

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN
Diritto Tributario Europeo

Ciclo XXIV

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

*La clausola della nazione più favorita
dalle convenzioni internazionali all'ordinamento europeo*

Presentata da: Federica Maria Bucci

Coordinatore Dottorato
Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro

Relatore
Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2012

La clausola della nazione più favorita dalle convenzioni internazionali all'ordinamento europeo

Indice

Capitolo 1

- I.1. La clausola della nazione più favorita: da strumento a principio.....3
- I.2. Il principio di non-discriminazione: il concetto di discriminazione e le discriminazioni indirette16
- I.3. Il principio di non-discriminazione come regola di sistema28

Capitolo 2

II. La doppia imposizione giuridica internazionale come ostacolo alla realizzazione del Mercato Unico: Convenzioni contro le doppie imposizioni e Doppia imposizione.....40

II.1 La concorrente applicazione di diverse Convenzioni contro le doppie imposizioni all'interno dell'Unione Europea: un problema di disparità o di discriminazione?.....52

II.2. Convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri: problemi di coordinamento ai sensi del principio di leale collaborazione, del primato del diritto comunitario e della sua effettiva applicazione..... 67

Capitolo 3

III. Le discriminazioni tra non-residenti comunitari: le restrizioni alle libertà di circolazione derivanti dal Modello OCSE. Alcuni casi pratici..... 84

III.1. Libertà di circolazione dei lavoratori (art. 45 TFUE) e art. 15 del modello OCSE..... 86

III.2. Libertà di stabilimento (art. 49 TFUE) ed il Modello OCSE: la stabile organizzazione.88

III.3. Libertà di stabilimento (art. 49 TFUE) ed il Modello OCSE: il trattamento dei dividendi.....96

III.4. Libera prestazione di servizi (artt. 56 e ss. TFUE) e Modello OCSE: il trattamento degli interessi e delle *royalties*..... 101

III.5. Il trattamento degli artisti e degli sportivi nel Modello OCSE: tra libertà di circolazione dei lavoratori (art. 45 TFUE), libertà di stabilimento (art. 49 TFUE) e libera prestazione di servizi (art. 56 TFUE).....109

III.6. Libera circolazione dei capitali (artt. 63 e ss. TFUE) e Modello OCSE: il trattamento dei *capital gains* ed il trattamento degli interessi e dei dividendi (*rinvio*)..... 114

Capitolo 4

IV. Le giustificazioni alle restrizioni in entrata derivanti dalla contemporanea applicazione di Convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri. Aspetti generali.....125

IV.1. La condizione di reciprocità, l'equa ripartizione del potere impositivo e le convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri: una visione di sistema.....132

IV.2. La prevenzione degli abusi quale giustificazione per la mancata applicazione del trattamento della nazione più favorita: incompatibilità con il sistema comunitario.....150

Capitolo 5

V. Rapporti Unione Europea - WTO: considerazioni generali.....159

V.1 Rapporti Unione Europea - WTO: l'accordo GATS come conferma dell'esistenza di un obbligo del trattamento della nazione più favorita.....175

V.2 La deroga al principio del trattamento della nazione più favorita nell'accordo GATS: l'art. XIV e le discriminazioni derivanti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Problemi di arbitrarietà e giustificazione.....186

V.2.a. L'esistenza di una misura discriminatoria quale effetto dell'eccezione generale di cui all'art. XIV *lett. e)* GATS.....188

V.2.b. La giustificazione della discriminazione ai sensi dell'art. XIV GATS: i requisiti cappello e la loro assenza nelle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte in ambito europeo.....191

V.3. I rapporti bilaterali tra Stati membri: analogie tra convenzioni contro le doppie imposizioni ed accordi bilaterali per gli investimenti. Assenza di giustificazioni ai sensi dell'art. XIV GATS.....200

Capitolo 6

VI. Sovranità, politica e diritto: considerazioni conclusive.....207

Bibliografia 218

Giurisprudenza della Corte di Giustizia CE237

Conclusioni dell'Avvocato Generale rese alla Corte di Giustizia CE241

Pareri resi dalla Corte di Giustizia CE242

Giurisprudenza della Corte di Giustizia Internazionale.....242

Decisioni del Dispute Settlement Body del WTO242

Sentenze dei giudici nazionali243

Lodi arbitrali.....244

La clausola della nazione più favorita dalle convenzioni internazionali all'ordinamento europeo

* * *

*L'Europa non potrà farsi in una sola volta, né sarà costruita tutta insieme;
essa sorgerà da realizzazioni concrete che creino anzitutto una solidarietà di fatto*
R. SCHUMAN (1950)

* * *

I.1. La clausola della nazione più favorita: da strumento a principio.

I rapporti reciproci tra Stati membri dell'Unione europea si calano in un sistema composito di relazioni internazionali, caratterizzato da piani giuridici sovrapposti ed autonomi: un piano bilaterale, nel quale si collocano le convenzioni contro le doppie imposizioni, un piano multilaterale, nel quale assumono rilievo gli accordi sottoscritti nell'ambito del WTO, ed un piano sovranazionale, nel quale si rinvencono gli elementi di un vero e proprio ordinamento capace di imporsi sulle scelte nazionali. L'obiettivo della presente ricerca è, quindi, ricondurre a sistema il diverso piano di relazioni che intercorrono nell'ambito intracomunitario attraverso l'impiego della clausola della nazione più favorita, la quale, da strumento negoziale di neutralità economico-concorrenziale tipico del sistema di diritto internazionale pattizio, assume le fattezze di un vero e proprio principio giuridico dell'ordinamento comunitario, in quanto declinazione del principio di non-discriminazione. La clausola così intesa risulterà, infatti, idonea a paralizzare gli effetti distorsivi della condizione di reciprocità insita nei rapporti convenzionali e necessaria al raggiungimento, all'interno del Mercato Unico, di una completa parità concorrenziale tra operatori economici comunitari.

* * *

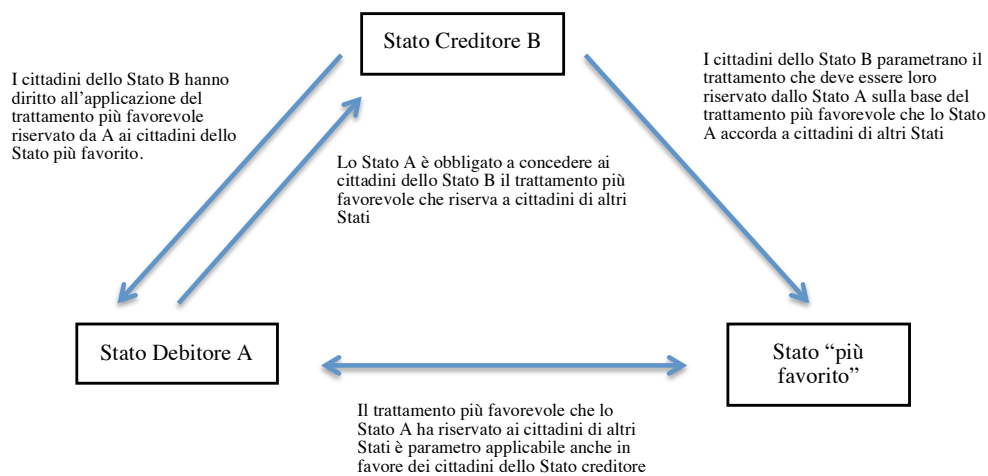
La clausola della nazione più favorita è uno strumento negoziale tipico del diritto internazionale pattizio, in forza del quale lo Stato A, nell'ambito di un rapporto convenzionale di tipo bilaterale, si impegna a garantire ai cittadini dello Stato B un trattamento "non meno favorevole" di quello che accorderebbe ai cittadini di uno Stato

terzo. In tale contesto, necessariamente trilaterale, lo Stato A si pone come Stato c.d. debitore nei confronti dei cittadini dello Stato B, i quali, in qualità di creditori, avranno diritto di ottenere incondizionatamente ed immediatamente un trattamento quanto meno analogo a quello che lo Stato A attribuisce ai cittadini “più favoriti” di altri Stati¹⁻².

Sotto il profilo più strettamente operativo, la clausola ha natura astratta ed assume valore concreto solo nel momento in cui si accerta l'esistenza di un “trattamento più favorito” in capo ad un terzo³. Infatti, nel rapporto tra Stato debitore e Stato creditore, il meccanismo applicativo della clausola permette che, nella previsione astratta, venga incorporata la medesima norma sostanziale, regolatrice dei rapporti tra Stato debitore e Stato terzo “più favorito”. Tale Stato, tuttavia, continua a restare estraneo al rapporto bilaterale tra Stato debitore e Stato creditore e non subisce alcun pregiudizio dall'applicazione della clausola. Il trattamento più favorito svolge, dunque, una duplice funzione: da un lato è parametro esterno su cui valutare il vantaggio accordato a soggetti terzi dallo Stato debitore e che, in virtù della clausola, detto Stato si impegna ad estendere allo Stato creditore; dall'altro è anche elemento necessario ed indispensabile affinché la clausola possa operare. Infatti, se, per qualsiasi ragione, il

¹ La definizione di “stato debitore”, “stato creditore” e “stato più favorito” nell'ambito del rapporto trilaterale che si instaura in forza dell'applicazione della clausola della nazione più favorita, la si deve a A. CORDEWENER e E. REIMER; cfr. A. CORDEWENER - E. REIMER, *The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Law - Did the ECJ pull the Emergency Brake without Real Need?*, Part I, in *European Taxation*, 2006, p. 239 e ss..

² La clausola della nazione più favorita si inserisce inevitabilmente in una relazione trilaterale che vede lo Stato creditore e lo Stato debitore collegati da un sistema bilaterale pattizio, in forza del quale lo Stato “più favorito” funge da parametro di trattamento per i cittadini dello Stato creditore, i quali hanno il diritto di chiedere allo Stato debitore l'applicazione del trattamento riservato ai cittadini dello Stato “più favorito”.



³ Per questa ragione, alcuni hanno assimilato la clausola in parola ad una regola relativa ai conflitti di legge; cfr. al riguardo, C. ROSSILLION, *La Clause de la Nation la plus favorisés dans la Jurisprudence de la Cour Internationale de Justice*, in *Journal du Droit International*, 1955, pp. 90 - 91.

soggetto favorito dovesse perdere il proprio beneficio, allora cesseranno i vantaggi riflessi anche in capo al beneficiario⁴. Il rinvio al trattamento “più favorito” deve, quindi, essere considerato un rinvio mobile, soggetto a variabili non predeterminate né predeterminabili. Proprio in conseguenza di questa caratteristica, la Corte Internazionale di Giustizia ha avuto modo di precisare che i privilegi accordati in forza del trattamento della nazione più favorita non sono acquisiti in modo permanente in capo al beneficiario (o creditore)⁵. Si tratta di benefici strettamente dipendenti dall'esistenza di un effettivo trattamento “favorito” accordato ad un cittadino di uno Stato terzo: se viene meno detto trattamento, viene meno il beneficio concesso in applicazione della clausola stessa.

Chiaramente, proprio la natura negoziale della clausola, fa sì che lo Stato debitore sia libero di cristallizzare i vantaggi accordati allo Stato creditore, anche nel caso in cui il rapporto con lo Stato “favorito” dovesse venire meno. Ma in tale ipotesi, la persistenza dei vantaggi indipendentemente dalla persistenza di un rapporto “più favorito” nei confronti di uno o più Stati terzi dovrà essere prevista espressamente. In maniera uguale e contraria, lo Stato debitore potrà limitare ancor di più l'applicabilità della clausola, predeterminando temporalmente i benefici attribuiti allo Stato debitore. In questo modo saranno inestendibili allo Stato creditore gli eventuali ulteriori successivi vantaggi che dovessero essere accordati dallo Stato debitore allo stato “favorito”.

Ferme queste precisazioni, è chiaro che la finalità perseguita dalla clausola, ossia neutralizzare all'interno di un mercato nazionale le differenze di trattamento tra operatori e fattori produttivi stranieri garantendo loro uguali condizioni concorrenziali di partenza, si pone in stretta relazione con l'obiettivo perseguito da gruppi di Stati di creare al loro interno aree di libero scambio⁶, Proprio per tale ragione essa assume particolare rilevanza nelle relazioni internazionali multilaterali. Infatti, proprio in contesti multilaterali, attraverso la clausola della nazione più favorita tutti i soggetti che intendono entrare nel mercato di uno Stato vincolato ad un sistema di accordi che ne preveda l'applicazione, sono posti nella medesima condizione iniziale. Si evitano, così,

⁴ Cfr. E. TRIGGIANI, *Il Trattamento della Clausola della Nazione più Favorita*, Napoli, 1983, p. 115.

⁵ Sentenza della Corte Internazionale di Giustizia, 27 agosto 1952, *case concerning rights of nationals of the United States of America in Morocco* (FRANCE v. UNITED STATES OF AMERICA), disponibile su <http://www.icj-cij.org/docket/files/11/1927.pdf>.

⁶ Per esigenze di completezza, si ricorda che alcuni commentatori della clausola della nazione più favorita nell'ambito del sistema WTO (ed in particolare, con riguardo all'Accordo GATT) hanno evidenziato che essa non va considerata una modalità applicativa del principio di non discriminazione, ma piuttosto che si tratta di uno strumento che permette al meccanismo dei prezzi di funzionare; cfr. al riguardo, H. HAUSER, *The Most-Favoured-Nation Clause: a Menace to World Peace*, in *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 1931, pp. 101 e ss..

situazioni di vantaggio/svantaggio a carico di alcuni soggetti stranieri e si scongiura il rischio di frustrare il libero gioco della concorrenza tra i diversi operatori economici che decidono di condurre delle attività all'interno di un mercato nazionale.

Invero, proprio in ragione della funzione essenziale della clausola in parola, si comprende perché essa inizi ad imporsi nel tardo medioevo, congiuntamente con lo sviluppo dei traffici commerciali tra Nazioni e città-Stato prevalentemente europee⁷, sebbene la sua applicazione originariamente era condizionata al verificarsi di alcuni presupposti⁸, ovvero al rispetto del principio di reciprocità⁹. È, infatti, solo con l'avvento della rivoluzione industriale e la conseguente necessità di ricercare sempre

⁷ Storicamente, infatti, la clausola della nazione più favorita affonda le proprie radici nel diritto medievale, quando nel 1055 l'imperatore del Sacro Romano Impero, Enrico III, promise alla città di Mantova, appena sottomessa, di estenderle i privilegi che l'Impero garantiva a tutte le altre città e quando, nel 1190, il principe francese di Gerusalemme, Guy de Lusignan, attribuì ai cittadini della città di Marsiglia il diritto ad esportare le proprie mercanzie al pari delle altre città, nonché l'estensione dei privilegi accordati alla città di Montpellier. Cfr. R. E. HUDEC, *Tiger, Tiger in the House: A Critical Evaluation of the Case Against Discriminatory Trade Measures*, in E. U. PETERSMANN - M. HILF, *The New GATT Round of Multilateral Trade Negotiations: Legal and Economic Problems (Studies in Transnational Economic Law)*, 1988, p. 281 e E. TRIGGIANI, *Il Trattamento della Clausola della Nazione più Favorita*, Napoli, 1983, p. 7. Tuttavia, nel periodo medievale e fino alla fine del XVIII secolo, l'efficacia della clausola era generalmente limitata ai privilegi già presenti al momento di stipula dell'accordo. È solo dalla seconda metà del 1600 che la clausola inizia ad avere efficacia anche per il futuro. In particolare, gli accordi stipulati tra Francia e Spagna nel 1659 e tra il Portogallo e la Repubblica della Province Unite nel 1661 contengono per la prima volta una applicazione della clausola che "viene a comprendere non solo la situazione privilegiata esistente, ma anche ogni vantaggio attribuito per il futuro". E. TRIGGIANI, *Il Trattamento della Clausola della Nazione più Favorita*, Napoli, 1983, p. 11; cfr. anche N. ITO, *La Clause de la Nation la plus favorisée*, Parigi, 1930, p. 81 e ss.. Si trattava di una disposizione che veniva impiegata prevalentemente nei trattati commerciali tra gli Stati della vecchia Europa, al fine di sviluppare un reciproco sistema di relazioni commerciali. Cfr. J. JACKSON, *The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations*, M.I.T. Press, 1997, p. 133. Ad ogni modo, la locuzione "clausola della nazione più favorita" venne ad imporsi solo verso la fine del XVII secolo, quando nell'accordo tra Danimarca e Città Anseatiche del 1692 per la prima volta viene impiegata l'espressione "la nation la plus favorisée". Al riguardo, Cfr. H. HORN - P.C. MAVROIDIS, voce "NONDISCRIMINATION", in *The Princeton Encyclopedia of the World Economy*, 2009, Vol. 2, p. 833 e ss... Per un'esame approfondito dell'evoluzione storica della clausola della nazione più favorita, si rinvia a R. C. SNYDER, *The Most Favored Nation Clause and Recent Trade Practices*, in *Political Science Quarterly*, 1940, vol. 55, p. 77 - 97.

⁸ In particolare, era riconosciuto il trattamento più favorito a patto che lo Stato creditore versasse una somma allo Stato debitore pari quanto meno alla somma che generalmente gli veniva tributata dallo Stato "più favorito" per poter godere di alcuni benefici e privilegi. Cfr. J. JACKSON, *The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations*, M.I.T. Press, 1997, p. 137. Si veda anche E. TRIGGIANI, *Il Trattamento della Clausola della Nazione più Favorita*, Napoli, 1983, p. 13, il quale segnala che i primi accordi contenenti una clausola condizionata sono gli accordi che gli Stati Uniti concludono con la Francia (1778), con la Svezia (1783) e con la Prussia (1785). In particolare, l'applicazione della clausola della nazione più favorita dipendeva dall'esistenza di una contropartita offerta dallo Stato creditore allo Stato debitore anche tenuto conto della ragione che aveva condotto lo Stato debitore ad accordare il trattamento "più favorito" allo Stato terzo. Infatti, "l'estensione al beneficiario del trattamento più favorevole avviene gratuitamente se la concessione è gratuita, ma dietro compenso equivalente se essa è a titolo oneroso"

⁹ In particolare, a partire dal XVIII secolo, a seguito dell'ingresso degli Stati Uniti d'America nello scenario delle relazioni internazionali, la "contropartita" che giustificava l'applicazione della clausola veniva individuata nel rispetto del principio di reciprocità che, considerato il costante stato di belligeranza della vecchia Europa, trovò terreno fertile anche tra gli Stati europei.

nuovi mercati per l'allocazione dei prodotti, che gli Stati iniziarono ad abbandonare l'idea protezionistica che aveva animato l'affermazione di una clausola condizionata. Dalla seconda metà dell'ottocento, la clausola divenne “*l'elemento cardine dell'intero sistema delle relazioni commerciali internazionali*”¹⁰, manifestando la tendenza ad imporsi sistematicamente come clausola incondizionata. Ciò in linea con la finalità di assicurare uno sviluppo armonico ed egualitario delle relazioni commerciali internazionali, dal momento che “*the main purpose of the clause in its unconditional form [is] the assurance of equality of trading opportunity*”¹¹. Infatti, non a caso, a partire dagli accordi di Bretton Woods del 1944, la clausola, nella sua applicazione incondizionata, divenne l'elemento portante di una nuova concezione di commercio internazionale, in forza della quale l'uguaglianza delle condizioni commerciali funge da strumento, non solo per lo sviluppo economico, ma anche per il raggiungimento della pace e della stabilità tra gli Stati¹².

Il trattamento della nazione più favorita, quindi, si impone anche e soprattutto come modalità per assicurare uguaglianza di trattamento tra soggetti non-cittadini (ovvero tra prodotti e fattori produttivi), appartenenti a (ovvero provenienti da) Stati diversi rispetto dallo Stato debitore, idonea a superare le discriminazioni economiche in entrata nei singoli mercati nazionali¹³. Infatti, è chiaro che la relazione bilaterale che si instaura tra Stato debitore e Stato creditore in forza della clausola trasforma il parametro di riferimento, vale a dire il trattamento dello Stato terzo “più favorito”, anche in un parametro su cui valutare l'esistenza di una discriminazione. Tuttavia, si avrà discriminazione solo nel caso in cui la clausola operi in un ambito convenzionalmente multilaterale, perché è solo in tale ambito che lo Stato “più favorito”

¹⁰ E. TRIGGIANI, *Il Trattamento della Clausola della Nazione più Favorita*, Napoli, 1983, p. 15.

¹¹ S. H. BAILEY, *Reciprocity and the Most-Favoured-Nation Clause*, in *Economica*, n. 42, 1933, p. 431 (traduzione libera: “*il principale obiettivo della clausola nella sua forma incondizionata [è] quello di assicurare l'uguaglianza delle opportunità commerciali*”).

¹² E. TRIGGIANI, *Il Trattamento della Clausola della Nazione più Favorita*, Napoli, 1983, p. 24 e ss.. Questo approccio, invero, non era altro che l'espressione compiuta della teoria elaborata dal Presidente degli Stati Uniti, Thomas Woodrow Wilson già all'indomani della prima guerra mondiale. Secondo Woodrow era necessario rimuovere tutte le barriere e costruire uguali condizioni commerciali che consentissero lo sviluppo della pace e della collaborazione tra gli Stati; Cfr. I 14 punti del Presidente WOODROW WILSON pronunciati l'8 gennaio 1919, in W. LIPPMAN, *U.S. War Aims*, 1944, pp. 211 - 213.

¹³ Precisa al riguardo J. JACKSON che “*despite some confusion derived from the phrase “most-favored”, which seems to imply a specially favorable treatment, the concept is one of equal treatment, but to that other party which is most favored*” (traduzione libera: “*nonostante una certa confusione derivi dalla locuzione “la più favorita”, che sembra implicare un trattamento particolarmente favorevole, il concetto vero è quello di uguale trattamento, ma nei confronti della parte che non è la più favorita*”), in J. JACKSON, *The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations*, M.I.T. Press, 1997, p. 133.

non è solo parametro di riferimento, ma anche destinatario della stessa clausola. La sua applicazione, infatti, impone inevitabilmente una valutazione in termini di discriminazione che si realizza quando i cittadini dello Stato creditore sono trattati in modo deteriore dallo Stato debitore rispetto ai cittadini di altri Stati, pur versando nella medesima situazione. Essa è finalizzata a garantire che lo Stato debitore tratti in modo eguale persone, prodotti e fattori produttivi originari di diversi Stati, ma tale equiparazione, se calata in un area di libero scambio costituita da accordi multilaterali che impongono a tutti gli aderenti il rispetto della regola in parola, avrà un effetto anche nei confronti dello Stato “più favorito” parte dell'accordo multilaterale.

È solo nei contesti multilaterali vincolanti anche per lo Stato “più favorito” che la clausola esplica tutta la propria forza antidiscriminatoria e può essere intesa come modalità applicativa del principio di non-discriminazione, complementare e simmetrica rispetto al trattamento nazionale¹⁴. Nei sistemi multilaterali, infatti, il reciproco vincolo applicativo della clausola che si esplica tra Stato debitore, Stato creditore e Stato “più favorito” determina un livellamento ed una partificazione nei trattamenti che i singoli Stati decidono di riservare agli operatori economici e fattori produttivi stranieri sulla base di un accordo bilaterale. E questo perché il trattamento stabilito su base convenzionale bilaterale, se “più favorevole”, dovrà essere esteso a tutti gli operatori economici e fattori produttivi stranieri provenienti da uno Stato aderente al sistema

¹⁴ Va ricordato che la clausola della nazione più favorita è espressamente indicata come caposaldo del principio di non discriminazione negli accordi multilaterali del WTO. In particolare, la clausola della nazione più favorita è presente all'art. I dell'accordo GATT e all'art. II dell'accordo GATS, i quali prevedono rispettivamente che: (a) “*with respect to customs duties and charges of any kind imposed on or in connection with importation or exportation or imposed on the international transfer of payments for imports or exports, and with respect to the method of levying such duties and charges, and with respect to all rules and formalities in connection with importation and exportation, and with respect to all matters referred to in paragraphs 2 and 4 of Article III, any advantage, favour, privilege or immunity granted by any contracting party to any product originating in or destined for any other country shall be accorded immediately and unconditionally to the like product originating in or destined for the territories of all other contracting parties*” (traduzione libera: “Qualsiasi vantaggio, favore, privilegio o immunità concesso da una parte contraente ad un prodotto originario di un altro paese o ad esso destinato, sarà esteso, immediatamente e incondizionatamente, ad ogni prodotto similare originario dei territori di tutte le altre parti contraenti o ad essi destinato. Questa disposizione riguarda i dazi doganali e le imposizioni di qualsiasi genere percepiti all'importazione o all'esportazione o in occasione dell'importazione o dell'esportazione, come pure quelli che gravano sui trasferimenti internazionali di fondi effettuati in pagamento delle importazioni o delle esportazioni, il metodo di esazione di tali dazi ed imposizioni, tutti i regolamenti e le formalità relativi alle importazioni o alle esportazioni, e tutte le questioni oggetto dei paragrafi 2 e 4 dell'articolo III”, art. I GATT); (b) “*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*” (traduzione libera: “relativamente all'intero ambito di applicazione del presente accordo, ogni stato dovrà accordare immediatamente ed incondizionatamente ai servizi ed ai fornitori dei servizi di qualsiasi altro stato membro, un trattamento non meno favorevole di quello che accorda a servizi e fornitori di servizi analoghi di qualsiasi altra nazione”, art. II GATS).

multilaterale. È, quindi, proprio nei contesti multilaterali che la clausola della nazione più favorita da strumento negoziale diviene una declinazione pratico-applicativa del principio di non-discriminazione, volta a uguagliare le posizioni degli operatori economici e dei fattori produttivi stranieri rispetto al mercato dello Stato debitore.

Per tale ragione, la clausola della nazione più favorita - ed il conseguente trattamento preferenziale accordato allo Stato creditore da parte dello Stato debitore - è generalmente presente negli accordi multilaterali di tipo economico-commerciale, tanto da portare alcuni studiosi a far coincidere il concetto di “multilateralismo” con quello di “trattamento della nazione più favorita”. Tuttavia, sebbene quest’ultima sia un elemento portante del principio di non-discriminazione sviluppatosi in “simbiosi” con il multilateralismo del XX secolo¹⁵, il multilateralismo è e resta cosa diversa. Infatti, come è stato correttamente osservato, “*multilateralism is an approach to international trade and other relations which recognizes and values the interaction of a number [...] of nation states. [...] It recognizes the dangers of organizing relations with foreign nations on bilateral grounds*”¹⁶.

La clausola della nazione più favorita, riconoscendo e garantendo uguale dignità a qualsiasi Stato sovrano, nelle relazioni multilaterali diventa elemento di coesione, capace di incrementare (e parificare) il livello di sviluppo economico, sociale e politico dei paesi coinvolti. Tuttavia, la clausola resta al di fuori del concetto di multilateralismo, il quale non è altro che una modalità operativa di negoziazione internazionale. In questo senso, la stessa Corte di Giustizia Internazionale aveva evidenziato che uno dei fini precipui della clausola della nazione più favorita è il mantenimento “*at all times of fundamental equality without discrimination among all countries concerned*”¹⁷, ma in qualche modo enfatizzando anche che multilateralismo e

¹⁵ E. A. LAING, *Equal Access/Non-Discrimination and Legitimate Discrimination in International Economic Law*, in *Wisconsin International Law Journal*, 1996, p. 260 e ss.; cfr. anche JACKSON, il quale ha evidenziato che “*many of the policies favoring MFN also favor multilateralism*”, in J. H. JACKSON, *The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations*, M.I.T. Press, 1997, p. 134 (traduzione libera: “*molte delle politiche che favoriscono la clausola della nazione più favorita, favoriscono anche il multilateralismo*”).

¹⁶ J. H. JACKSON, *The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations*, M.I.T. Press, 1997, p. 134 (traduzione libera: “*il multilateralismo è una modalità di approccio alle relazioni commerciali internazionali e altri tipi di relazioni che riconosce e valuta l’interazione di un certo numero [...] di stati-nazione. [...] Si tratta di un concetto che riconosce i pericoli organizzare relazioni con gli stati-nazione sulla base di negoziazioni bilaterali, condotte attraverso il rapporto uno a uno*”).

¹⁷ *International Court of Justice Reports*, 1952, pp. 176 - 192, caso *Rights of United States Nationals in Morocco* (traduzione libera: “*[il mantenimento] sempre dell’uguaglianza fondamentale senza alcuna discriminazione tra tutte le nazioni interessate*”).

non-discriminazione, nell'accezione di clausola della nazione più favorita, non sono comunque concetti sovrapponibili.

Gli accordi multilaterali post bellici hanno imposto lo sviluppo di relazioni commerciali basate su rapporti paritari tra i vari Stati e, di riflesso, tra i vari operatori economici, rifiutando l'esistenza di relazioni preferenziali che rischiavano di incrementare la conflittualità¹⁸. La clausola della nazione più favorita permette di creare un'area di libero scambio assicurando parità di trattamento a tutti gli operatori economici, indipendentemente dal paese in cui essi producono beni, forniscono servizi, investono o si trasferiscono. Ed è proprio in questo senso che è da considerarsi corretta l'affermazione secondo cui "*its origin must be traced to the paramount concern of nations to preserve equal opportunities in foreign markets*"¹⁹.

Pertanto, se appare possibile pensare ad un approccio multilateralista privo della volontà di applicare il principio del trattamento della nazione più favorita, è impossibile pensare all'applicazione di tale trattamento senza inserirlo in un contesto multilaterale²⁰, non foss'altro per il fatto che la clausola della nazione più favorita impone sempre una visione quanto meno trilaterale (e, quindi, multilaterale). Invero, il presente lavoro persegue l'intenzione di superare questo limite, calando il sistema bilaterale delle convenzioni contro le doppie imposizioni nell'approccio multilaterale contenuto nell'ordinamento comunitario e negli accordi del WTO, con l'effetto di estendere l'ambito di applicazione soggettiva delle convenzioni e superare il rispetto delle relative condizioni di reciprocità. Solo in questo modo nel contesto intracomunitario, infatti, si potrebbe garantire quella neutralità nelle scelte di allocazione dei fattori produttivi connaturata al concetto stesso di Mercato Unico Interno.

¹⁸ È stato infatti correttamente affermato che "*the conclusion of the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT) in 1947 is largely the result of the determination of trading nations to set up a rules-based, nondiscriminatory global trading system in the hope of preventing a repetition of the disastrous experience of the interwar period*", T. N. SRINIVASAN, *Global Trading System: Decline of Nondiscrimination and Rise of Preferential Trade Arrangements and Agreements*, in *Stanford Journal of International Law*, 2010, p. 199 (traduzione libera: "la sottoscrizione dell'Accordo generale sulle tariffe ed il commercio (GATT) nel 1946 è complessivamente il risultato della decisione delle nazioni commerciali ad imporre come regola base un sistema di commercio globale non discriminatorio, nella speranza di prevenire la reiterazione della disastrosa esperienza del periodo bellico").

¹⁹ R. C. SNYDER, *The Most Favored Nation Clause and Recent Trade Practices*, in *Political Science Quarterly*, 1940, vol. 55, p. 78 (traduzione libera: "la sua origine deve essere tracciata nella primaria preoccupazione degli stati di conservare uguali opportunità sui mercati stranieri").

²⁰ J. H. JACKSON, *The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations*, M.I.T. Press, 1997, p. 134.

La clausola della nazione più favorita è un elemento imprescindibile di una politica economica concorrenziale, improntata ai principi del libero mercato. La stessa Commissione Finanza del Senato degli Stati Uniti la ha elevata, infatti, a pietra angolare della politica commerciale americana²¹. E ciò al fine di raggiungere un'eguaglianza che vada oltre la mera previsione del trattamento nazionale, ma garantisca agli stranieri (ed ai loro prodotti e servizi) pari condizioni di partenza in relazione allo Stato debitore, incrementando il principio concorrenziale che deve animare il mercato²². La clausola della nazione più favorita se inserita in accordi multilaterali permette la depoliticizzazione dei negoziati commerciali, poiché evita che Stati "forti" possano imporre unilateralmente le proprie condizioni²³.

Tuttavia, come detto, l'uguaglianza che esprime è un'uguaglianza esterna, contrapposta a quella interna tutelata dal rispetto del principio del trattamento nazionale²⁴, che può essere esemplificata con un'equazione:

²¹ Cfr. *Report 105-82, Calendar n. 163 della Committee on Finance del Senato degli Stati Uniti, 1997*, disponibile su <http://finance.senate.gov/library/reports/committee>.

²² In questo senso si è espresso SNYDER, il quale ha affermato che l'obiettivo della clausola è quello di porre tutte le nazioni su uno stesso piano sotto il profilo della concorrenza commerciale, cfr. R. C. SNYDER, *The Most Favored Nation Clause and Recent Trade Practices*, in *Political Science Quarterly*, 1940, vol. 55, p. 77.

²³ Cfr. A. COMBA, *L'Organizzazione Giuridica del Neo-liberismo Internazionale*, Milano, 1980, p. 144.

²⁴ Se la clausola della nazione più favorita viene intesa quale modalità applicativa del principio di non-discriminazione "in entrata" perché garantisce neutralità nelle condizioni di accesso ai singoli mercati nazionali, la clausola del trattamento nazionale è da intendersi come applicazione del principio di non-discriminazione "interna". Esso impone l'assimilazione (i) dello straniero al cittadino, (ii) dei prodotti provenienti dall'estero ai prodotti nazionali e (iii) delle attività economiche condotte e gestite da stranieri a quelle condotte e gestite da cittadini. Si tratta di un principio che rende illegittima qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità, la quale importi una differenziazione tra stranieri e nazionali all'interno di un mercato nazionale. Attraverso il principio del trattamento nazionale, infatti, si afferma la c.d. "inland parity" ovvero l'eguaglianza interna; Cfr. N. ITO, *La Clause de la Nation la plus favorisée*, Parigi, 1930, p. 23 e G. SCHWARZENBERGER, *The Principles and Standards of International Economic Law*, in *Recueil des cours*, vol. 117, 1966, p. 80. Anche nel caso del trattamento nazionale il punto di riferimento è il mercato nazionale, ma a differenza di quanto avviene nel caso di clausola della nazione più favorita, il punto di vista è quello interno. In relazione al mercato nazionale di riferimento gli operatori stranieri devono potervi accedere godendo di condizioni analoghe a quelle accordate agli operatori nazionali. La posizione degli operatori economici nazionali, quindi, diventa parametro per la valutazione del trattamento riservato agli stranieri. Il riconoscimento del trattamento nazionale impone allo Stato ospite, vincolato al rispetto del principio di non-discriminazione, di accordare "direttamente ed immediatamente" allo straniero i vantaggi che derivano al proprio cittadino dalla legislazione nazionale. Proprio per questa ragione, storicamente, il trattamento nazionale veniva accordato solo sulla base dell'esistenza di una condizione di reciprocità, in forza della quale ambo gli Stati erano vincolati vicendevolmente al rispetto del divieto di discriminazione c.d. interna. A differenza di quanto avviene, infatti, nel trattamento della nazione più favorita, la discriminazione tra cittadini e stranieri nasce sulla base esclusivamente di una legislazione nazionale che attribuisce diritti e privilegi solo ai propri cittadini. Conseguentemente, la rinuncia di uno Stato al proprio "diritto" di discriminare gli stranieri poteva storicamente giustificarsi solo sulla base di una rinuncia uguale e contraria effettuata da un altro Stato.

trattamento nazionale : clausola della nazione più favorita

=

parità interna : parità esterna.

Ciò posto, non è escluso che lo Stato debitore possa accordare benefici e privilegi allo Stato creditore diversi da quelli attribuiti allo Stato terzo “favorito”, rendendo la situazione globale del primo più vantaggiosa rispetto a quella del secondo²⁵. In questo caso, tuttavia, solo se la clausola non è stata inserita in un sistema multilaterale, ovvero in un sistema ordinamentale che mira a rendere neutrali le transazioni economiche in un mercato sovranazionale, la previsione del trattamento della nazione più favorita non sarà di per sé sufficiente a garantire uguaglianza tra operatori economici stranieri. Svolgerà, infatti, “una funzione antidiscriminatoria non in assoluto bensì solo in favore dello Stato beneficiario”²⁶.

Quindi, affinché si possa raggiungere una parità di trattamento su scala globale in relazione ai sistemi giuridici di riferimento, è necessario che la clausola si applichi vicendevolmente nei rapporti tra Stato debitore, Stato creditore e Stato favorito. Ciò sarà possibile solo se essa verrà inserita in un accordo multilaterale, vincolante per tutti e tre gli Stati coinvolti, sia o meno tale accordo idoneo a costituire un ordinamento sovrano a sé stante.

È evidente, allora, che il principio di non discriminazione, nella declinazione di “clausola della nazione più favorita”, si pone quale elemento cardine nella creazione di un mercato unico concorrenziale, proprio perché garantisce incondizionatamente a tutti i membri di una comunità internazionale di accedere ai rispettivi mercati alle medesime condizioni di partenza. Inoltre, l'applicazione incondizionata della clausola permette lo sviluppo di relazioni internazionali più armoniche, poiché improntate al principio di pari sovranità e dignità tra Stati²⁷. Una clausola di questa portata, infatti, rifiuta l'esistenza di presunte superiorità, in nome di

²⁵ Cfr. E. TRIGGIANI, *Il Trattamento della Clausola della Nazione più Favorita*, Napoli, 1983, p. 40 e ss.

²⁶ E. TRIGGIANI, *Il Trattamento della Clausola della Nazione più Favorita*, Napoli, 1983, p. 41.

²⁷ *Contra*, cfr. S. H. BAILEY, il quale evidenzia che la previsione di una condizione di reciprocità nell'applicazione della clausola della nazione più favorita si pone come elemento di forza nelle relazioni internazionali. In particolare, l'Autore sottolinea che la reciprocità è in grado di creare alleanze tra Stati che condividono gli stessi ideali, gli stessi principi e gli stessi obiettivi, non solo economici, ma anche sociali e/o politici. Una clausola incondizionata, di converso, rischierebbe di mettere a repentaglio la tutela di detti principi e obiettivi comuni, incrementando i conflitti. S.H. BAILEY, *Reciprocity and the Most-Favoured-Nation Clause*, in *Economica*, n. 42, 1933, pp. 428 - 456.

una completa “parità delle armi”, anche in ragione della necessità di ridurre il rischio di nuovi conflitti bellici²⁸.

In questo senso appare, quindi, corretta l’affermazione di SUDBERG-WEITMAN la quale, già nel 1977, affermava che “*international law contains a formal right for states to «equality before the law» and equal respect for their sovereignty. This right to respect is considered to imply that every state is forbidden to deny arbitrarily to another state or to its subjects favours which the first-mentioned state gives to all other states or to all other aliens*”²⁹. Il trattamento della nazione più favorita, infatti, muove non solo da ragioni economiche, quali la capacità di minimizzare le distorsioni del mercato, favorire una generalizzata liberalizzazione del commercio internazionale, ridurre i costi delle transazioni commerciali, ma anche da ragioni politiche, essendo lo strumento principale per distendere le tensioni tra gli Stati³⁰.

Tuttavia, sebbene la clausola della nazione più favorita rappresenti un elemento cardine per la creazione di un mercato unico, libero e concorrenziale, la sua applicazione incondizionata non importa solo vantaggi, ma anche “costi” latamente intesi. A riprova di ciò depone il fatto che negli ultimi anni si sta assistendo alla conclusione di accordi che ne escludono (o riducono) la portata, sia impiegando specifiche eccezioni riconosciute dal sistema (come, ad esempio, la sottoscrizione di *Preferential Trade Agreement* o la previsione di trattamenti differenziati per i prodotti provenienti da paesi in via di sviluppo³¹), sia introducendo condizioni di reciprocità agli accordi.

²⁸ LAING, infatti, ricorda che la clausola in parola fu vista con favore anche dagli Stati socialisti che la ritenevano elemento essenziale per garantire (i) pari sovranità agli Stati sul piano internazionale, (ii) relazioni basate su rapporti di amicizia e (iii) rispetto dei diritti umani, cfr. E. A. LAING, *Equal Access/Non-Discrimination and Legitimate Discrimination in International Economic Law*, in *Wisconsin International Law Journal*, 1996, p. 254 - 255; cfr. anche J. JACKSON, *The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations*, M.I.T. Press, 1997, p. 135.

²⁹ B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977, p. 23 (traduzione libera: “*il diritto internazionale contiene un formale diritto di «uguaglianza in base alla legge» ed di rispetto del principio di sovranità. Ciò implica che ad ogni stato è vietato negare arbitrariamente ad un altro stato o ai cittadini di tale altro stato, benefici che il primo stato attribuisce ad altri stati o ad altri stranieri*”).

³⁰ J. JACKSON, *The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations*, M.I.T. Press, 1997, p. 134 - 135.

³¹ Rispetto ai paesi in via di sviluppo, la scelta di derogare al principio della clausola della nazione più favorita lo si deve al fatto che detti stati, essendo deboli, hanno maggiori probabilità di sviluppo attraverso una politica commerciale che li tuteli contro i c.d. free riders, cfr. al riguardo, anche J. JACKSON, *The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations*, M.I.T. Press, 1997, p. 135.

Questo dipende dagli svantaggi che sono inevitabilmente connessi all'applicazione del trattamento della nazione più favorita. Nella pratica il ricorso alla clausola nella sua applicazione incondizionata incrementa notevolmente i "costi", sia economici sia sociali, per gli Stati che applicano "trattamenti più favorevoli" a soggetti terzi in forza di accordi bilaterali negoziati su un piano di parità e che riflettono reciproche concessioni³². Infatti, se uno Stato ha attribuito un vantaggio ad un altro Stato spesso non l'ha fatto "gratuitamente", ma ha ottenuto, a sua volta, una contropartita. La clausola della nazione più favorita, se incondizionata, può frustrare il bilanciamento degli interessi all'interno degli accordi bilaterali, incrementando lo sviluppo dei c.d. *free riders*, ossia soggetti che approfittano dei vantaggi concessi dal trattamento della nazione più favorita senza sostenere alcun costo.

Questo fenomeno impatta negativamente sulle negoziazioni tra Stati. Da un lato, alcuni paesi potrebbero rifiutarsi di concludere accordi che importino loro dei sacrifici, se già beneficiano, in virtù della clausola, dei vantaggi accordati ad uno Stato terzo. Dall'altro lato, altri paesi potrebbero rifiutarsi di concludere accordi i cui vantaggi rischiano di dover essere estesi anche a Stati terzi che non offrono, per parte loro, alcuna contropartita³³.

Peraltro, il rischio di *free riders* non è scongiurato se il vantaggio che lo Stato intende concedere ad un solo *partner* commerciale viene concesso unilateralmente, cioè in assenza di un accordo. Il fenomeno della c.d. discriminazione orizzontale, ossia la discriminazione che avviene tra diversi soggetti stranieri in forza di benefici attribuiti con una normativa meramente interna (o, comunque, senza contropartita apparente)³⁴, non sembra in grado di sfuggire alle maglie del principio di non-discriminazione, inteso come obbligo del trattamento della nazione più favorita. Si tratterebbe di un comportamento comunque illecito sotto il profilo internazionale, perché in violazione del principio di buona fede e correttezza che dovrebbe informare le

³² H. HORN - P.C. MAVROIDIS, voce "NONDISCRIMINATION", in *The Princeton Encyclopedia of the World Economy*, 2009, Vol. 2, p. 833 e ss..

³³ Cfr. H. HORN - P.C. MAVROIDIS, voce "NONDISCRIMINATION", in *The Princeton Encyclopedia of the World Economy*, 2009, Vol. 2, p. 833 e ss., H. HORN - P.C. MAVROIDIS, *Economic and Legal Aspects of the Most-Favoured-Nation Clause*, in *European Journal of Political Economy*, 2001, pp. 233 e ss. e T. N. SRINIVASAN, *Nondiscrimination in GATT/WTO: was there anything to begin with and is there anything left?*, in *World Trade Review*, 2005, pp. 87 e ss.

³⁴ La locuzione "discriminazione orizzontale" è stata impiegata da DE GRAAF e JANSSEN per indicare le discriminazioni tra diversi stranieri che avvengono in forza di scelte unilaterali degli stati; cfr. A. DE GRAAF - JANSSEN, *The Implications of the Judgment in the D. Case: the Perspective of two non-believers*, in *EC Tax Review*, 2005, p. 173 e ss..

relazioni tra Stati sovrani. Un comportamento siffatto si configurerebbe come aggiramento del divieto di discriminazione, trasformando surrettiziamente il divieto in parola in una sorta di doppia discriminazione a rovescio, solo finalizzata ad eluderne l'applicazione³⁵. La volontà dello Stato che concede unilateralmente un vantaggio a determinati *partners* commerciali nell'ambito di un sistema multilaterale che includa il trattamento della nazione più favorita, appare un modo per rendere meramente interna una discriminazione nei confronti di diversi stranieri e sfuggire, quindi, al controllo giurisdizionale previsto dallo stesso sistema multilaterale di riferimento.

Ciò appare inaccettabile in un complesso di relazioni commerciali internazionali sorrette dal principio di leale collaborazione e buona fede, proprio perché l'unico scopo sarebbe quello di discriminare arbitrariamente i vari *partners* commerciali. Infatti, se la discriminazione fosse giustificata, non vi sarebbe necessità di ricorrere alle ipotesi di c.d. discriminazione orizzontale, ma sarebbe sufficiente dimostrare l'esistenza di motivi pubblici di interesse generale idonei a legittimare una deroga al divieto di discriminazione ed all'obbligo della parità di trattamento.

Tuttavia, anche in ragione dei rischi connessi allo sviluppo dei *free riders*, ci si è chiesti se l'operatività della clausola, condizionata o meno che sia, debba essere ancorata alla presenza di un'espressa previsione all'interno di un trattato o, comunque, di un accordo multilaterale, oppure se il principio di non-discriminazione includa sempre e comunque il rispetto del trattamento della clausola della nazione più favorita, quanto meno nell'ipotesi in cui il divieto di discriminazione trova spazio all'interno di accordi che mirano alla realizzazione di aree di libero scambio.

In linea di massima, è da ritenersi corretta l'affermazione secondo cui, nell'esercizio della propria sovranità, ciascuno Stato resta libero di discriminare i diversi *partners* commerciali, a meno che non si sia vincolato, attraverso un accordo internazionale, al rispetto del principio di c.d. uguaglianza esterna secondo il trattamento della nazione più favorita³⁶. Ciò discende dal fatto che nel diritto internazionale classico la reciprocità è la regola, per cui i vantaggi concessi da uno Stato sono sempre controbilanciati da analoghi vantaggi concessi da altro Stato. La rinuncia di un potere o di una prerogativa, anche qualora appaia assoluta, si pone come contrappeso nella ricerca di equilibri tra poteri sovrani.

³⁵ Cfr. E. TRIGGIANI, *Il Trattamento della Clausola della Nazione più Favorita*, Napoli, 1983, pp. 59 e ss..

³⁶ Cfr. J. JACKSON, *The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations*, M.I.T. Press, 1997, p. 134.

Tuttavia, se ciò certamente vale nei “normali” rapporti internazionali, la medesima soluzione sembrerebbe prestare il fianco a dubbi nel caso di relazioni che coinvolgono stati dell'Unione Europea, perché calata in un contesto ordinamentale, dove il principio di neutralità nel Mercato Unico assume prevalenza rispetto ai particolari nazionali (anche se espressi in chiave convenzionale).

Infatti, come si cercherà di dimostrare nella presente ricerca, sebbene manchi nel NTUE e nel TFUE un espresso riferimento alla clausola della nazione più favorita, il principio di non-discriminazione in ambito europeo sembrerebbe imporre qualcosa di più del semplice rispetto del trattamento nazionale: gli Stati membri non dovrebbero aver diritto di discriminare arbitrariamente ed ingiustificatamente gli altri Stati membri quando operano in qualità di *partners* commerciali, invocando il rispetto del principio di reciprocità, pena il pericolo di violazione dei principi ordinamentali che sottendono lo stesso sistema comunitario³⁷.

* * *

I.2. Il principio di non-discriminazione: il concetto di discriminazione e le discriminazioni indirette.

Il termine “discriminazione” definisce “*il fatto di discriminare o d'essere discriminato; distinzione, diversificazione o differenziazione operata tra persone, cose, casi o situazioni*” e precisa che “*adottare, seguire un criterio di non discriminazione*” significa “*applicare uno stesso modo di comportamento o di trattamento per tutti i componenti di un gruppo senza tener conto di eventuali differenze di qualsiasi genere*”³⁸. Discriminare, quindi, significa differenziare due o più situazioni senza tener conto degli aspetti che le rendono simili, ovvero trattare in modo eguale due o più situazioni senza tener conto degli aspetti che le rendono diverse.

³⁷ *Cfr. ex multis*, tra le prime pronunce della giurisprudenza comunitaria, sentenza della Corte di Giustizia del 22 giugno 1972, causa 1-72, caso *Frilli*, e sentenza della Corte di Giustizia del 2 febbraio 1989, causa 186/87, caso *Cowan*, ambedue disponibili su www.eur-lex.europa.eu.

³⁸ Voce “*Discriminazione*” del Vocabolario della Lingua Italiana, Istituto della Enciclopedia Italiana fondata da G. TRECCANI, 1987, Vol. II, p. 128.

Conseguentemente, il principio di non discriminazione impone di adottare trattamenti identici per situazioni simili, ovvero trattamenti diversi per situazioni differenti, tenendo conto di alcuni fattori o parametri rilevanti, capaci di fornire il metro di paragone per la verifica dell'esistenza di diversificazioni o differenziazioni. Si tratta, quindi, del negativo del principio di uguaglianza, dal momento che non-discriminare implica necessariamente il suo positivo, ossia trattare in modo uguale. In questo senso sembrerebbe vigere l'equazione:

principio di uguaglianza : principio di non-discriminazione
= positivo : negativo.

Tuttavia, il principio di uguaglianza è caratterizzato da massima absolutezza, non ammette eccezioni e richiede più di quanto preveda la semplice non-discriminazione³⁹⁻⁴⁰. Al contrario, il principio di non-discriminazione “*leaves room for such differentiation as is justified for some reason or another*”⁴¹. Il secondo, dunque, è un principio più duttile, idoneo nell'ambito delle relazioni giuridiche a garantire agli Stati margini di manovra, riconoscendo loro la facoltà di “discriminare” situazioni comparabili in nome della tutela di diritti e/o interessi generali. Il principio di non-discriminazione, infatti, permette di bilanciare gli interessi in gioco e di non frustrare troppo la sovranità degli Stati, i quali hanno diritto di differenziare casi analoghi quando devono tutelare situazioni eccezionali, ovvero interessi generali. Affinchè si abbia discriminazione, quindi, è necessario che la distinzione operata sia ingiustificata o arbitraria⁴².

Proprio per questa ragione, in tutte le relazioni internazionali, sia multilaterali che bilaterali, ma anche nell'ambito dei sistemi ordinamentali, in luogo del

³⁹ B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977, p. 88.

⁴⁰ È stato anche acutamente evidenziato che “*il principio di non discriminazione rileva, nell'ambito dell'ordinamento CEE in modo analogo a quello che in cui rileva il principio di uguaglianza nell'ambito delle norme cui si ispirano gli ordinamenti interni*”, ma le logiche e gli obiettivi dei principi di uguaglianza costituzionale e del principio di non-discriminazione comunitario sono diverse, essendo il primo volto alla uguaglianza tra cittadini, mentre il secondo è, non solo limitato alle relazioni transnazionali, ma ha anche un connotato prevalentemente economico. P. ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi Membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1993, p. 66.

⁴¹ B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977, p. 24 (traduzione libera: “[il principio di non discriminazione] lascia un posto per quelle differenziazioni che sono giustificate da alcune ragioni o da altre ragioni”).

⁴² Cfr. W. MCKEAN, *Equality and Discrimination Under International Law*, Oxford, 1983, pp. 286 - 288.

principio di uguaglianza, ha trovato terreno fertile l'applicazione del principio di non-discriminazione. E ciò perché le convenzioni, comprese quelle in materia fiscale, gli accordi internazionali ed i trattati europei, attraverso la non-discriminazione, hanno potuto legittimare il riconoscimento espresso di deroghe al principio di uguaglianza per far fronte alla tutela di interessi generali che, secondo un obiettivo sistema di valori, prevalgono sulla parità di trattamento tra soggetti⁴³.

Tuttavia, come anticipato, la discriminazione rileva quando esiste un parametro sul quale valutarla: discrimino se, dato un elemento caratteristico che può rilevare o meno, tratto diversamente situazioni comparabili. A partire dalla fine della seconda guerra mondiale, si è affermato quale parametro di "irrilevanza" il concetto di nazionalità. Ciò al fine di superare il c.d. "protezionismo nazionale" che aveva condotto alla chiusura dei mercati nazionali nei confronti di operatori economici, prodotti, servizi e fattori produttivi esteri e che aveva avuto come effetto lo scontro tra economie, culminato nella seconda guerra mondiale⁴⁴. In questo senso, già nel 1947, il diritto del commercio internazionale, attraverso la sottoscrizione dell'accordo multilaterale del GATT, è stato il primo ad introdurre l'applicazione del divieto di discriminazione in base alla nazionalità, sebbene con portata oggettivamente limitata ai soli beni provenienti da o diretti in Stati contraenti. Altrettanto è avvenuto poco dopo in ambito comunitario, ma questa volta con portata più ampia e con una formulazione, quella di cui all'art. 18 TFUE, generale ed astratta. Infatti, in questo caso, il principio di non-discriminazione si è incardinato in un sistema ordinamentale sovrano e come tale ha influito sull'esercizio effettivo dei diritti riconosciuti ai cittadini comunitari dalle libertà di circolazione. In particolare, attraverso l'attuale art. 18 del TFUE, pietra angolare del sistema comunitario, *"nel campo di applicazione dei Trattati, e senza pregiudizio delle*

⁴³ Cfr. in tal senso ed a titolo meramente esemplificativo l'art. 36 del TFUE in materia di restrizioni alle importazioni ed esportazioni, nel quale viene previsto espressamente che il divieto di restrizioni alle importazioni ed esportazioni può essere derogato se detti divieti e/o restrizioni sono *"giustificati da motivi di moralità pubblica, di ordine pubblico, di pubblica sicurezza, di tutela della salute e della vita delle persone e degli animali o di preservazione dei vegetali, di protezione del patrimonio artistico, storico, archeologico nazionale, o di tutela della proprietà industriale e commerciale"*; cfr. anche in materia di libera circolazione dei lavoratori di cui all'art. 45, par. 3 del TFUE, il quale fa salve *"le limitazioni giustificate da motivi di ordine pubblico, pubblica sicurezza e sanità pubblica"*. È fondamentale ricordare che nell'ambito del diritto del commercio internazionale, animato essenzialmente dalla necessità di garantire la "purezza" delle politiche liberiste, il principio di non-discriminazione ha permesso di tutelare le posizioni dei più deboli sotto il profilo economico-commerciale, a vantaggio della crescita di uno stato più "giusto ed equo"; cfr. al riguardo le deroghe all'uguaglianza formale previste nell'ambito dello stesso sistema del WTO in favore degli Stati in via di sviluppo.

⁴⁴ B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977, p. 1 e ss..

disposizioni particolari dagli stessi previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità"⁴⁵.

Si tratta, quindi, di un parametro "di irrilevanza", nel senso che la discriminazione perde qualsiasi giustificazione se l'unico elemento che determina la differenziazione è dato dalla nazionalità diversa degli operatori economici, dei prodotti, dei servizi o più in generale dei vari fattori produttivi. Peraltro, come espressamente precisa l'art. 18 *cit.*, esso trova applicazione solo nel caso in cui non sia possibile ricondurre la discriminazione nell'ambito delle singole e specifiche libertà fondamentali di circolazione. Infatti, come osservato dalla dottrina e come statuito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, ogni libertà fondamentale include al suo interno anche il rispetto del principio di non-discriminazione⁴⁶, ponendosi quale strumento per la realizzazione di un'area di libero scambio⁴⁷. Pertanto, qualsiasi discriminazione effettuata "*in base alla nazionalità*" è contraria al diritto comunitario, salvo l'ipotesi in cui non sia giustificata da ragioni di interesse generale e sia proporzionata all'obiettivo che intende perseguire.

Si tratta di un principio che "*informa di sé tutta la normativa comunitaria*"⁴⁸, tanto che la residualità di cui all'art. 18 TFUE ha quale funzione principale quella di colmare le lacune che dovessero essere presenti nel sistema⁴⁹.

⁴⁵ Cfr. E. SZYSZCZAK, *Antidiscrimination law in the European Community*, in *Fordham International Journal*, 2009, p. 626. Vale comunque la pena di sottolineare che il principio di non-discriminazione in ambito comunitario, sebbene abbia portata generale, è comunque applicabile solo nell'ambito di applicazione dei trattati e quindi solo limitatamente alle attività che rivestono un carattere economico. Il diritto comunitario, infatti, è e resta diritto del mercato, ed in questo senso il principio di non-discriminazione conferma la sua portata di mezzo per il raggiungimento del fine cui tende l'Unione Europea.

⁴⁶ Cfr. *ex multis*, M. GAMMIE, *The Comparability of National Tax Principles with the Single Market*, in F. VANISTENDAEL, *EU Freedoms and Taxation*, EATLP International Series, Vol. 2, Amsterdam, 2006, p. 106 e B. SANTIAGO, *Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law*, in *European Taxation*, 2009, p. 250. Nella giurisprudenza si citano, a titolo meramente esemplificativo, caso C-177/94, *Perfili* e caso C-179/90, *Merci Convenzionali del Porto di Genova S.p.A. e Siderurgica Gabrielli S.p.A.*, ambedue reperibili sul sito www.eur-lex.eu.

⁴⁷ In questo senso si esprime L. FRIEDLANDER, la quale considera il principio di non discriminazione un "*free trade tool*", vale a dire uno strumento per la realizzazione del libero commercio. L. FRIEDLANDER, *The Role of Non-Discrimination Clauses in Bilateral Income Tax Treaties After GATT 1994*, in *British Tax Review*, 2002, p. 109. Cfr. anche C. STARINGER e H. SCHNEEWEISS i quali hanno sottolineato che "*in order to obtain an internal market, all obstacles to the free movement of goods, persons, services and capital must be removed*", C. STARINGER - H. SCHNEEWEISS, *Tax Treaty Non-Discrimination and EC Freedoms*, in M. LANG - J. SCHUCH - C. STARINGER, *Tax Treaty Law and EC Law*, 2006, p.230 (traduzione libera: "*al fine di ottenere un mercato interno, tutti gli ostacoli alla libertà di movimento di beni, persone, servizi e capitali devono essere rimosse*").

⁴⁸ A. SCHIAVONE, *Commento all'art. 7 Trattato CEE [ora articolo 18 TFUE, n.d.r.]*, in E. QUADRI - R. MONACO - A. TRABUCCHI, *Commentario del Trattato Istitutivo della Comunità Economica Europea*, Vol. I, Milano 1965, p. 62.

⁴⁹ B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977, p. 21. In merito alla residualità dell'art. 18 TFUE, si è recentemente anche

Invero, il principio di non discriminazione è un elemento “normale” nel quadro della disciplina dei rapporti internazionali ed ha avuto la funzione di superare il c.d. “protezionismo nazionale”, in forza del quale molti diritti erano applicabili solo ai cittadini e non potevano essere estesi agli stranieri⁵⁰. Per questa ragione il diritto del commercio internazionale, cui anche il diritto comunitario originario fa parte, “*must recognize the ordering principle of formal equality, the essence of non-discrimination*”⁵¹.

Il principio di non-discriminazione in base alla nazionalità, quindi, anche sotto il profilo economico assume sin dall'origine una connotazione politico-sociale: garantire pari dignità a tutti gli operatori economici e a tutti i fattori produttivi essendo irrilevante il loro luogo di origine ovvero il loro luogo di destinazione. Si tratta di una “*formal equality*”, di un'uguaglianza formale, che nella sua accezione negativa importa il divieto di discriminazione, atto a garantire la c.d. “*uguaglianza economica internazionale*”⁵². Tale divieto si caratterizza di tre elementi: (i) l'irrazionalità e la dannosità di una discriminazione tra prodotti ed operatori economici; (ii) la necessità di trattare nella medesima maniera Stati ugualmente sovrani e (iii) l'esigenza di assicurare la pace, attraverso la consapevolezza che nessuno Stato (e nessun cittadino o prodotto proveniente da detto Stato) sia vittima di trattamenti differenziali⁵³.

Proprio in quanto principio “normale” e “generale” delle relazioni economiche tra Stati, la non-discriminazione deve essere analizzata, quanto meno preliminarmente, in modo astratto, secondo valutazioni che restano valide, in linea teorica, tanto nell'ambito del diritto comunitario, e quindi ordinamentale, quanto in qualsivoglia accordo internazionale multilaterale, idoneo a costituire un sistema

espressa la Corte di Giustizia la quale, citando alcuni precedenti, ha affermato che “tale disposizione tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione per le quali il Trattato FUE non stabilisce regole specifiche di non discriminazione” (sentenza della Corte di Giustizia, 10 febbraio 2011, causa C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach e V, punto 18, disponibile su www.curia.eu).

⁵⁰ B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977, p. 22 e ss..

⁵¹ E. A. LAING, *Equal Access/Non-Discrimination and Legitimate Discrimination in International Economic Law*, in *Wisconsin International Law Journal*, 1996, p. 252 (traduzione libera: “[il diritto del commercio internazionale] deve riconoscere il principio cardine dell'uguaglianza formale, l'essenza della non-discriminazione”).

⁵² E. A. LAING, *Equal Access/Non-Discrimination and Legitimate Discrimination in International Economic Law*, in *Wisconsin International Law Journal*, 1996, p. 254.

⁵³ E. A. LAING, *Equal Access/Non-Discrimination and Legitimate Discrimination in International Economic Law*, in *Wisconsin International Law Journal*, 1996, pp. 254 - 255; cfr. anche B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977, p. 24 e D. K. TARULLO, *Logic, Myth and the International Economic Order*, in *Harvard International Law Journal*, 1985, pp. 533 e 539.

istituzionale che, sebbene privo di sovranità, sia comunque dotato di strumenti giurisdizionali in grado di condizionare le decisioni dei singoli Stati aderenti, come nel caso del WTO.

Invero, l'accostamento tra il diritto comunitario ed i sistemi multilaterali propri del settore del commercio internazionale (e, in particolare, il sistema del WTO) deriva dal fatto che essi hanno obiettivi e strumenti comuni, sebbene le decisioni assunte dai loro organi giudiziari e burocratici non abbiano normalmente la medesima efficacia. Infatti, l'elemento essenziale e costante dei rapporti economici multilaterali di tipo transnazionale è e resta il principio di non-discriminazione⁵⁴, il quale ha come effetto, ma anche come fine, porre tutti i soggetti partecipanti in una situazione di parità, quanto meno potenziale.

È il fenomeno della “multilateralizzazione” del principio in parola che si pone come elemento fondamentale dello sviluppo delle organizzazioni internazionali. In questo senso “*one of the notable features of modern multilateralism has been its symbiosis with non-discrimination*”⁵⁵. Trasposto sul piano delle relazioni economiche, la parità di trattamento di cui al principio di non-discriminazione, garantisce lo sviluppo della concorrenza tra operatori economici, fattori produttivi e prodotti, elemento essenziale e presupposto indefettibile di rapporti commerciali transnazionali leali⁵⁶. Va sempre ricordato, infatti, che il fulcro di un libero mercato è la concorrenza intesa come garanzia di uguali condizioni di accesso nel mercato e di uguale trattamento all'interno del mercato. Pertanto, poiché la discriminazione riduce il libero commercio, frustra la realizzazione di aree di libero scambio e conduce a fenomeni anticoncorrenziali, avvantaggiando alcuni a discapito di altri, qualsiasi comportamento e trattamento direttamente o indirettamente discriminatorio nell'area delle relazioni economiche

⁵⁴ Cfr. J. ENGLISH, il quale ha affermato che “*the basic freedoms of movement constitute specific elements of a cross-border equality principle*”, in J. ENGLISH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 313 (traduzione libera: “*le libertà fondamentali di movimento costituiscono elementi specifici del principio di uguaglianza transnazionale*”).

⁵⁵ E. A. LAING, *Equal Access/Non-Discrimination and Legitimate Discrimination in International Economic Law*, in *Wisconsin International Law Journal*, 1996, p. 260 (traduzione libera: “*una delle caratteristiche di maggior rilievo del moderno multilateralismo è il suo sviluppo in simbiosi con il principio di non-discriminazione*”).

⁵⁶ Vale la pena di segnalare che già tra le due guerre, la Corte di Giustizia Internazionale Permanente, aveva affermato che “*freedom of trade does not mean the abolition of commercial competition; it presupposes the existence of such competition*” (traduzione libera: “*la libertà commerciale non significa assenza di concorrenza; essa presuppone proprio l'esistenza di detta concorrenza*”); cfr. sentenza del 12 dicembre 1934, caso Oscar Chinn, disponibile su http://www.icj-cij.org/pcij/serie_AB/AB_63/01_Oscar_Chinn_Arret.pdf.

transnazionali sorrette da un sistema multilaterale che ha quale fine la creazione di un libero mercato è da considerarsi illegittimo.

In particolare, guardando agli obiettivi degli accordi internazionali e cercando di comprendere limiti e portata di una discriminazione fondata sulla nazionalità, è stato possibile superare gli schemi che consideravano discriminatori solo i trattamenti “direttamente” discriminatori, vale a dire quei trattamenti differenziali in cui l'unico elemento rilevante era l'essere cittadino di uno Stato, piuttosto che di un altro. Oggi, infatti, le discriminazioni vietate non sono solo quelle palesi, ma anche quelle “indirette” (o c.d. “*covert discriminations*”⁵⁷), quando si verificano nell'ambito di applicazione dei trattati o degli accordi che comunque le vietano. Il limite dell'ambito di applicazione, pertanto, è e resta il presupposto di operatività del principio di non-discriminazione, con la conseguenza che solo le discriminazioni che riguardano settori coperti dalle norme dei trattati o degli accordi multilaterali di riferimento potranno assumere valore ed essere oggetto di scrutinio da parte degli organi competenti. In particolare, nell'ambito del WTO e del sistema europeo, le discriminazioni saranno illegittime se e solo se esse saranno tali da intralciare ed ostacolare le relazioni economiche transnazionali, falsare la concorrenza e frustrare la creazione di aree di libero scambio paritarie.

Infatti, anche i trattati europei, sebbene oggi abbiano come obiettivo non più e non solo lo sviluppo delle relazioni economiche tra Stati membri proprio in ragione della funzione costituzionale che essi svolgono, limitano la loro cogenza e vincolatività ai soli settori economici dell'Unione, lasciando impregiudicate le prerogative degli Stati per quanto concerne ambiti diversi. L'Unione Europea è un'organizzazione sovranazionale, un vero e proprio ordinamento giuridico, le cui finalità sono anche latamente politiche, ma il cui raggiungimento passa esclusivamente per la tutela delle libertà economiche previste dai Trattati attraverso il rispetto del principio di non-discriminazione. La tutela di un sistema economico unitario, infatti, si pone tutt'ora come preconditione per lo sviluppo di un'Europa politica.

⁵⁷ La distinzione tra discriminazione diretta (la c.d. “*overt discrimination*”) e discriminazione indiretta (la c.d. “*covert discrimination*”) la si trova impiegata anche dalla Corte di Giustizia in numerose pronunce. Cfr. ex multis, punto 8 della sentenza della Corte di Giustizia del 5 dicembre 1989, causa C-3/88, caso Commissione contro Italia, disponibile su www.eur-lex.europa.eu, nel quale la Corte afferma che “the principle of equal treatment [...] prohibits not only overt discrimination by reason of nationality but also all covert forms of discrimination which, by the application of other criteria of differentiation, lead in fact to the same result” (traduzione: “il principio della parità di trattamento [...] vieta non solo le discriminazioni palesi, a motivo della cittadinanza, ma anche qualsiasi forma di discriminazione dissimulata che, mediante il ricorso ad altri criteri distintivi, abbia in pratica le stesse conseguenze”).

Pertanto, l'esistenza di un'Europa volta quasi esclusivamente alla tutela della dimensione economica⁵⁸ comporta la necessità di esaminare l'aspetto eventualmente discriminatorio di una disposizione nazionale in ragione dell'impatto che essa determina sui rapporti economici intracomunitari, anche nel caso in cui, però, dovessero riguardare soggetti non economicamente attivi⁵⁹. L'Unione Europea è quindi prima di tutto Unione Economica ed è principalmente con riguardo ai rapporti oggettivamente economici che trova applicazione il diritto comunitario, rapporti che possono riguardare cose, persone, servizi e capitali. In questo senso nell'ambito di applicazione degli accordi economici transnazionali, le discriminazioni indirette si verificheranno ogni qual volta una normativa nazionale ancori a parametri che, sebbene diversi dalla nazionalità, abbiano come effetto “*sfavorire principalmente cittadini*” di altri Stati, risolvendosi in una discriminazione “*indiretta fondata sulla nazionalità*”⁶⁰. Sulla base di questa considerazione è stato possibile reprimere comportamenti che di fatto avvantaggiavano cittadini (ovvero prodotti e fattori produttivi nazionali) a scapito di stranieri (ovvero prodotti e fattori produttivi stranieri), pur non avendo natura palesemente “discriminatoria”.

Infatti, la discriminazione indiretta è caratterizzata da due elementi: (a) l'esistenza di una normativa apparentemente non discriminatoria, perché applicata in modo neutrale a tutti i soggetti che versano in una medesima situazione (magari apparentemente diversa da quella dei cittadini) e (b) l'esistenza di due o più situazioni

⁵⁸ Uso la locuzione “quasi esclusivamente” per evidenziare che l'Unione Europea, a partire dal Trattato di Maastricht del 1992, ha esteso in parte le proprie competenze anche a settori extraeconomici, attraverso l'elaborazione dei c.d. tre pilastri e l'istituzione della cittadinanza europea. In particolare, prevedere una politica estera di sicurezza comune (II Pilastro) e una Cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale (III Pilastro, in parte comunitarizzato ad opera del Trattato di Lisbona), ha sottolineato la volontà degli Stati membri di attribuire all'Unione delle finalità politiche generali. Tuttavia, come noto, l'aspetto più prettamente politico dell'Unione ha una portata molto limitata, dal momento che le decisioni vengono assunte a livello degli Stati membri, attraverso le conferenze intergovernative e quindi assumono la forma di veri e propri accordi di diritto internazionale, sottratti al sindacato della Corte di Giustizia delle Comunità Europee. Vale inoltre la pena di ricordare che, a partire dal 2009, anche la tutela dei diritti umani è stata “comunitarizzata”, attraverso l'inserimento della CEDU tra i protocolli dei Trattati Europei.

⁵⁹ La chiave di volta, infatti, va rinvenuta nell'economicità intrinseca e oggettiva dell'operazione transfrontaliera e non nella qualifica soggettiva dell'operatore che la pone in essere. In questo senso, ben può considerarsi tutelato dal trattato un soggetto non più economicamente attivo che decida di trasferirsi all'estero; cfr. al riguardo le Conclusioni dell'Avv. Generale Kokott presentate il 30 marzo 2006, causa C-470/04, *N*, paragrafi 70 – 71; le conclusioni sono disponibili su www.curia.eu.

⁶⁰ I termini virgolettati sono stati utilizzati dalla Corte di Giustizia in numerose occasioni. In questa sede ci limitiamo a ricordare le sentenze più recenti in materia di fiscalità diretta nelle quali sono state impiegate: sentenza del 31 marzo 2011, C-450/09, caso Schröder, punto 40; sentenza del 6 luglio 2006, C-346/04, caso Conijn, punto 20; sentenza del 3 ottobre 2006, C-290/04, caso FKP Scorpio Konzertproduktionen, punto 49, tutte reperibili su www.curia.eu.

comparabili soggette a trattamenti diversi, ovvero l'esistenza di due o più situazioni non comparabili ma soggette a trattamenti analoghi.

In ambito comunitario, tale esame è stato effettuato per la prima volta dalla Corte di Giustizia con il caso *Sotgiu*, nel quale è stata dichiarata incompatibile con il divieto di discriminazione una normativa nazionale (nella specie la normativa tedesca) che utilizzava quale parametro di riferimento la residenza, in luogo della nazionalità. Infatti, nel caso di specie, la Corte ha avuto modo di affermare che *“il principio della parità di trattamento, enunciato sia nel Trattato, sia nel Regolamento n. 1612/68, vieta non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato.[...] Non è quindi escluso che criteri basati sul luogo d'origine o sulla residenza di un lavoratore possano, in determinate circostanze, avere gli stessi effetti pratici della discriminazione proibita dal Trattato e dal Regolamento n. 1612/68”*⁶¹. È stato dimostrato, quindi, che le differenziazioni fondate sulla residenza sono in grado di incidere negativamente sul principio di parità di trattamento, se mascherano discriminazioni basate sulla nazionalità, frustrando l'esercizio delle libertà fondamentali e quindi ostacolando la creazione di aree di libero scambio.

Tuttavia, affinché si possa parlare di discriminazione sarà necessario verificare che la posizione assunta dal soggetto discriminato sia comparabile a quella di soggetti che godono di un trattamento diverso e “più favorevole”. L'esame andrà quindi effettuato tenendo in conto non solo il profilo giuridico, ma anche e soprattutto il profilo fattuale. L'aspetto che qui rileva è, infatti, l'oggettività delle situazioni, ossia la loro valutazione *case-by-case*, che può portare a considerare discriminatorio un trattamento anche nell'ipotesi in cui le posizioni analizzate risultino “giuridicamente” non comparabili. Le differenziazioni basate su parametri giuridici diversi dalla nazionalità di un soggetto possono condurre a discriminazioni di tipo sostanziale, ogni qual volta alla differenziazione giuridica non corrisponda in concreto alcuna differenziazione fattuale.

La discriminazione c.d. sostanziale prende in considerazione la situazione concreta, mentre la discriminazione c.d. formale e/o giuridica, prende in considerazione solo la situazione astratta ed in particolare la qualificazione datane dalla legge⁶². Questa distinzione, unitamente alla volontà di preferire una visione sostanzialistica di

⁶¹ Punto n. 11, sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 12 febbraio 1974, causa 152/73, caso *Sotgiu*, disponibile su www.eur-lex.europa.eu.

⁶² J. WOUTERS, *The Principle of Non-Discrimination in European Community Law*, in *EC Tax Review*, 1999, pp. 104 e ss..

eguaglianza e non-discriminazione, ha condotto all'equiparazione di situazioni giuridicamente differenti che, tuttavia, sul piano materiale risultavano simili. Come avvenuto nel caso *Schumacker*⁶³, dove la Corte ha sottolineato che, poiché il non-residente ritraeva la quasi totalità del proprio reddito dallo Stato della fonte, esso doveva essere equiparato ad un residente, trovandosi in una situazione “di fatto” analoga a quest'ultimo.

Peraltro, nel contesto comunitario, una visione sostanzialistica del principio di non-discriminazione appare ancor più obbligata stante il suo carattere ordinamentale e metacostituzionale, con la conseguenza che l'applicazione di tale principio non potrà certo arrestarsi davanti alle qualificazioni giuridiche decise dagli Stati membri, a meno di non voler legittimare a priori possibili effetti protezionistici delle normative nazionali o derivanti da accordi convenzionali bilaterali.

In questo senso, il principio di non-discriminazione si atteggia a parametro sostanziale nella valutazione e comparazione delle situazioni che si rivelano analoghe sotto il profilo fattuale, qualificando come illegittimi comportamenti che, pur facendo leva su differenze “di diritto” valide ed efficaci in astratto⁶⁴, conducono a trattamenti deteriori di situazioni “di fatto” simili e comparabili⁶⁵. Nell'ambito delle relazioni economiche tra Stati ed in chiave più generale, detta comparazione dovrà essere eseguita tenendo conto principalmente del rapporto di concorrenza tra operatori economici, prodotti e fattori produttivi appartenenti a Stati diversi. Questo perché resta

⁶³ Si vengano i punti 31 e 32 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 14 febbraio 1995, causa C-279/93, caso *Schumacker*, dove la Corte di Giustizia ha stabilito che “*in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non-residenti non sono di regola comparabili*” e questo perché “*il reddito percepito nel territorio di uno stato membro da un non-residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo [...] peraltro, la capacità contributiva personale del non-residente, derivante dalla presa in considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici*”. La sentenza è disponibile su www.curia.eu. Vale la pena sottolineare che questa diversità di posizioni tra residenti e non-residenti nel sistema delle imposte dirette discende dal diritto tributario internazionale, ed in particolare dal Modello di Convenzione OCSE, in quanto il residente viene tassato nel proprio stato di residenza sulla base dei redditi ovunque prodotti, mentre il non-residente viene tassato nello stato della fonte esclusivamente per i redditi conseguiti in detto ultimo stato.

⁶⁴ La discriminazione tra residenti e non-residenti ai fini delle imposte dirette è in astratto legittima perché espressione di un principio generale e costante del diritto tributario internazionale.

⁶⁵ L'illegittimità delle discriminazioni relative a situazioni analoghe/comparabili sotto il profilo fattuale è stata affermata anche dagli organi giurisdizionali del WTO con riferimento principalmente al divieto di discriminare prodotti simili. Per una esemplificazione delle più importanti pronunce rese dai Panels e dall'Appellate Body del WTO, si veda L. EHRING, *De Facto Discrimination in World Trade Law - National and Most-favoured-Nation Treatment or Equal Treatment*, in *Journal of World Trade*, 2002, pp. 933 e ss, nelle quali vengono esaminati, tra gli altri, i casi *Spanish Coffee*, *Canada Automobiles*, *Bananas III*, *Hormones*, tutti rinvenibili su www.wto.org; cfr anche H. HORN - P.C. MAVROIDIS, voce “NONDISCRIMINATION”, in *The Princeton Encyclopedia of the World Economy*, 2009, Vol. 2, p. 833 e ss..

fondamentale tenere sempre a mente l'obiettivo ultimo della non-discriminazione, in ambito sia comunitario, sia del commercio internazionale, ossia creare un'unica area di libero scambio, animata dalle regole di una concorrenza, almeno astrattamente, perfetta e leale⁶⁶.

Pertanto, la discriminazione, soprattutto indiretta, dovrà essere valutata tenendo conto di questi obiettivi e degli effetti che determinate normative e accordi - anche internazionali - possono avere sulla loro realizzazione: se l'effetto è quello di frustrarli, allora la normativa e/o l'accordo sarà discriminatorio⁶⁷. Tale conclusione non si modificherà, peraltro, neanche in presenza di giustificazioni alle discriminazioni compiute, dal momento che esse, sebbene in grado di eliminare l'antigiuridicità della discriminazione, non incideranno sulla loro struttura tipica.

Inoltre, proprio perché le giustificazioni permettono la deroga di un principio generale, esse dovranno essere interpretate ed applicate in modo restrittivo, sia per quanto concerne l'*an*, sia per quanto concerne il *quodomo*. In particolare, per quanto riguarda l'*an*, le deroghe saranno legittime solo se sussistono "*motivi imperativi di interesse generale*"⁶⁸, quali ad esempio, la tutela della sanità pubblica, la tutela del patrimonio artistico o naturalistico, nonché giustificazioni derivanti dall'applicazione della c.d. "*rule of reason*" che permette di bilanciare interessi contrapposti⁶⁹, come l'equa ripartizione del potere impositivo tra Stati o la coerenza fiscale. Per quanto riguarda, invece, il *quomodo*, non sarà sufficiente che sussistano i "*motivi imperativi di interesse generale*" affinché un trattamento discriminatorio possa considerarsi "legittimo". Sarà anche necessario che esso superi un vaglio di proporzionalità, in base al quale la misura discriminatoria non dovrà andare oltre quanto necessario per

⁶⁶ Si ricorda al riguardo che il diritto economico internazionale ha proprio come fine quello di eliminare le distorsioni della concorrenza che si verificano nei rapporti transnazionali, prevedendo obblighi nei confronti degli Stati sovrani; cfr. N. F. DIEBOLD, *Assessing Competition in International Economic Law: A Comparison of "Market Definition" and "Comparability"*, in *Legal Issue of Economic Integration*, 2011, p. 115 e ss..

⁶⁷ In questo senso si è chiaramente espresso T. N. SRINIVASAN, con riguardo al sistema del WTO ed in particolare all'accordo GATT; cfr. T. N. SRINIVASAN, *Nondiscrimination in GATT/WTO: was there anything to begin with and is there anything left?*, in *World Trade Review*, 2005, p. 72.

⁶⁸ Si segnala che la dicitura "*motivi imperativi di interesse generale*" è propria del sistema del diritto comunitario, impiegata dalla Corte di Giustizia e dagli Avvocati Generali per intendere, non solo le giustificazioni previste dai Trattati, ma anche le giustificazioni che possono dipendere dall'applicazione della c.d. *rule of reason*.

⁶⁹ In questo senso, per "*rule of reason*" si intende la regola di ragionevolezza attraverso cui i giudici vagliano e bilanciano gli interessi contrapposti in gioco: da un lato quello degli stranieri a non essere discriminati rispetto ai cittadini, dall'altro lato quello degli stati di discriminare gli stranieri in nome di interessi pubblici generali. Cfr. al riguardo Y. BORGMANN-PREBIL, *The Rule of Reason in European Citizenship*, in *European Law Journal*, 2008, p. 342.

raggiungere la tutela dell'interesse generale⁷⁰, riconoscendo all'organo di controllo il potere di verificare l'eventuale esistenza di modalità meno invasive per tutelare il medesimo interesse.

Infatti, poiché i trattamenti “indirettamente” o “sostanzialmente” discriminatori hanno l'effetto di scoraggiare gli operatori economici di Stati diversi ad investire o comunque operare nello Stato ospite, restringendo le loro libertà di circolazione, le discriminazioni effettuate dovranno essere necessarie ed indispensabili. Invero, proprio l'effetto restrittivo ha portato parte dalla dottrina a riconoscere in questi tipi di trattamenti, non una discriminazione vera e propria, ma una restrizione alle libertà di movimento, in quanto incidono sulle scelte imprenditoriali ed economiche degli operatori stranieri in modo astrattamente neutrale⁷¹⁻⁷². Tuttavia, vale la pena di ricordare che la restrizione non è altro che un aspetto operativo e/o effettivo di una condizione preferenziale che si verifica quando i trattamenti che vengono accordati ad alcuni soggetti risultino “privilegiati” in modo assoluto ed esclusivo sulla scorta di elementi particolari, “*senza [...] che siano ammessi a godere del trattamento in parola tutti quei soggetti che si trovano in una situazione identica o almeno comparabile*”⁷³. Quindi, la preferenza ha quale effetto negativo quello di restringere le libertà di alcuni soggetti in comparazione con quelle di altri che si trovano nella medesima posizione e si traduce inevitabilmente in una forma di discriminazione, come nel caso del ricorso all'applicazione della clausola della nazione più favorita⁷⁴.

⁷⁰ Val la pena segnalare che, nell'ambito del diritto comunitario, la Corte di Giustizia ha spesso segnalato che “i provvedimenti nazionali che possono ostacolare o scoraggiare l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato devono soddisfare quattro condizioni: essi devono applicarsi in modo non discriminatorio, essere giustificati da motivi imperiosi di interesse pubblico, essere idonei a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non andare oltre quanto necessario per il raggiungimento di questo” (punto 37, sentenza della Corte di Giustizia del 30 novembre 1995, causa C-55/94, caso Gebhard; la sentenza è disponibile su www.curia.eu). In materia di proporzionalità per quanto concerne le deroghe al principio di non-discriminazione in ambito WTO, si rinvia, senza pretese di completezza, a *Appellate Body Report* reso il 12 marzo 2001, caso EC - Asbestos, disponibile su http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds135_e.htm.

⁷¹ Cfr. T. O'SHEA, *Marks & Spancer v Halsey (HM Inspector of Taxes): restriction, Justification and Proportionality*, in *EC Tax Review*, 2006, pp. 71 e ss..

⁷² Si segnala che sono state ritenute discipline “restrittive” anche quelle normative tecniche che avevano l'effetto sostanziale ed effettivo di ostacolare l'esercizio delle libertà di circolazione necessarie per creare un'area di libero mercato, rendendo particolarmente complesso adempiere agli obblighi imposti dalla legge straniera; cfr. sentenza della Corte di Giustizia del 30 novembre 1995, causa C-55/94, caso Gebhard, in materia di accesso alle professioni legali in Italia da parte di un cittadino tedesco residente in Italia. La sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁷³ A. SCHIAVONE, Commento all'art. 7 Trattato CEE [ora articolo 18 TFUE, n.d.r.], in E. QUADRI - R. MONACO - A. TRABUCCHI, *Commentario del Trattato Istitutivo della Comunità Economica Europea*, Vol. I, Milano 1965, p. 64.

⁷⁴ Per esigenze di completezza, vale la pena di segnalare che il principio di non-discriminazione, sia sul piano ordinamentale che internazionale, non sembra tutelare le c.d. discriminazioni a rovescio, ossia

I.3. Il principio di non-discriminazione come regola di sistema.

Trasformare la clausola della nazione più favorita da strumento di negoziazione a modalità applicativa del principio di non-discriminazione, con connotati non solo economici ma anche politici, determina la necessità di incardinare la clausola nel sistema di relazioni internazionali che coinvolgono gli Stati membri dell'Unione Europea, valutando gli effetti che essa genera sui rapporti bilaterali sorretti dalla condizione di reciprocità e relativi ad ambiti di competenza propri degli Stati stessi.

Si tratta di comprendere, infatti, quali sono le interconnessioni tra piani giuridici e livelli sovrani che riguardano le relazioni tra diritto nazionale, diritto comunitario e diritto internazionale pattizio (bilaterale o multilaterale) e che derivano dal principio di non-discriminazione, la cui portata si modifica a seconda del piano giuridico in cui si trova ad operare e dello scopo che esso persegue. Da una parte un sistema di relazioni bilaterali costituite da convenzioni contro le doppie imposizioni che si fondano sul rispetto della condizione di reciprocità e, quindi, sull'applicazione del principio di non-discriminazione quale mero obbligo del trattamento nazionale. Da un'altra parte, il sistema comunitario il cui fine è la realizzazione del Mercato Unico Interno cui dà voce il principio di non-discriminazione in chiave ordinamentale. Ed infine il sistema multilaterale del WTO, cui hanno aderito Unione Europea e singoli Stati membri e la cui finalità di costituire un'area di libero scambio di beni (accordo GATT), servizi (accordo GATS) e diritti di privativa industriale ed intellettuale (accordi

quelle discriminazioni che comportano trattamenti deteriori dei cittadini rispetto agli stranieri. Questa conseguenza discende dal fatto che il principio di non discriminazione a carattere internazionale opera sempre con riguardo a rapporti transnazionali ed è volto a combattere una visione protezionistica delle produzioni. In questo senso ha correttamente osservato ADONNINO che *“il principio di non discriminazione combatte le tendenze protezionistiche dei Paesi membri e non si oppone alle misure che detti Paesi possono prendere per attirare beni ma, soprattutto investimenti di provenienza da altri Paesi membri”*, in *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi Membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1993, p. 71. Diversamente, le c.d. discriminazioni a rovescio riguardano rapporti esclusivamente interni che non rientrano nell'ambito di applicazione del principio in parola (cfr. F. POCAR, *Commento all'art. 12 del Trattato che Istituisce la Comunità Europea*, in F. POCAR, *Commentario Breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione Europea*, Padova, 2001, p. 127 e B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977, pp. 113 – 116). Invero, ciò non significa che l'eventuale effetto discriminatorio non possa avere conseguenze giuridiche in punto di violazione del principio di uguaglianza. Tuttavia, l'eventuale violazione potrà essere fatta valere solo avanti al giudice nazionale e solo nel caso in cui il sistema giuridico nazionale contempra il rispetto assoluto del principio di uguaglianza, come avviene ad esempio nel sistema costituzionale italiano. Ciò ha trovato conferma nella sentenza della Corte di Giustizia del 16 giugno 1994, causa C-132/93, caso *Steen*, disponibile su www.curia.eu.

TRIPs) relativi accordi all'allegati ⁷⁶, è perseguita attraverso un divieto di discriminazione che impone espressamente una parità concorrenziale non solo interna, in forza dell'obbligo del trattamento nazionale, ma anche esterna, garantendo che gli operatori in entrata nei singoli mercati nazionali possano godere del trattamento "più favorevole" accordato ad operatori provenienti da altri Stati membri del WTO.

Nel fare ciò è indispensabile partire proprio dall'esame del principio di non-discriminazione di matrice comunitaria, inteso come strumento fondamentale per la realizzazione del Mercato Unico cui tende l'Unione stessa, la cui estensione risulta diversa rispetto a quella che rileva negli altri sistemi giuridici di riferimento (vale a dire quello nazionale, quello internazionale bilaterale e quello internazionale multilaterale). Infatti, se l'obiettivo è ricondurre a sistema il coacervo di forze che si scontrano all'interno del territorio dell'Unione Europea e producono trattamenti fiscali differenziati degli operatori economici comunitari "in entrata" nei singoli mercati nazionali, il punto di partenza deve essere la natura ordinamentale dell'Unione Europea. Essa giustifica la prevalenza del diritto comunitario sulle discipline nazionali o convenzionali che ne escludono (o riducono) l'applicazione anche in settori sottratti alla competenza dell'Unione, proprio in ossequio al divieto di discriminazione, peraltro neutralizzando, se del caso, la stessa applicazione della condizione di reciprocità che è alla base degli equilibri internazionali degli Stati membri.

Dopotutto, la stessa realizzazione del Mercato Unico passa inevitabilmente per una lettura comunitariamente orientata degli impegni internazionali bilaterali o multilaterali che gli Stati membri hanno assunto, in ossequio al principio di leale collaborazione di cui agli artt. 4 par. 3 NTUE e 351 TFUE. Questa lettura, alla luce del carattere "ordinamentale" del sistema comunitario, si rende tanto più necessaria, quanto più rischiose sono le conseguenze che deriverebbero da una visione parcellizzata dei singoli piani giuridici, come nel caso di applicazione di convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri. Infatti, come verrà meglio descritto nel proseguo del presente lavoro, tutte le libertà di circolazione previste nel TFUE, che si tramutano in diritti per i cittadini comunitari a non essere discriminati dagli Stati membri all'interno del Mercato Unico (e quindi dei singoli mercati nazionali), sono intercettate da

⁷⁶ A far data dal 22 dicembre 1994, l'Unione Europea ed i singoli Stati membri del WTO e sono pertanto vincolati al rispetto dell'accordo di Marrakesh del 1994 e dei relativi allegati, costituiti dal GATT, dal GATS e dai TRIPs. Si veda al riguardo la decisione 94/800/CE del Consiglio del 22 dicembre 1994 ed il parere 1/94 reso dalla Corte di Giustizia CE il 15 novembre 1994; la decisione è disponibile su www.eur-lex.eu, mentre il parere su www.curia.eu.

disposizioni presenti nelle convenzioni contro le doppie imposizioni. Conseguentemente, l'autonomia di cui gli Stati membri godono nel ripartirsi il proprio potere impositivo e nel decidere le modalità di eliminazione della doppia imposizione giuridica derivante da operazioni transnazionali, può rivelarsi restrittiva delle libertà di circolazione previste dal TFUE, soprattutto nei confronti degli operatori economici europei in entrata, se comparata alla situazione di altri operatori economici che nella medesima posizione possono profittare di una convenzione più favorevole. Lo Stato membro della fonte, infatti, sulla base di un'applicazione "autonoma" delle convenzioni che ha sottoscritto, è tenuto a restringere l'ambito di applicazione soggettiva delle disposizioni convenzionali solo ai soggetti che sono residenti (ovvero cittadini, qualora il criterio di collegamento scelto sia quello della cittadinanza) dell'altro Stato membro contraente, con conseguente esclusione degli operatori economici comunitari provenienti da Stati membri diversi.

Il riconoscimento comunitario del principio di non-discriminazione quale obbligo del trattamento della nazione più favorita da applicarsi anche in ambito convenzionale, permetterebbe, infatti, di superare le rigidità applicative del sistema bilaterale internazionale, estendendo soggettivamente l'ambito di applicazione delle disposizioni convenzionali anche in favore di coloro che provengono da Stati estranei alla convenzione. E ciò in conformità con l'obiettivo, su scala comunitaria, di realizzare un Mercato Unico Interno, privo di barriere e frontiere in cui viga il rispetto delle regole della piena e leale concorrenza tra operatori economici, ma anche nel rispetto dei vincoli assunti attraverso l'adesione al WTO.

La clausola della nazione più favorita permette neutralità nelle scelte allocative dei vari fattori produttivi, conducendo, nel caso di applicazione incondizionata e automatica, ad un trattamento egualitario di tutti i *partners* economici, indipendentemente dalla loro provenienza. Pertanto, trasposto nell'ambito delle relazioni convenzionali intracomunitarie, garantirebbe il pieno esercizio delle libertà di circolazione di persone, capitali e servizi, svolgendo il medesimo ruolo che, in relazione alla libertà di circolazione delle merci, ha avuto il divieto di restrizioni quantitative all'importazione e all'esportazione tra Stati membri di cui agli artt. 34 e 35 TFUE. Infatti, tale divieto in combinato disposto con l'abbattimento delle barriere doganali interne, ha permesso di raggiungere la completa neutralità negli scambi di beni intracomunitari, neutralità che dovrebbe essere garantita anche con riguardo alle altre libertà di circolazione per realizzare il Mercato Unico. In questo senso, peraltro, pare

ragionevole sostenere che il principio di non-discriminazione, nella sua accezione di clausola della nazione più favorita, sia già presente nell'ordinamento comunitario, quanto meno con riguardo alla circolazione dei beni.

Il principio di non-discriminazione, infatti, deve essere inteso nel suo rapporto di fine a mezzo. Sotto il profilo comunitario, da un lato vi è il fine della realizzazione e del rafforzamento del Mercato Unico Interno, nel quale deve risultare economicamente neutrale l'allocazione dei fattori produttivi, come espressamente sanciscono l'NTUE ed il TFUE⁷⁸; dall'altro lato vi è il mezzo per raggiungerlo, ossia l'applicazione di norme non discriminatorie tra gli Stati membri, sia di portata generale, come l'art. 18 TFUE, che di portata particolare, come le libertà di circolazione⁷⁹. Tali disposizioni racchiudono al loro interno, oltre al divieto di discriminazione sulla base della nazionalità e dell'origine, anche il diritto degli operatori economici comunitari di accedere al mercato transfrontaliero comunitario alle medesime condizioni. Qualsiasi comportamento tenuto da uno Stato membro, ovvero da uno o più privati, che sia in grado di intralciare la creazione del Mercato Unico, ponendo barriere e/o ostacoli alla libera circolazione degli operatori economici e dei fattori produttivi, si pone come

⁷⁸ Si vedano, il preambolo del NTUE (“*Sua maestà il re dei belgi, Sua maestà la regina di Danimarca, il Presidente della Repubblica Federale di Germania, il Presidente dell'Irlanda, il Presidente della Repubblica Ellenica, Sua maestà il re di Spagna, il Presidente della Repubblica Francese, il Presidente della Repubblica Italiana, Sua altezza reale il Granduca del Lussemburgo, Sua maestà la regina dei Paesi Bassi, il Presidente della Repubblica Portoghese, Sua maestà la regina del Regno Unito di Gran Bretagna ed Irlanda del Nord [...] DECISI a conseguire il rafforzamento e la convergenza delle proprie economie e ad istituire un'Unione economica e monetaria che compori, in conformità delle disposizioni del presente trattato e del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, una moneta unica e stabile, DETERMINATI a promuovere il progresso economico e sociale dei loro popoli, tenendo conto del principio dello sviluppo sostenibile nel contesto della realizzazione del mercato interno e del rafforzamento della coesione e della protezione dell'ambiente, nonchè ad attuare politiche volte a garantire che i progressi compiuti sulla via dell'integrazione economica si accompagnino a paralleli progressi in altri settori [...]*”), l'art. 3 NTUE (“*l'Unione instaura un mercato interno. Si adopera per lo sviluppo sostenibile dell'Europa, basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente*”), l'art. 3 TFUE (“*L'Unione ha competenza esclusiva nei seguenti settori [...] b) definizione delle regole di concorrenza necessarie al funzionamento del mercato comune*”), l'art. 4 TFUE (“*L'Unione ha competenza concorrente con quella degli Stati membri nei principali seguenti settori: a) mercato interno*”) e l'art. 26 TFUE (“*Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati*”).

⁷⁹ A questo riguardo vale la pena ricordare che

- (i) gli artt. 28, 34 e 35 riguardano la libertà di circolazione delle merci;
- (ii) l'art. 45 riguarda la libertà di circolazione dei lavoratori;
- (iii) l'art. 49 riguarda la libertà di stabilimento;
- (iv) l'art. 56 riguarda la libertà di circolazione dei servizi;
- (v) l'art. 63 riguarda la libertà di circolazione di capitali e pagamenti (libertà che, peraltro trova applicazione anche al di fuori dell'Unione).

elemento distorsivo della concorrenza. Come tale va quindi considerato, quanto meno in linea di principio, incompatibile con il diritto dell'Unione Europea.

Analogamente, sotto il profilo del diritto del commercio internazionale, da una parte assume rilievo il fine della creazione di un'area di libero scambio per beni (GATT), servizi (GATS) e diritti di proprietà industriale ed intellettuale (TRIPs); dall'altra il mezzo, rappresentato anche in questo caso dall'applicazione del principio di non-discriminazione sulla base della nazionalità, ma espressamente declinato nelle due accezioni di obbligo del trattamento nazionale e clausola della nazione più favorita⁸¹.

In questo senso è quindi corretto l'assunto secondo cui il principio di non-discriminazione svolge tre ruoli: (i) permette l'uniformazione del mercato, contribuendo alla realizzazione di un mercato integrato ed unico; (ii) opera come regola di legislazione, nel senso di imporre all'Unione Europea e agli Stati membri l'obbligo di emanare (ed applicare) norme che non siano discriminatorie, non solo nel rispetto del diritto comunitario, ma anche nel rispetto degli obblighi internazionalmente assunti dall'Unione e dai singoli Stati membri attraverso l'adesione al WTO, e (iii) può finanche considerarsi valore "costituzionale", in ambito prettamente comunitario, sviluppandosi come principio autonomo capace di impattare anche settori diversi rispetto a quelli propriamente economici, a patto che sussista lo *status* di cittadino europeo *ex art. 20 TFUE* di colui che ne invoca l'applicazione⁸².

Infatti, l'Unione è un sistema di governo che ha al suo interno elementi politici, economici e costituzionali. Come tale è in grado, attraverso la cittadinanza, di riconoscere diritti (ed imporre doveri) che devono trovare tutela anche al di fuori di ambiti strettamente economico-commerciali ed anche nei confronti dei singoli Stati membri⁸³. L'Unione Europea costituzionalizza per prima cosa il Mercato Unico, che "*remains politically centre-stage as a key instrument through which the priorities of the Union can be delivered*"⁸⁴. Tuttavia, la sua evoluzione da mera integrazione economica

⁸¹ In particolare, la clausola della nazione più favorita è presente all'art. I dell'accordo GATT, all'art. II dell'accordo GATS e art. 4 dell'accordo TRIPs. I testi degli accordi sono disponibili su http://www.wto.org/english/res_e/res_e.htm.

⁸² Cfr. M. CREMONA, *Neutrality or Discrimination? The WTO, the EU and External Trade*, in G. DE BURCA - J. SCOTT, *The EU and the WTO: Legal and Constitutional Issue*, Oxford, 2001, p. 159.

⁸³ In merito alla cittadinanza dell'Unione ed alla forza espansiva delle libertà fondamentali, si rinvia a S. O'LEARY, *The Evolving Concept of Community Citizenship: From the Free Movement of Persons to Union Citizenship*, Kluwer, 1996, e N. NIC SHUIBHNE, *The Resilience of EU Market Citizenship*, in *Common Market Law Review*, 2010, pp. 1597 e ss..

⁸⁴ M. MONTI, *The Single Market and Tomorrow's Europe: A Progress Report from the European Commission*, Kogan Page, 1996, p. 144 (traduzione libera: "rimane politicamente al centro della scena, come strumento chiave attraverso cui possono essere condotte le priorità dell'Unione").

a sistema di governo, comporta un'espansione della portata applicativa delle libertà di circolazione: non solo e non più libertà applicabili solo alle attività economiche transnazionali, ma anche alle scelte personali dei singoli cittadini europei, al fine di proteggere *“la situazione del libero cittadino nel contesto democratico dell'Unione”*⁸⁵. Al riguardo, vale la pena ricordare che la Corte ha specificato che i diritti derivanti dalle libertà di circolazione *“sono assoluti e uno stato membro non può far dipendere la loro osservanza dal contenuto di un trattato stipulato con un altro Stato membro. In particolare, questo articolo non consente di subordinare questi diritti alla condizione di reciprocità allo scopo di ottenere vantaggi corrispondenti in altri Stati membri”*⁸⁶. Il sistema delle relazioni internazionali convenzionali, quindi, sebbene giustificato e sorretto proprio dalla condizione di reciprocità, deve adattarsi all'ordinamento cui afferisce, che nel contesto delle relazioni tra Stati membri, non è più solo quello meramente interno, ma anche quello comunitario.

In questo contesto, il divieto di discriminazione ed il rispetto delle libertà di circolazione, quindi, assumono valore metagiuridico e si configurano come mezzi di uniformazione del Mercato Unico Interno, capaci di impattare anche su settori che, sebbene sottratti alla competenza dell'Unione, falsano la concorrenza intracomunitaria e frammentano lo stesso Mercato. Ciò, peraltro, in linea con la stessa idea che aveva originariamente animato la nascita delle istituzioni internazionali considerate, siano esse ordinamentali perché sovrane (come l'Unione Europea), siano esse prive di ordinamento perché prive di sovranità (come il WTO): vale a dire creare interdipendenza tra le economie nazionali, al fine di garantire stabilità e prosperità su scala globale⁸⁷.

⁸⁵ Punto 32, conclusioni rese dall'Avvocato Generale Colomer il 15 maggio 2008, causa C-228/07, *Petersen*; le conclusioni sono disponibili su <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62007CC0228:IT:HTML>.

⁸⁶ Sentenza della Corte di Giustizia del 28 gennaio 1986, causa 270/83, punto 26, rinvenibile su <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61983CJ0270:IT:HTML>.

⁸⁷ Cfr. M. J. GRAETZ and A. C. WARREN JR., i quali hanno specificato che *“with the Treaty of Rome in 1957, six countries [...] come together to form a «common market» known as the European Economic Community. In addition to «mak [ing] war unthinkable» in Western Europe, the motivating idea of this treaty was to increase economic interdependence, primarily through increased trade between these member states”* (traduzione libera *“con il Trattato di Roma del 1957, sei paesi si misero insieme per creare un «mercato comune» conosciuto come Comunità Economica Europea. Oltre all'obiettivo di «rende[re] la guerra impensabile» nell'Europa Occidentale, l'idea di fondo del trattato era incrementare l'interdipendenza economica, in primo luogo attraverso l'incremento del commercio tra detti stati membri”).* M. J. GRAETZ e A. C. WARREN JR., *Income Tax Discrimination and The Political and Economic Integration of Europe*, in *Yale Law School Faculty Scholarship Series*, 1-1-2006, p. 1188. Cfr. anche E. KEMMEREN, il quale, rammaricandosi per la mancata ratifica da parte dell'Irlanda del Trattato di Lisbona, ricorda che *“peace in Europe has never lasted for such a long period as the one we now currently enjoy. Prospering in Europe has increased over the decades and the introduction and enlargement of the European Community has certainly played an important role in this respect. In this*

In quest'ottica si pone l'imposizione diretta che, come tutti i fattori fiscali, può essere considerata una componente di costo in grado di incidere sulle scelte imprenditoriali che riguardano l'allocazione di beni, servizi, persone e capitali⁸⁸. Proprio per tale ragione, anche le scelte in materia compiute dai singoli Stati membri sono soggette al vaglio di compatibilità del diritto comunitario e, in particolare, del principio di non-discriminazione di cui alle libertà fondamentali, sebbene le imposte dirette, in quanto “*the lungs and the heart of a country*”⁸⁹, siano rimaste di competenza esclusiva degli Stati membri⁹⁰ (salvo la possibilità del Consiglio di adottare all'unanimità atti vincolanti⁹¹).

process, the introduction and further development of the internal market is a very important element”, in E. KEMMEREN, After Repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: The UE Objective of Eliminating Double Taxation can be applied more widely, in EC Tax Review, 2008, 156 (traduzione libera “la pace in Europa non è stata mai così lunga e duratura come nel periodo che stiamo vivendo. La prosperità in Europa è cresciuta negli ultimi decenni e l'introduzione e l'allargamento della Comunità Europea ha certamente giocato al riguardo un ruolo importante. In questo processo, l'introduzione ed il continuo sviluppo del mercato interno risultano elementi molto importanti”). Invero, la decisione di creare delle aree di libero scambio sulla scia di quanto avvenuto negli Stati Uniti del XVIII secolo sembra che dipenda proprio dalla volontà degli Stati contraenti di un sistema internazionale multilaterale di risolvere “the mutual jealousies and aggressions of the States, taking form in customs barriers and other economic retaliation” (traduzione libera “... le reciproche invidie ed aggressioni degli Stati, che assumono la forma di barriere doganali ed economiche, come fossero applicazione di una «legge del taglione»”). Questa affermazione, che sembra sia stata resa da un tribunale statunitense nella causa “Baldwin v G.A.F. Seeling, Inc.”, 294 U.S. 511, 512, riassume in poche parole la ragione politica che è alla base del processo di armonizzazione delle imposte indirette: superare i particolarismi statali in funzione della realizzazione di un sistema di relazioni economiche pacifico ed ordinato. La citazione è stata ripresa da Kaye in T. A. KAYE, Tax Discrimination: A Comparative Analysis of U.S. and EU Approach, in Florida Tax Review, 2005, pp. 47 e ss..

⁸⁸ È infatti sempre stato pacifico, sotto il profilo economico-aziendale, che il fattore fiscale operi come costo. Pertanto molte scelte vengono effettuate proprio in funzione della necessità di minimizzare i costi fiscali.

⁸⁹ A. G. MONROY, *The Relevance of WTO Law for International Tax Law*, in J. HERDIN-WINTER e I. HOFBAUER, *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, Linde Verlag, 2006, p. 32.

⁹⁰ Diversamente, l'imposizione indiretta è stata da subito oggetto di armonizzazione comunitaria, e questo probabilmente in linea con la necessità, in prima battuta, di garantire, nell'ambito del Mercato Unico, la neutralità della circolazione di merci, servizi e capitali, mentre nell'ambito delle relazioni con l'esterno, uniformità nel trattamento degli scambi. La differenza dei dazi doganali e dell'imposizione sullo scambio di beni e servizi in ambito comunitario era infatti immediatamente percepibile come elemento di frammentazione del Mercato Unico, capace di distorcere la concorrenza e creare situazioni di squilibrio. Ciò si poneva, peraltro, in palese contrasto non solo con gli obiettivi di natura economica dell'Unione, ma anche con i principi ispiratori che avevano animato la sottoscrizione del primo Trattato CECA, incarnati nella dichiarazione resa da Robert Schumann nel 1950 e che sono stati parzialmente “formalizzati” attraverso l'introduzione della cittadinanza europea. In questo senso vale la pena ricordare che Robert Schumann, nella sua celeberrima dichiarazione del 1950 affermò che “*La pace mondiale non potrà essere salvaguardata se non con sforzi creativi, proporzionali ai pericoli che la minacciano. Il contributo che un'Europa organizzata e vitale può apportare alla civiltà è indispensabile per il mantenimento di relazioni pacifiche. [...] L'Europa non potrà farsi in una sola volta, né sarà costruita tutta insieme; essa sorgerà da realizzazioni concrete che creino anzitutto una solidarietà di fatto. L'unione delle nazioni esige l'eliminazione del contrasto secolare tra la Francia e la Germania: l'azione intrapresa deve concernere in prima linea la Francia e la Germania. Il governo francese propone di mettere l'insieme della produzione franco-tedesca di carbone e di acciaio sotto una comune Alta Autorità, nel quadro di un'organizzazione alla quale possono aderire gli altri paesi europei. La fusione della produzioni di*

Invero, l'esclusione dell'imposizione diretta dal novero di competenze comunitarie, voluta dagli Stati membri anche per esigenze di tenuta del proprio sistema sociale ed economico, rispondeva al rispetto del principio di legalità nel prelievo secondo cui “*no taxation without representation*”, vista la bassa rappresentatività e democraticità delle istituzioni comunitarie⁹². Tuttavia questa competenza esclusiva non attribuisce alcun

carbone e di acciaio assicurerà subito la costituzione di basi comuni per lo sviluppo economico, prima tappa della Federazione europea, e cambierà il destino di queste regioni che per lungo tempo si sono dedicate alla fabbricazione di strumenti bellici di cui più costantemente sono state le vittime. La solidarietà di produzione in tal modo realizzata farà sì che una qualsiasi guerra tra la Francia e la Germania diventi non solo impensabile, ma materialmente impossibile. La creazione di questa potente unità di produzione, aperta a tutti i paesi che vorranno aderirvi e intesa a fornire a tutti i paesi in essa riuniti gli elementi di base della produzione industriale a condizioni uguali, getterà le fondamenta reali della loro unificazione economica. Questa produzione sarà offerta al mondo intero senza distinzione né esclusione per contribuire al rialzo del livello di vita e al progresso delle opere di pace. [...] Sarà così effettuata, rapidamente e con mezzi semplici, la fusione di interessi necessari all'instaurazione di una comunità economica e si introdurrà il fermento di una comunità più profonda tra paesi lungamente contrapposti da sanguinose scissioni. Questa proposta, mettendo in comune le produzioni di base e istituendo una nuova Alta Autorità, le cui decisioni saranno vincolanti per la Francia, la Germania e i paesi che vi aderiranno, costituirà il primo nucleo concreto di una Federazione europea indispensabile al mantenimento della pace.[...] La circolazione del carbone e dell'acciaio tra i paesi aderenti sarà immediatamente esentata da qualsiasi dazio doganale e non potrà essere colpita da tariffe di trasporto differenziali”. R. SCHUMANN, dichiarazione resa il 9 maggio 1950, disponibile su <http://www.eppgroup.eu/Activities/docs/divers/schuman-it.pdf>.

⁹¹ In questo senso, non a caso, l'art. 352 TFUE ha previsto una clausola di flessibilità in forza della quale “*se un'azione dell'Unione appare necessarie nel quadro delle politiche definite dei trattati, per realizzare uno degli obiettivi di cui ai trattati senza che questi ultimi abbiano previsto i poteri di azione richiesti a tal fine, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento Europeo, adotta le disposizioni appropriate*”. Con la dicitura “disposizioni appropriate” devono intendersi tutti quegli atti vincolanti capaci di incidere direttamente sugli Stati membri. Invero, proprio in virtù di tale disposizione, a partire dagli anni novanta, l'Unione ha disciplinato per mezzo di numerose direttive il trattamento dei redditi derivanti da alcune operazioni transfrontaliere realizzate all'interno del Mercato Unico.

⁹² Va comunque segnalato che la bassa rappresentatività e democraticità delle decisioni comunitarie escono fortemente ridimensionate dal Trattato di Lisbona, dal momento che esso ha previsto l'intervento obbligatorio e vincolante del Parlamento Europeo nell'adozione degli atti comunitari, introducendo una nuova procedura ordinaria all'art. 294 TFUE. In particolare, secondo detta procedura, è previsto che la Commissione presenti una proposta al Parlamento europeo e al Consiglio. Il Parlamento europeo adotta la sua posizione in prima lettura e la trasmette al Consiglio. Se il Consiglio approva la posizione del Parlamento europeo, l'atto è adottato nella formulazione che corrisponde alla posizione del Parlamento europeo, mentre se il Consiglio non approva, esso adotta una propria posizione motivata e la trasmette al Parlamento ed alla Commissione (la quale ha diritto ad esprimere un proprio parere). Il Parlamento ha quindi tre mesi per (a) approvare la posizione del Consiglio in prima lettura o non pronunciarsi. In questo caso, l'atto si considera adottato nella formulazione che corrisponde alla posizione del Consiglio; (b) respingere la posizione del Consiglio in prima lettura a maggioranza dei membri che lo compongono. In questo caso l'atto non è adottato; (c) proporre emendamenti alla posizione del Consiglio. In questo caso, il testo con gli emendamenti è trasmesso al Consiglio e alla Commissione. Quest'ultima ha diritto ad esprimere un parere. Nel caso di emendamenti, il Consiglio, nei successivi tre mesi, può (a) approvare gli emendamenti nella formulazione proposta dal Parlamento. In questo caso, l'atto si ha per adottato; (b) respingere gli emendamenti. In questo caso dovrà essere convocato il Comitato di Conciliazione composto da membri del Consiglio e del Parlamento, il quale ha l'obiettivo di giungere ad un accordo su un testo entro 6 settimane. Questo progetto “condiviso” sarà poi nuovamente sottoposto all'approvazione di Consiglio e Parlamento entro le successive 6 settimane. Se non si giunge ad un'approvazione a maggioranza qualificata presso ciascuna delle due istituzioni, l'atto si ha per non approvato. Ed è quindi proprio l'assenza di qualsiasi potere del Parlamento di imporre la propria volontà sul resto delle istituzioni che conferma l'assenza di democraticità e rappresentatività europea.

arbitrio ai legislatori nazionali sulle scelte legislative in materia di fiscalità diretta. Infatti, proprio perchè il fattore fiscale si pone come elemento fondamentale nelle valutazioni economiche effettuate dagli operatori comunitari con riguardo all'*an*, al *quando* ed al *quomodo* di una certa operazione, va da sé che le relative normative non potranno essere in contrasto con il diritto comunitario ed in particolare con le libertà di circolazione previste dal trattato⁹³, nonché con gli obblighi internazionali assunti dall'Unione e dagli stessi Stati, tra i quali rileva l'adesione al WTO.

Il fattore fiscale come elemento distorsivo della concorrenza, nonché come elemento capace di frammentare il Mercato Unico, favorendo alcuni operatori a discapito di altri, è pertanto certamente soggetto al vaglio di compatibilità con il diritto comunitario da parte della Corte di Giustizia delle Comunità Europee. Ciò avviene sia quando la distorsione e la frammentazione dipendono esclusivamente dall'applicazione di norme impositive interne, sia quando esse dipendono dall'applicazione di trattati internazionali bilaterali⁹⁴, in forza, in questo caso, del principio di leale collaborazione comunitaria⁹⁵. Non a caso, la Corte di Giustizia, sin dal 1986 con il caso *Avoir Fiscal* ha

⁹³ A questo riguardo, è emblematico quanto affermato dal Rapporto Ruding nel 1992, secondo cui “*as the international economy becomes a global one and competitive conditions in the Community convergence [...], direct taxes become more important as a factor in competition. A glance at the various national systems of corporation tax and their different tax rates and tax bases shows that in some cases there are considerable discrepancies between Member States in the burden of corporate income tax. The nature and extent of company taxation significantly affects entrepreneurial decisions as to location, legal structure, financing and transfer-pricing*” (traduzione libera: “*dal momento che l'economia internazionale diventa un'economia globale e le condizioni competitive all'interno della Comunità tendono a convergere [...], le imposte dirette diventano più importanti proprio come fattore della concorrenza. Un'occhiata ai vari sistemi fiscali nazionali relativi alle imposte sulle società e le differenze di aliquote dimostrano che in alcuni casi ci sono considerevoli differenze tra gli Stati membri per quanto riguarda il carico fiscale. La natura e l'ampiezza della tassazione delle società colpisce significativamente le decisioni imprenditoriali, come la localizzazione, la struttura legale dell'impresa, il finanziamento ed i prezzi di trasferimento*”), in *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Annex 10 (A)*, 1992, p. 439. Si veda anche M. LEHNER, *Limitation of the National Power of Taxation by the Fundamental Freedoms and Non-Discrimination Clauses of the EC Treaty*, in *EC Tax Review*, 2000, pp. 5 e ss..

⁹⁴ Vale la pena segnalare la dichiarazione di incompatibilità con il diritto comunitario resa dalla Corte di Giustizia in merito ad una disposizione fiscale nazionale ha effetti finanziari dirompenti per lo Stato membro. In particolare, infatti, (i) lo Stato membro non potrà più avvalersi di quella norma e pertanto dovrà “far cassa” in altro modo, (ii) la declaratoria ha effetto retroattivo e quindi imporrà allo Stato di attivarsi per procedere al risarcimento del danno, ovvero al rimborso dell'indebito versato dal contribuente e (iii) gli effetti saranno anche *ultra vires*, non essendo limitati esclusivamente al caso oggetto di causa. Per tale ragione, originariamente, tra alcuni Stati membri si era fatta largo l'idea di sottrarre al sindacato della Corte di Giustizia la materia fiscale, ma questa soluzione fu rigettata all'atto della sottoscrizione dei Trattati. Cfr. al riguardo R. MASON, *Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test*, in *Boston College Law Review*, Vol. 49, 2008, p. 1279 - 1280 e F. VANISTENDAEL, *The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty Against the Imperative of the Single Market*, in *European Taxation*, 2006, p. 413 e ss..

⁹⁵ Sul principio di leale collaborazione, si veda art. 4, paragrafo e NTUE secondo cui “*in virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai Trattati. Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere*

statuito che “la mancata armonizzazione delle disposizioni legislative degli Stati membri in materia di imposte sulle società non può giustificare la disparità di trattamento in questione”⁹⁶, quando questa comporti una violazione delle libertà economiche previste dal Trattato.

Va da sé, allora, che anche la differenza nei contenuti delle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra Stati membri può essere di intralcio al raggiungimento degli obiettivi che l'Unione Europea ha inteso perseguire sia a livello ordinamentale (ossia, la realizzazione del Mercato Unico), sia a livello multilaterale (ossia, la creazione di un'area di libero scambio secondo gli impegni assunti con l'adesione al WTO), creando disparità tra residenti di diversi Stati membri in ragione del trattamento che lo Stato membro della fonte attribuisce loro in forza delle disposizioni convenzionali. Pertanto, l'interpretazione del divieto di discriminazione previsto nella stessa convenzione dovrà essere effettuata in modo da garantire il rispetto (i) dei vincoli “costituzionali” dell'Unione, rappresentati in prevalenza dalle libertà di circolazione di cui al TFUE, e (ii) dei vincoli internazionali a cui volontariamente si è assoggettata e che sono del pari vincolanti per i singoli Stati membri in forza dell'art. 216 TFUE⁹⁷.

Il punto essenziale è, quindi, verificare se sia possibile, attraverso una lettura sistematica dei diversi piani giuridici e sovrani che coinvolgono le relazioni

generale o particolare atto ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione. Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione” e art. 351 TFUE il quale, proprio con riguardo alle relazioni internazionali dei singoli Stati membri, prevede che “le disposizioni dei trattati non pregiudicano i diritti e gli obblighi derivanti da convenzioni concluse, anteriormente al 1° gennaio 1958 o, per gli Stati aderenti, anteriormente alla data della loro adesione, tra uno o più Stati membri da una parte e uno o più Stati terzi dall'altra. Nella misura in cui tali convenzioni sono incompatibili coi trattati, lo Stato o gli Stati membri interessati ricorrono a tutti i mezzi atti ad eliminare le incompatibilità constatate. Ove occorra, gli Stati membri si forniranno reciproca assistenza per raggiungere tale scopo, assumendo eventualmente una comune linea di condotta. Nell'applicazione delle convenzioni di cui al primo comma, gli Stati membri tengono conto del fatto che i vantaggi consentiti nei trattati da ciascuno degli Stati membri costituiscono parte integrante dell'instaurazione dell'Unione e sono, per ciò stesso, indissolubilmente connessi alla creazione di istituzioni comuni, all'attribuzione di competenze a favore di queste ultime e alla concessione degli stessi vantaggi da parte di tutti gli altri Stati membri”. I testi dei trattati sono disponibili su www.eur-lex.eu.

⁹⁶ Sentenza della Corte di Giustizia del 28 gennaio 1986, causa 270/83, punto 24, rinvenibile su www.curia.eu.

⁹⁷ Cfr. art. 216 TFUE, ai sensi del quale “L'Unione può concludere un accordo con uno o più paesi terzi o organizzazioni internazionali qualora i trattati lo prevedano o qualora la conclusione di un accordo sia necessaria per realizzare, nell'ambito delle politiche dell'Unione, uno degli obiettivi fissati dai trattati, o sia prevista in un atto giuridico vincolante dell'Unione, oppure possa incidere su norme comuni o alterarne la portata. Gli accordi conclusi dall'Unione vincolano le istituzioni dell'Unione e gli Stati membri”.

Unione Europea e Stati membri, ricondurre il principio di non-discriminazione a unità e ritenere pertanto applicabile alle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra Stati membri dell'Unione il trattamento della nazione più favorita. E ciò al fine di rendere neutrale il trattamento fiscale degli operatori comunitari in entrata nei singoli mercati nazionali, anche eventualmente menomando l'originario spirito della convenzione stessa, il quale risiede nel rispetto della condizione di reciprocità.

Il principio di non-discriminazione, infatti, nella sua accezione generale, include al suo interno non solo il principio di parità interna, che si esplica in relazione ad un unico mercato nazionale quale obbligo del trattamento nazionale, ma anche il principio di parità esterna. Quest'ultima, nel contesto comunitario, corrisponde a neutralità economica nel Mercato Unico Interno cui fa eco un accesso paritario nei singoli mercati nazionali per tutti i fattori produttivi comunitari, da raggiungersi attraverso l'applicazione incondizionata ed automatica della clausola della nazione più favorita.

Il concetto di Mercato Unico, infatti, esclude la possibilità di intendere l'Unione come un accordo tra Stati sovrani con il mero obiettivo di favorire gli scambi internazionali (ed in particolare intraeuropei) di prodotti esportati da o importati in mercati nazionali. Il Mercato Unico è strettamente connesso alla struttura dell'Unione, istituzione sovranazionale autonoma ed indipendente dagli Stati che la compongono e dotata di proprie competenze, esclusive o concorrenti, capaci di neutralizzare il concetto stesso di mercato nazionale⁹⁸. È proprio il sistema comunitario e la sua riduzione ad ordinamento che permette di estendere la portata applicativa del divieto di non-discriminazione, sia in chiave oggettiva, includendo anche i fattori produttivi a monte del processo economico, come avviene per i capitali, sia in chiave personalistica, prevedendone l'applicazione anche nei confronti di operatori comunitari.

Non per niente, gli scambi intracomunitari di beni non sono gravati da alcun dazio doganale. Non esistendo barriere, non esistono mercati nazionali, se non nella misura in cui gli Stati membri, nell'esercizio di proprie competenze esclusive o concorrenti, sono comunque tenuti a garantire agli operatori economici comunitari (ed

⁹⁸ In questo senso è stato acutamente osservato che *“le Comunità [oggi l'Unione Europea, n.d.a.] consistono in qualcosa ben di più di una semplice organizzazione internazionale, in quanto hanno creato un ordinamento autonomo che si affianca e si integra, quindi si rende compatibile, con quelli interni”*. P. ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi Membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1993, p. 64; cfr. anche Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sentenza del 3 aprile 1968, caso 28/67 reperibile sul sito www.eur-lex.ue.

ai fattori produttivi che essi sfruttano) trattamenti paritari rispetto agli operatori economici nazionali. È solo al di fuori delle competenze esclusive dell'Unione, infatti, che si può presentare un problema di discriminazione nel Mercato Unico Interno, perché la discriminazione riguarda inevitabilmente valutazioni da realizzare nell'ambito di un mercato nazionale, parte del Mercato Unico di riferimento, e che riguardano comportamenti tenuti dagli Stati membri all'interno del proprio territorio.

II. La doppia imposizione giuridica internazionale come ostacolo alla realizzazione del Mercato Unico: Convenzioni contro le doppie imposizioni e Doppia imposizione.

Le Convenzioni contro le doppie imposizioni sono accordi bilaterali sottoscritti tra Paesi sovrani per disciplinare il fenomeno della doppia imposizione internazionale dei redditi e delle imposte sul patrimonio¹⁸³, generalmente secondo le indicazioni fornite nel Modello di Convenzione OCSE e nel relativo Commentario¹⁸⁴. Storicamente, le relazioni convenzionali interessavano Stati sovrani confinanti, ma con la globalizzazione che si è affermata in modo massiccio a partire dalla fine della seconda guerra mondiale, esse hanno assunto carattere “internazionale” vero e proprio¹⁸⁵.

Obiettivo principale delle Convenzioni è principalmente quello di eliminare o mitigare la doppia imposizione, attraverso la ripartizione del potere impositivo tra due o più Stati relativamente a fenomeni impositivi transfrontalieri¹⁸⁶, nonché attraverso strumenti propri di eliminazione della doppia imposizione quali l’attribuzione di un

¹⁸³ C. SACCHETTO le ha qualificate come *species* del *genus* “accordi internazionali in materia tributaria”, dei quali fanno parte, oltre alle Convenzioni contro le doppie imposizioni che riguardano il settore delle imposte dirette, anche accordi di natura doganale, accordi che hanno ad oggetto la lotta all’evasione ed elusione internazionale, ecc.; Cfr. al riguardo C. SACCHETTO, *Diritto Tributario (Convenzioni Internazionali)*, Voce enciclopedica in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 2007, I, p. 153. Sulle diverse tipologie di accordi internazionali in materia tributaria, si veda V. UCKMAR, *I trattati internazionali in materia tributaria*, in *Diritto tributario internazionale* coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2005, 101 ss.

¹⁸⁴ L’avverbio “generalmente” dipende dal fatto che, oltre al Modello di convenzione OCSE, che risulta essere il *format* utilizzato nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra i paesi c.d. sviluppati, l’ONU nel 2001 ha predisposto un Modello di Convenzione alternativo, diretto a regolare in modo standardizzato i rapporti tra paesi c.d. sviluppati e paesi in via di sviluppo. Il Modello ONU ha quale obiettivo principale “*promoting greater inflows of foreign investment to developing countries on conditions which are politically acceptable as well as economically and socially*” (Preamolo al Modello ONU del 2001, reperibile in formato PDF unitamente al Modello ed al relativo Commentario, digitando il seguente link unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002084.pdf; traduzione libera: “*promuovere l’afflusso di maggiori investimenti stranieri nei paesi in via di sviluppo sulla base di condizioni che siano politicamente, economicamente e socialmente accettabili*”).

¹⁸⁵ La prima convenzione bilaterale che espressamente disciplina il fenomeno della doppia imposizione è quella sottoscritta tra l’Impero Austro-Ungarico ed il Regno di Prussia il 21 giugno 1899. Per una ricostruzione storica del fenomeno relativo alla nascita ed allo sviluppo delle convenzioni contro le doppie imposizioni, si rinvia senza pretesa di completezza a S. JOGARAJAN, *Prelude to the International Tax Treaty - Network: 1815-1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action*, in *Oxford Journal of Legal Studies*, 2011, pp. 679 – 707.

¹⁸⁶ Cfr. D. HOHENWARTER, *The Allocation of Taxing Rights in the Light of the Fundamental Freedom of EC Law*, in M. LANG - J. SCHUCH - C. STARINGER, *Tax Treaty Law and EC Law*, 2007, pp. 85 - 87.

credito d'imposta per l'imposta versata all'estero, o l'esenzione del reddito prodotto o del patrimonio detenuto all'estero¹⁸⁷.

La doppia imposizione internazionale si genera quando un soggetto percepisce redditi di fonte straniera perché nello Stato estero ha condotto direttamente o indirettamente - per esempio possedendo partecipazioni in un'impresa residente nello Stato estero stesso - un'attività economica produttrice di reddito¹⁸⁸. Nelle relazioni transnazionali, infatti, la coesistenza del principio della tassazione nello Stato di residenza per i redditi ovunque prodotti e per i patrimoni ovunque detenuti (c.d. *worldwide income principle*) e del principio della tassazione nello Stato della fonte per i redditi realizzati, ovvero per i patrimoni detenuti, sul suo territorio (c.d. *source state principle*), implica inevitabilmente una duplice tassazione di redditi e patrimonio estero: una prima volta secondo le regole applicabili nello Stato di residenza, una seconda in base alle regole dello Stato della fonte¹⁸⁹.

La concorrenza di questi due regimi fiscali, ambedue internazionalmente legittimi, importa un aggravio di costi per i soggetti che intendono intraprendere un'attività economica oltre confine ed inevitabilmente incide sulle scelte economiche che un soggetto si accinge a compiere. Come è stato infatti acutamente osservato, il fenomeno della doppia imposizione è causa “*di distorsioni e di inefficienza nella economia degli scambi internazionali*”¹⁹⁰, in quanto aggrava il costo complessivo delle attività economiche transnazionali. L'operatore economico che svolge un'attività all'estero sarà competitivamente svantaggiato rispetto agli operatori economici che svolgono attività solo all'interno dei confini nazionali, poiché la ricchezza prodotta all'estero sarà gravata da un duplice onere fiscale.

¹⁸⁷ Per un elenco completo ma sintentico dei contenuti minimi generalmente presenti in una Convenzione contro le doppie imposizioni si veda S. BRUNS, *Taxation and Non-Discrimination: Clarification and Reconsideration by the OECD*, in *European Taxation*, 2008, p. 491.

¹⁸⁸ Il paragrafo 1 dell'Introduzione al Modello di Convenzione OCSE 2010 specifica che per doppia imposizione giuridica internazionale si intende “*the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods*” (traduzione libera: “l'applicazione di imposte comparabili in due (o più) Stati nei confronti dello stesso contribuente, per il medesimo fatto generatore del tributo e per periodi di tempo identici”); per un'analisi dei problemi definatori connessi al fenomeno della doppia imposizione internazionale, si veda per tutti K. VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, London, 1997.

¹⁸⁹ Per un approfondimento delle differenze tra tassazione mondiale e tassazione nello stato della fonte, si veda H. J. AULT - B. J. ARNOLD, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, 2004.

¹⁹⁰ C. SACCHETTO, *Diritto Tributario (Convenzioni Internazionali)*, Voce enciclopedica in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 2007, I, p. 154; si guardi anche al paragrafo 1 dell'Introduzione al Modello di Convenzione OCSE 2010, nel quale viene precisato che l'effetto dannoso della doppia imposizione sulle relazioni economico-commerciali tra Stati è ben conosciuto e che pertanto risulta superfluo sottolineare l'importanza di rimuovere gli ostacoli che la doppia imposizione genera nello sviluppo delle relazioni economiche tra paesi.

Si tratta, tuttavia, di uno svantaggio di fatto che, giuridicamente parlando, non viola alcuna regola di diritto internazionale, ma che anzi si pone come effetto inevitabile proprio dell'applicazione delle generali regole di ripartizione del potere impositivo previste dal diritto tributario internazionale¹⁹¹. Gli Stati sono e restano gli unici titolari del potere impositivo e lo possono esercitare liberamente all'interno del proprio territorio, essendo soggetti al rispetto dei soli vincoli costituzionali. In altre parole, non esiste alcun dovere per gli Stati di eliminare la doppia imposizione internazionale, derivando questa da regole comunemente accettate nel sistema delle relazioni internazionali.

In forza di quanto previsto dal diritto internazionale pubblico generale, ciascuno Stato è sovrano e non ammette ingerenze di terzi nell'esercizio della propria sovranità sul proprio territorio e nei confronti dei propri cittadini e/o residenti¹⁹². Questa totale indipendenza ha effetto nei confronti dei soggetti che operano oltre confine, i quali sono tenuti al rispetto, nello stesso settore, di leggi, principi ed atti emanati da Stati diversi e che, seppur in contrasto tra loro, sono comunque tutti legittimi e vincolanti, ognuno all'interno della propria giurisdizione. Pertanto, come detto, non si può individuare alcun obbligo per uno dei due Stati di eliminare le situazioni di contrasto o di svantaggio che incidono sui propri cittadini e/o residenti, proprio a causa della concorrente applicazione di previsioni diverse, espressione di diverse sovranità.

Questa assenza di dovere, però, non ha escluso che esigenze economiche si affermassero in modo così incisivo da portare la quasi totalità degli Stati ad adoperarsi per evitare che fenomeni di doppia imposizione paralizzassero le attività transfrontaliere, con riflessi negativi anche sulle stesse economie nazionali¹⁹³. La

¹⁹¹ Cfr. al riguardo P. B. MUSGRAVE, *Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation*, in *Brooklyn Journal of International Law*, 2001, p. 1335 e ss..

¹⁹² Infatti, si ricorda che per aversi uno Stato sono necessari tre elementi: (i) popolo, (ii) territorio; (iii) sovranità. In quest'accezione il concetto di sovranità comprende la supremazia dello Stato rispetto a qualsiasi altro potere interno e la sua totale indipendenza rispetto ai poteri esterni; cfr. al riguardo, A. BARBERA - C. FUSARO, *Corso di Diritto Pubblico*, 2008, pp. 33 e ss..

¹⁹³ Invero, proprio la necessità di superare i limiti creati dalla doppia imposizione giuridica ha portato parte della dottrina, soprattutto negli anni '70, a cercare una base giuridica che supportasse il divieto di doppia imposizione. Questa base era stata rinvenuta in una lettura estensiva del principio della c.d. "considerazione internazionale" ("*interntional consideration*"), secondo cui ciascuno Stato, nell'introdurre una legislazione nazionale che riguardasse la tassazione di redditi o patrimonio doveva considerare anche le ricadute che detta legislazione avrebbe avuto nei confronti di altri Stati e agire in modo da evitare la doppia imposizione. Si veda al riguardo, W. RITTER, *General Report on "Allocation of expenses in international arm's lenght transactions of related companies"*, in *IFA Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXb, Rotterdam, 1975, p. 1/69 e ss.. In assenza di scambi ed investimenti transnazionali, infatti, le economie si chiudono e riducono la loro capacità di creare e diffondere ricchezza e benessere. In questo senso, risulta illuminante il passaggio contenuto al punto 85 delle Conclusioni

funzione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni - ed in generale di gran parte degli accordi internazionali in materia tributaria - è quindi proprio quella di “*facilitate international trade and investments by removing tax barriers*”¹⁹⁴, capaci di incidere negativamente sullo sviluppo delle attività transfrontaliere. Infatti, sebbene gli Stati possano attenuare la doppia imposizione attraverso strumenti unilaterali, riconoscendo un credito d'imposta per il tributo versato all'estero, ovvero un'esenzione per il reddito realizzato all'estero¹⁹⁵, è altrettanto vero che la migliore soluzione resta quella di determinare bilateralmente quale sia lo Stato legittimato a sottoporre a tassazione il reddito prodotto all'estero e, nel caso in cui ambo gli Stati conservino il proprio potere impositivo sul medesimo reddito e/o patrimonio, quali debbano essere le modalità di eliminazione della eventuale doppia imposizione. Anche in quest'ultimo caso, peraltro, si farà ricorso probabilmente al metodo dell'esenzione, ovvero al metodo del credito

dell'Avvocato Generale Colomer presentate nella causa C-376/03, D., secondo cui “[...] *la circostanza che un fatto imponibile possa essere tassato due volte costituisce il più serio ostacolo a che i soggetti di diritto ed i suoi capitali superino le frontiere interne*”; il testo integrale delle Conclusioni è disponibile su www.eur-lex.eu; cfr. anche A. DE GRAAF, il quale, nella propria relazione al WorkShop su “*EC LAW and TAX TREATIES*”, tenutasi a Bruxelles il 5 luglio 2005, affermava che “*In concluding tax treaties, the aim of member states is to prevent the application of two or more tax systems impeding the movement of persons, services and capital between member states – but this is also the aim of creating a common market*” (traduzione libera: “*nel concludere accordi contro le doppie imposizioni, l'obiettivo degli Stati membri è quello di evitare l'applicazione di due o più sistemi fiscali che impediscono il movimento di persone, servizi e capitali tra gli Stati membri - ma questo è anche l'obiettivo di creare un mercato unico*”), disponibile su www.ec.europa.eu/taxation

¹⁹⁴ BITTKER e LOKKEN, *Fundamental of International Taxation*, New York, 2001, 17-65 (traduzione libera: “*facilitare il commercio internazionale e gli investimenti, attraverso l'eliminazione delle barriere fiscali*”).

¹⁹⁵ Peraltro, in base del metodo utilizzato per eliminare la doppia imposizione, uno Stato attua politiche economiche diverse. In particolare, attraverso l'utilizzo del metodo del credito d'imposta si attua la c.d. “*home neutrality*”, garantendo neutralità nell'esportazione dei capitali (anche conosciuta come “*capital export neutrality*”). Attraverso questo metodo, infatti, uno Stato tassa i redditi di fonte straniera prodotti dai propri residenti in modo tale che per essi sia indifferente investire sul mercato nazionale, ovvero sul mercato estero. Tuttavia, la neutralità non è garantita nel caso in cui l'imposta pagata all'estero sia più alta di quella versata nello stato di residenza, dal momento che generalmente il credito attribuito dallo Stato di residenza è comunque limitato all'ammontare dell'imposta che sarebbe stata versata sul territorio nazionale relativamente a quel reddito. Infatti, il reddito di fonte estera contribuisce alla determinazione della base imponibile nazionale, permettendo solo di ridurre l'imposta della quantità versata all'Erario dello Stato della fonte. Diversamente, attraverso l'utilizzo del metodo dell'esenzione si attua la c.d. “*capital import neutrality*”, la quale garantisce che il reddito realizzato all'estero sia tassato solo una volta da parte dello Stato della fonte. Oltre a tutelare e rispettare la sovranità dello Stato della fonte, infatti, l'ulteriore effetto è quello di far sì che gli operatori economici nazionali non subiscano carichi fiscali sui mercati stranieri rispetto al carico fiscale subito da operatori economici stranieri sui medesimi mercati. Si tratta quindi di uno strumento capace di attuare una politica economica di neutralità esterna in favore degli operatori nazionali. Inoltre, proprio per evitare che i redditi stranieri sfuggano alla progressività e permettano un risparmio d'imposta a coloro che investono all'estero, contrario al principio di capacità contributiva e di uguaglianza, spesso all'esenzione si accompagna l'inclusione del reddito di fonte estera nel calcolo della base imponibile nazionale, con il solo scopo di individuare la corretta aliquota applicabile (c.d. “*exemption with progression*”); si veda al riguardo, B. J. M. TERRA - P. J. WATTEL, *European Tax Law*, 2005, pp. 250 - 257.

d'imposta, ambedue perfettamente validi ed "intercambiabili" anche ai sensi di quanto previsto dall'art. 23 del Modello OCSE e dal relativo Commentario¹⁹⁶.

Le Convenzioni contro le doppie imposizioni hanno quindi due funzioni: a) attenuare o limitare la doppia imposizione prevedendo che gli Stati contraenti, ed in particolare lo Stato di residenza, accordino un credito d'imposta o un'esenzione al soggetto residente¹⁹⁷, b) ripartire equamente il potere impositivo tra Stato di residenza e Stato della fonte, al fine di evitare che si verificano fenomeni di doppia imposizione. Attraverso questi accordi, gli Stati si autolimitano ed accettano di ripartire la propria sovranità in modo da rendere meno gravoso l'esercizio di attività transnazionali dei propri residenti.

Tuttavia, proprio perché si tratta di una limitazione di sovranità realizzata in un settore caratterizzato dal costante timore degli Stati di perdere entrate finanziarie, gli accordi vengono realizzati su base quasi esclusivamente bilaterale. In questo modo, da un lato si garantisce una maggiore celerità nelle negoziazioni e dall'altro lato gli Stati contraenti hanno la possibilità di disciplinare le proprie relazioni anche attraverso reciproche concessioni. Conseguentemente, i benefici che ne derivano, vengono accordati solo ai soggetti residenti di uno degli Stati contraenti: il sistema delineato da una convenzione contro le doppie imposizioni è da considerarsi quindi un sistema chiuso. Non per niente, lo stesso art. 24 del Modello OCSE, che disciplina l'applicazione del principio di non-discriminazione nell'ambito delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, limita l'applicazione del principio in parola solo alle relazioni che coinvolgono cittadini residenti di uno degli Stati contraenti. La non-discriminazione, quindi, si traduce nel semplice obbligo di applicazione del trattamento

¹⁹⁶ In merito alla perfetta validità ed "intercambiabilità" dei metodi di eliminazione della doppia imposizione previsti dall'art. 23 del Modello OCSE, si segnala che la stessa Corte di Giustizia ha più volte sottolineato che la scelta rispetto al metodo di eliminazione della doppia imposizione contenuta in una convenzione contro le doppie imposizioni è scelta politica, di esclusiva competenza degli Stati membri, sottratta alla valutazione di compatibilità con il diritto comunitario; si veda al riguardo, punti 48 e ss. della sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 dicembre 2006, causa C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, disponibile su www.curia.eu. Di diverso avviso parte della dottrina, la quale evidenzia come dalla scelta del metodo dipendano effetti sostanziali diversi; si veda al riguardo, P. J. WATTEL, *Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice*, in *European Taxation*, 2000, pp. 40 e ss. e J. F. AVERY JONES, *Credit and Exemption under tax treaties in cases of differing income characterization*, in *European Taxation*, 1996, pp. 118 e ss.

¹⁹⁷ Si evidenzia, infatti, che nell'ambito delle relazioni internazionali si è sempre ritenuto che sia il principio della tassazione alla fonte a prevalere, con la conseguenza che spetterà allo Stato di residenza garantire l'eliminazione della doppia imposizioni attraverso l'impiego del credito d'imposta, ovvero dell'esenzione. Cfr. al riguardo, P. J. WATTEL, *The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law*, in *Common Market Law Review*, 1996, p. 224.

nazionale, dal momento che “*nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected*”¹⁹⁸. Ciò viene peraltro ribadito dal paragrafo 2 del Commentario al Modello OCSE (versione 2010), nel quale si precisa espressamente che “*the provisions of the Article [24, n.d.a] cannot be interpreted as to require most-favoured-nation treatment*”¹⁹⁹, escludendo quindi in radice il riconoscimento della clausola della nazione più favorita²⁰⁰.

Si tratta di una soluzione interpretativa coerente con la visione secondo cui i trattati fiscali, incidendo notevolmente sulla sovranità degli Stati, possono essere applicati solo in favore dei cittadini/residenti degli Stati che li hanno effettivamente sottoscritti. Infatti, ogni trattato sottende una negoziazione bilaterale che ha tenuto in conto le esigenze di ciascuno Stato contraente. Quest'ultimo generalmente accetta una riduzione di sovranità in forza di un impegno uguale e contrario da parte dell'altro Stato, pur riconoscendo, proprio in applicazione del principio di non-discriminazione, che sussiste un reciproco rispetto tale per cui è possibile (ed utile) legittimare una riduzione di sovranità²⁰¹. “*Tax conventions are based on the principle of reciprocity*” e pertanto “*a tax treatment that is granted by one Contracting State under a bilateral or multilateral agreement to a resident or national of another Contracting State party to that agreement by the reason of the specific economic relationship between those Contracting States may not be extended to a resident or national of a third State under the non-discrimination provision of the tax convention between the first State and the*

¹⁹⁸ Art. 24, paragrafo 1 del Modello di Convenzione OCSE. Traduzione libera: “*i cittadini di uno Stato Contraente non dovranno essere assoggettati nell'altro Stato Contraente ad alcuna ulteriore imposizione o requisito che sia diverso o più oneroso della imposizione o dei requisiti che quest'ultimo Stato richieda o possa richiedere ai propri cittadini i quali versino nelle medesime condizioni dei cittadini dell'altro Stato contraente, in particolare con riguardo alla residenza*”.

¹⁹⁹ Paragrafo 2, del Commento all'Art. 24 del Modello OCSE, Commentario al Modello OCSE disponibile sul sito www.oecd.org. Traduzione libera: “*le disposizioni di cui all'Articolo in commento [Art. 24, n.d.a.] non possono essere interpretate in modo da prevedere l'applicazione del trattamento della nazione più favorita*”.

²⁰⁰ Vale la pena di segnalare che gli Stati contraenti hanno sempre titolo a concludere Convenzioni contro le doppie imposizioni che prevedano l'applicazione del principio di non-discriminazione nella declinazione di clausola della nazione più favorita; al riguardo si veda I. HOFBAUER, *Most-Favoured-Nation Clauses in Double Taxation Conventions - A Worldwide Overview*, in *Intertax*, 2005, p. 445 e ss., la quale, fornisce un *excursus* storico sull'art. 24 del Modello OCSE ed evidenzia l'evoluzione subita dal Commento all'art. 24, il quale, fino al 1992, non escludeva che il principio di non-discriminazione potesse essere interpretato anche in termini di obbligo del trattamento della nazione più favorita.

²⁰¹ Cfr. H. B. BOUMA - R. MASON, *IFA 2008 Brussels Congress: USA Branch Report: Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*, p. 4.

third State"²⁰². Dopotutto, questa soluzione risulta del tutto coerente con la generale assenza di obbligatorietà per gli Stati ad eliminare o quanto meno ridurre la doppia imposizione giuridica, trattandosi della mera conseguenza dell'applicazione di una regola del diritto tributario internazionale.

Tuttavia, se ciò vale in linea di principio nel sistema delle relazioni internazionali estranee al sistema dell'Unione Europea, analoga considerazione potrebbe non valere proprio in ambito comunitario, anche in ragione del fatto che il Modello OCSE ed il relativo Commentario non hanno alcun valore vincolante per gli Stati membri e ancor meno per l'Unione, potendo tutt'al più assumere natura di *soft law*²⁰³. Infatti, se è vero che uno degli obiettivi dell'Unione è permettere la realizzazione del Mercato Unico attraverso l'abbattimento delle barriere tra Stati membri, anche di natura fiscale, capaci di incidere negativamente sull'esercizio delle libertà di circolazione previste dai Trattati, allora il fenomeno della doppia imposizione potrebbe essere letto come elemento distorsivo per il mercato, idoneo a restringere le libertà previste dal Trattato²⁰⁴. E ciò perché "*naturally, only cross-border activities may suffer double taxation [...] whereas purely domestic ones do not run any such risk*"²⁰⁵

Questa considerazione, peraltro, varrebbe non solo nel caso di doppia imposizione *tout court*, ma anche nel caso in cui gli Stati membri abbiano proceduto, mediante atti unilaterali, ovvero accordi bilaterali, ad individuare strumenti volti alla eliminazione/riduzione della doppia imposizione, anche attraverso ripartizione del

²⁰² Paragrafo 2, del Commento all'Art. 24 del Modello OCSE, Commentario al Modello OCSE disponibile sul sito www.oecd.org. Traduzione libera: "*le convenzioni fiscali sono basate sul principio di reciprocità [...] un trattamento fiscale accordato da uno Stato contraente ai cittadini o residenti di un altro Stato contraente in forza di un accordo bilaterale o multilaterale concluso in ragione di specifiche relazioni economiche tra detti Stati, non può essere esteso ai residenti o cittadini di Stati terzi in virtù del principio di non-discriminazione previsto in una convenzione fiscale conclusa tra il primo Stato e lo Stato terzo*".

²⁰³ Cfr. T. DUBUT, *The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law*, in *Intertax*, 2012, pp. 2 e ss.. Invero, vale la pena di evidenziare che la giurisprudenza comunitaria spesso fa leva sulla conformità al Modello OCSE per verificare la compatibilità di una normativa con il diritto comunitario; senza alcuna pretesa di completezza al riguardo si rinvia alla sentenza della Corte di Giustizia del 21 gennaio 2010, causa C-311/08, *SGI*, disponibile su www.curia.eu, nella quale la Corte utilizza il Modello OCSE per verificare la compatibilità di una normativa nazionale belga in materia di *transfer pricing* rispetto al diritto comunitario.

²⁰⁴ Cfr. al riguardo A. DE GRAAF, il quale ha affermato che "*the principle of a single market is distorted in cases where avoidance [of double taxation, n.d.r.] is not achieved, either in whole or in part*", A. DE GRAAF, *Avoidance of International Double Taxation: Community or joint policy?*, in *EC Tax Review*, 1998, p. 258 (traduzione libera: "*il Mercato Unico viene distorto nelle ipotesi in cui il divieto [di doppia imposizione, n.d.r.] non è rispettato, in tutto o in parte*").

²⁰⁵ J. ENGLISCH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 323 (traduzione libera: "*naturalmente, solo le attività transfrontaliere possono essere oggetto di doppia imposizione [...] mentre le attività meramente interne non possono in alcun modo rischiare una doppia imposizione [internazionale, n.d.r.]*").

proprio potere impositivo. Infatti, da un lato è pacifico che il doppio onere fiscale che grava sull'operatore economico è un "costo" che scoraggia le attività transfrontaliere e quindi l'esercizio delle libertà di circolazione di cui ai Trattati, anche in ragione del rischio che esso frustri il rispetto del principio comunitariamente accettato di capacità contributiva²⁰⁶, dall'altro lato gli strumenti impiegati dagli Stati membri per eliminare questo svantaggio competitivo possono frustrare la competitività nel Mercato Unico qualora non siano sufficientemente uniformi tra loro.

Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse tra diversi Stati membri dell'Unione non aventi tra di loro medesimo contenuto possono condurre a trattamenti differenziati degli operatori economici "in entrata". Le condizioni di partenza per coloro che decidono di investire in un determinato Stato membro possono essere differenti, proprio in ragione del contenuto delle convenzioni stipulate. Soggetti non-residenti che possono profittare nello Stato della fonte di una Convenzione più favorevole rispetto a quella stipulata dal medesimo Stato con altri Stati membri rischia di compromettere l'eguaglianza delle posizioni sui mercati nazionali, nonché divergenze nell'esercizio delle libertà fondamentali.

Di ciò, invero, sembrava se ne fossero avveduti anche gli Stati membri, nel momento in cui avevano sottoscritto il Trattato CE, avendo espressamente indicato l'eliminazione della doppia imposizione come obiettivo "mediato" del Trattato, strumentale al raggiungimento del Mercato Unico, all'interno dell'art. 293 TCE (originariamente art. 220 Trattato CE). L'art. 293 TCE, abrogato ad opera del Trattato di Lisbona, prevedeva che "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"²⁰⁷. In particolare, il fatto che l'eliminazione della doppia imposizione fiscale dovesse aver luogo "all'interno della Comunità" e dovesse coinvolgere gli Stati membri sembrava introdurre una lettura in chiave multilaterale delle convenzioni da stipularsi all'interno dell'Unione²⁰⁸. Infatti,

²⁰⁶ Cfr. al riguardo, C. BARDINI, *The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ*, in *Intertax*, 2010, pp. 7 – 9, la quale, precisando che il principio di capacità contributiva deve ritenersi principio comune agli Stati membri e parte integrante dei principi comunitari, evidenzia come la doppia imposizione giuridica sia elemento capace di distorcere e violare l'applicazione di detto principio, anche nel caso in cui si proceda alla sua eliminazione attraverso accordi di tipo internazionale.

²⁰⁷ La versione consolidata del Trattato che istituisce la Comunità Europea, oggi sostituito dal NTUE e dal TFUE, è reperibile sul sito www.eur-lex.eu.

²⁰⁸ In questo senso, J. SCHUCH ha evidenziato che la preclusione per i contribuenti non-residenti in uno Stato membro contraente di una convenzione contro le doppie imposizioni, ai sensi di quanto previsto dall'art. 24 OCSE, "is another starting-point for a multilateralization by the EC Treaty of the existing

con la locuzione “*all'interno della Comunità*” si evidenziava, non solo che la doppia imposizione internazionale fosse fenomeno negativamente apprezzato dal diritto comunitario, ma anche che la necessità della sua eliminazione fosse intimamente connessa alla realizzazione del Mercato Unico, ovvero della “Comunità”, volendo usare l'espressione del Trattato.

“*All'interno della comunità*” non significava, quindi, solo “*tra gli Stati*”, ma presupponeva un *quid pluris*, dato dalla strumentalità dell'eliminazione della doppia imposizione proprio al raggiungimento dell'obiettivo del Mercato Unico. Creare un mercato, privo di frammentazioni al suo interno, significava, infatti, abbattere le differenze impositive tra Stati membri derivanti della concorrente applicazione del principio del *world-wide-income* e del principio della tassazione nello Stato della fonte (*source-taxation*), cosa che si poteva ottenere solo attraverso la conclusione di un accordo multilaterale che coinvolgesse tutti gli Stati membri²⁰⁹.

Invero, quest'accordo, concluso ai sensi dell'art. 293 TCE, avrebbe avuto natura di vero e proprio accordo di diritto internazionale, attraverso il quale ciascuno Stato membro avrebbe ripartito la propria sovranità in modo uniforme e proceduto ad eliminare l'eventuale doppia imposizione secondo le medesime regole applicabili nei confronti di tutti i residenti dei vari Stati membri. Sarebbe rimasto al di fuori dello schema tipico degli atti comunitari, ma avrebbe comunque avuto nei confronti dell'Unione e del Mercato Unico una funzione servente. La sua estraneità al corpo normativo comunitario *strictu sensu* inteso avrebbe avuto quale effetto principale sottrarre detto accordo al giudizio di compatibilità con il diritto comunitario da parte della Corte di Giustizia, come era già avvenuto per la Convenzione Arbitrale sui prezzi di trasferimento entrata in vigore nel 1990²¹⁰.

bilateral tax treaties”; J. SCHUCH, *EC Law Requires Multilateral Tax Treaties*, in *EC Tax Review*, 1998, p. 30 (traduzione libera “è un altro punto di partenza per la multilateralizzazione in forza del diritto comunitario degli accordi fiscali bilaterali”).

²⁰⁹ Al riguardo, è stato acutamente osservato che “*although the expression «with each other» can be interpreted in different ways, the text and the context of Article 293 second indent EC point to a multilateral convention as being the only instrument envisaged*”, L. HINNEKENS, *The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC*, in *Intertax*, 2009, p. 604 (traduzione libera: “*sebbene l'espressione «tra loro» possa essere interpretata in differenti modi, il testo ed il contesto dell'art. 293, paragrafo 2, TCE, mira a una convenzione multilaterale, come se fosse l'unico strumento possibile*”).

²¹⁰ Cfr. L. HINNEKENS, *The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself and for Belgian and International Tax Law*, in *EC Tax Review*, 1992/2, p. 83 e ss. e B.J. TERRA e P. J. WATTEL, *European Taxation*, 2005, p. 587, i quali, proprio con riguardo all'interpretazione della Convenzione Arbitrale sui prezzi di trasferimento 90/436/CE hanno segnalato che le convenzioni sottoscritte ai sensi dell'art. 293 TCE sono accordi di diritto internazionale e come tali sottratti al controllo di compatibilità con il diritto comunitario operato dalla Corte di Giustizia. De Graaf, invece, ha basato la convinzione che una convenzione siffatta sarebbe stata estranea al diritto comunitario per cinque

Peraltro che un'eventuale convenzione multilaterale contro le doppie imposizioni potesse essere sottratta al sindacato della giurisprudenza comunitario non appare, ad oggi, così scontato, e ciò per due ragioni essenziali. Essa (i) sarebbe stata strumento di attuazione del Mercato Unico e (ii) sarebbe stata ratificata dagli Stati membri e quindi sarebbe divenuta parte del tessuto normativo nazionale, soggetto al sindacato di compatibilità con il diritto comunitario ogni qual volta le sue disposizioni sarebbero potute essere applicate/interpretate in modo da ostacolare l'esercizio delle libertà fondamentali riconosciute dai Trattati.

Inoltre, anche il riferimento agli “*Stati membri*” sembrava confermare una volontà del legislatore comunitario alla multilateralizzazione dei rapporti internazionali all'interno dell'Unione, al fine di sottoscrivere un unico accordo che fosse in grado di eliminare la doppia imposizione giuridica internazionale, garantendo, al contempo, uniformità all'interno del Mercato Unico (e, quindi, la stessa realizzazione del Mercato Unico). Infatti, “*the expression «Member States» traditionally refers in the Treaty to «all Member States»*”²¹¹, a riprova della volontà di multilateralizzare i rapporti tra gli Stati membri, per evitare incongruenze nell'eliminazione pattizia della doppia imposizione internazionale.

A ciò si aggiunga che tale impostazione appare quella seguita anche dalla Corte di Giustizia nel caso *Damseaux*, la quale, escludendo un effetto diretto dell'art. 293 TCE, ricorda che “*anche se l'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità europea figura tra gli obiettivi del Trattato, si deve tuttavia constatare che a tutt'oggi [...] gli Stati membri non hanno stipulato, in forza dell'art. 293 CE, nessuna convenzione multilaterale in materia*”²¹². L'aggettivo “multilaterale” sta quindi ad indicare quale fosse la volontà storica sottesa all'emanazione dell'art. 293 TCE, cioè che gli Stati membri procedessero alla stipula di un'unica convenzione, idonea, non solo ad eliminare la doppia imposizione internazionale, ma anche e soprattutto a superare gli

ragioni, tutte riconducibili al fatto che, trattandosi di atti di diritto internazionale relativi a settori di competenza esclusiva degli Stati membri non trovano applicazione automatica all'interno degli ordinamenti dei singoli Stati contraenti, A. DE GRAAF, *Avoidance of International Double Taxation: Community or joint policy?*, in *EC Tax Review*, 1998, p. 269.

²¹¹ L. HINNEKENS, *The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC*, in *Intertax*, 2009, p. 604 (traduzione libera: “l'espressione «Stati Membri» tradizionalmente si riferisce nel Trattato [sulla Comunità Europea, n.d.a.] a «tutti gli Stati Membri»”).

²¹² Punto 28 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 16 luglio 2009, causa C-128/08, *Damseaux*, disponibile su www.eur-lex.eu.

eventuali conflitti tra convenzioni bilaterali diverse²¹³. Pertanto, il tenore dell'art. 293 TCE, anche alla luce dell'interpretazione della Corte di Giustizia, andava a sottolineare il timore della Comunità per una frammentazione del Mercato Unico, realizzata attraverso la contemporanea applicazione di svariate convenzioni contro le doppie imposizioni di natura bilaterale. Al contempo, però, manifestava tutta la debolezza di un'Europa i cui Stati membri erano restii a cedere la propria sovranità in un settore chiave come quello delle imposte dirette e che non aveva sufficiente potere per imporsi in maniera autonoma.

Dopotutto, la necessità di creare un'armonizzazione del sistema convenzionale interno all'Unione si era manifestato già con il rapporto *Neumark* del 1963²¹⁴, a cui fece seguito una bozza di Convenzione Europea contro le doppie imposizioni redatta dalla Commissione Europea nel lontano 1968²¹⁵. Successivamente, il problema fu riproposto in chiave ancor più drammatica a distanza di circa 25 anni, attraverso il rapporto *Ruding*, il quale enfatizzava che “*it is absolutely unacceptable in the single market that bilateral tax treaties between Member States give preferential tax treatment to enterprises in one or several Member States and not to enterprises resident in the remaining Member States*”²¹⁶, raccomandando Commissione e Stati membri di attivarsi per concludere una convenzione multilaterale, ovvero, in alternativa, attivare una polica unica comune in materia di eliminazione della doppia imposizione all'interno dell'Unione Europea²¹⁷. Tuttavia, come noto, salvo la sottoscrizione e ratifica della Convenzione Arbitrale sui prezzi di trasferimento²¹⁸, nessuna convenzione contro le doppie imposizioni ha mai coinvolto contemporaneamente e congiuntamente tutti gli Stati membri. Questo, nonostante a seguito delle risultanze del rapporto *Ruding*,

²¹³ Cfr. anche A. DE GRAAF, *Avoidance of International Double Taxation: Community or joint policy?*, in *EC Tax Review*, 1998, pp. 268 e ss., nel quale è stato impiegato il termine “jointly” per enfatizzare la necessità che tutti gli Stati membri avrebbero dovuto agire “congiuntamente” per risolvere il problema della doppia imposizione all'interno del Mercato Unico.

²¹⁴ Cfr. *Report of the Fiscal and Financial Committee* (presieduto da F. NEUMARK), *The EEC Reports on Tax Harmonization*, Bruxelles, 1 febbraio 1963, Amsterdam, 1963, pp. 144 e ss..

²¹⁵ La bozza di Convenzione Europea contro le doppie imposizioni è stata pubblicata in R. REGUL, *Steuern und Zölle in Gemeinsamen Markt*, Looseleaf Edition, Lussemburgo, Vol. 8, ch. V B/2, citato in A. DE GRAAF, *Avoidance of International Double Taxation: Community or joint policy?*, in *EC Tax Review*, 1998, p. 258.

²¹⁶ A. J. RÄDLER, Annesso VI, in *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation* (presieduto da O. RUDING), Buxelles, 1992, p. 378 (traduzione libera: “è assolutamente inaccettabile all'interno del Mercato Unico che trattati fiscali bilaterali tra Stati membri accordino trattamenti fiscali preferenziali ad imprese di uno o più Stati membri e non ad imprese residenti nei restanti Stati membri”).

²¹⁷ A. J. RÄDLER, Annesso VI, in *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation* (presieduto da O. RUDING), Buxelles, 1992, pp. 378 - 329.

²¹⁸ Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, 90/436/CEE, disponibile su www.eur-lex.eu.

Commissione, Consiglio e Parlamento Europeo avessero votato favorevolmente sulla necessità di procedere nel senso indicato dal rapporto stesso²¹⁹.

L'assenza di armonizzazione, anche solo in termini di politica comune, dovuta principalmente alla volontà degli Stati membri di preservare il proprio potere impositivo e la propria forza negoziale nelle relazioni internazionali, ha fatto sorgere (o meglio persistere) un problema di coordinamento tra tutte le convenzioni sottoscritte e ratificate dai vari Stati membri. Problema che è stato portato anche all'attenzione della Corte di Giustizia e che ha trovato una soluzione non del tutto appagante con la sentenza del caso *D.*²²⁰.

La contemporanea presenza di convenzioni bilaterali diverse nel loro contenuto può condurre, infatti, a trattamenti differenziati tra operatori economici comunitari che intendono esercitare le proprie libertà fondamentali all'interno del mercato di un altro Stato membro in ragione di quella che è la loro residenza. Si tratta, quindi, di trattamenti che riguardano residenti in diversi Stati membri, lo Stato A e lo Stato B, i quali, seppure nella medesima condizione rispetto allo Stato membro C, vengono trattati diversamente da quest'ultimo in ragione dell'esistenza di diverse convenzioni contro le doppie imposizioni, applicabili rispettivamente al residente dello Stato A ed al residente dello Stato B.

²¹⁹ Si veda al riguardo, Comunicazione della Commissione Europea al Consiglio ed al Parlamento, SEC (92) 1118 finale, Bruxelles, 26 giugno 1992; Documento del Consiglio 7921/82, pubblicato come P/92/216 del 23 novembre 1992; Risoluzione del Parlamento Europeo del 19 aprile 1994.

²²⁰ Mi riferisco alla soluzione resa dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee nella causa C-376/03, *D.*, e ribadita nella causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, nella quale è stata esclusa la possibilità di applicare il principio del trattamento della nazione più favorita alle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra Stati membri dell'Unione Europea. Le sentenze sono disponibili sul sito www.eur-lex.eu.

II.1 La concorrente applicazione di diverse Convenzioni contro le doppie imposizioni all'interno dell'Unione Europea: un problema di disparità o di discriminazione?

Come visto, la concorrente applicazione all'interno dell'Unione Europea di Convenzioni contro le doppie imposizioni di contenuto diversificato può portare a situazioni di svantaggio per alcuni non-residenti, il cui paese di origine sia uno Stato membro e che svolge attività economiche all'interno dell'Unione. Ma questo svantaggio è discriminazione ai sensi del Trattato, oppure mera disparità derivante dall'assenza di armonizzazione nel settore delle imposte dirette e nel campo delle convenzioni volte ad eliminare la doppia imposizione?

Per rispondere a questa domanda è necessario, prima di ogni cosa, comprendere se la doppia imposizione e l'eventuale modalità di eliminazione della stessa possano di per sé essere intese come "discriminazioni" (anche nell'accezione lata di "restrizione" alle libertà fondamentali), ovvero se invece esse non siano piuttosto da intendersi come semplici "disparità di trattamento", perfettamente legittime perché dipendenti dalla concorrenza di legislazioni diverse, relative a settori non armonizzati dal diritto comunitario.

Generalmente, si parla di mera disparità di trattamento quando gli svantaggi fiscali che colpiscono alcuni operatori economici non sono discriminatori, perché sono applicati secondo criteri oggettivi, e "*stem from differences in tax rates and definitions of taxable income between the source and the residence state*"²²¹. La disparità esula dal campo di applicazione dei Trattati e sussiste ogni qual volta le differenze che riguardano gli operatori economici derivino da "*divergenze esistenti tra le legislazioni dei vari Stati membri, purché ciascuna di tali legislazioni si applichi a chiunque sia ad esse soggetto, secondo criteri oggettivi e indipendentemente dalla nazionalità*"²²². Pertanto, non costituiscono discriminazioni (o anche restrizioni) vietate ai sensi del Trattato "*le conseguenze svantaggiose che possono derivare dall'esercizio parallelo da parte di*

²²¹ R. MASON, *Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test*, in *Boston College Law Review*, Vol. 49, 2008, pp. 1280 - 1281 (traduzione libera: "[gli svantaggi fiscali] derivano da differenze di aliquota o da differenti definizioni dei redditi imponibili tra lo Stato delle fonte e lo Stato di residenza"); cfr. in giurisprudenza, sentenza della Corte di Giustizia del 12 luglio 2005, causa C-403/03, *Schempp*, reperibile su www.eur-lex.eu.

²²² Sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee dell'1 febbraio 1996, causa C-177/94, *Perfili*, punto 17, reperibile su www.eur-lex.eu.

diversi Stati membri della loro competenza fiscale"²²³. E ciò proprio perché, non essendovi armonizzazione nel settore delle imposte dirette, non vi sono obblighi per gli Stati membri di uniformare le proprie legislazioni nazionali. Affinchè si possa parlare di "disparità", il punto di partenza è quindi dato dalla coesistenza di due o più ordinamenti giuridici, indipendenti e sovrani, i quali, applicando indistintamente al proprio interno regole diverse tra loro ma perfettamente legittime, conducono a situazioni di svantaggio in un ordinamento, rispetto a ciò che si verificherebbe in altri ordinamenti.

Sia nel caso di disparità che nel caso di discriminazione/restrizione si avrà, dunque, uno svantaggio economico, ma solo nella prima ipotesi questo dipenderà dalla mancanza di armonizzazione. Conseguentemente, detto svantaggio inciderà e graverà su tutti i soggetti che opereranno su un dato mercato nazionale, poiché al suo interno troverà applicazione una legislazione fiscale più gravosa rispetto a quella vigente in altri ordinamenti.

Date queste premesse, si sarà di fronte ad una disparità quando, considerati due sistemi giuridici identici, ad esempio per base imponibile, aliquota, soggetti passivi e quant'altro, gli asseriti svantaggi si annullano; diversamente, nel caso in cui gli svantaggi dovessero persistere, ci si troverà di fronte ad un'ipotesi di discriminazione/restrizione che, qualora dovesse incidere sulle relazioni economiche intracomunitarie, sarebbe contraria al diritto dell'Unione²²⁴.

Considerati quindi il sistema dello Stato membro A ed il sistema dello Stato membro B, un esempio di disparità potrà essere la differenza di aliquote applicate dallo Stato A e dallo Stato B sulle medesime operazioni, che si verificano nei rispettivi territori. In questo caso, infatti, se le aliquote fossero identiche, gli svantaggi che subirebbe un soggetto in forza dell'applicazione dell'aliquota maggiore applicata in uno dei due Stati, sparirebbero, confermando che detti svantaggi sono l'effetto esclusivo di un'assenza di armonizzazione. Analoga soluzione non vi sarebbe, invece, nel caso in cui l'aliquota applicata in uno dei due Stati fosse maggiore solo nei confronti di coloro che svolgono attività transfrontaliera. In quest'ipotesi, dati due sistemi giuridici identici, la differenza di trattamento permanerebbe, poiché originata da un solo ordinamento

²²³ Punto 27 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 16 luglio 2009, causa C-128/08, *Damseaux*; si vedano anche i punti 19, 20 e 24 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 14 novembre 2006, causa C-513/04, *Kerckhaert e Morres* e punti 41, 42 e 47 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 20 maggio 2008, causa C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*. Le sentenze sono tutte reperibili su www.eu-lex.eu.

²²⁴ Cfr. B. J. M. TERRA - P. J. WATTEL, *European Tax Law*, 2005, pp. 57 - 63.

giuridico, il quale restringe l'esercizio delle libertà di circolazione previste dal Trattato, svantaggiando coloro che operano a livello transfrontaliero.

La discriminazione, anche nell'accezione di restrizione alla libertà di circolazione nelle sue svariate sfaccettature, si incardina quindi in un unico ordinamento giuridico. La discriminazione esiste se, all'interno dello stesso ordinamento, sono applicati trattamenti differenziati a situazioni comparabili e detti trattamenti sono ingiustificati o arbitrari²²⁵. Conseguentemente, la ripartizione del potere impositivo tra Stati membri attraverso accordi internazionali può condurre a *“tax disparities disadvantageous to Community citizens exercising their freedoms under the Treaty but these disparities are not necessarily discrimination within the meaning of Community law”*²²⁶.

In realtà, anche nella vigenza dell'ormai scomparso art. 293 TCE, non era chiaro se la doppia imposizione avesse natura discriminatorio/restrittiva, oppure fosse frutto di una mera disparità di trattamento, la quale, sebbene idonea ad incidere negativamente sulla creazione del Mercato Unico, era da considerarsi comunque compatibile con il diritto comunitario in quanto relativa a settori non armonizzati la cui disciplina era rimessa alla volontà non sindacabile degli Stati membri. L'articolo in parola, infatti, prevedeva che *“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”*²²⁷, ma sin da subito è apparso chiaro che questa disposizione, sebbene indicasse un chiaro disfavore della Comunità Europea per i fenomeni di doppia imposizione, non imponeva alcun obbligo per gli Stati di concludere accordi che la eliminassero *“all'interno della Comunità”*.

²²⁵ In questo senso, si pensi alle decisioni della Corte di Giustizia delle Comunità Europee rese nei casi *Verkooijen* (sentenza del 6 giugno 2000, causa C-35/98), *Manninen* (sentenza del 7 settembre 2004, causa C-319/02) ed *Amurta* (sentenza dell'8 novembre 2007, causa C-379/05), tutte disponibili su www.eur-lex.eu, nelle quali la stessa doppia imposizione è stata ritenuta ipotesi restrittiva dal momento che non derivava dall'esercizio parallelo, da parte degli Stati membri, di una competenza legislativa propria, ma si trattava di un fenomeno che si generava in un unico ordinamento. Invero, ricordiamo che in questi casi, la doppia imposizione era di natura economica (vale a dire, tassazione della medesima ricchezza una volta in capo alla società ed una volta in capo al socio), ma il significato non muta: le differenziazioni che incidono su attività transfrontaliere intra-UE in forza di disposizioni applicabili in un solo ordinamento possono risolversi in discriminazioni/restrizioni contrarie al diritto comunitario.

²²⁶ *Working Document* della Commissione Europea del 5 luglio 2005, *EC Law and Tax Treaties*, pp. 6 - 7, disponibile su www.ec.europa.eu. Traduzione libera: “[può condurre a] *disparità fiscali svantaggiose per i cittadini comunitari che esercitano le proprie libertà sulla base del Trattato, ma queste disparità non sono necessariamente una discriminazione ai sensi di quanto previsto dal diritto comunitario*”.

²²⁷ La versione consolidata del Trattato che istituisce la Comunità Europea, oggi sostituito dal NTUE e dal TFUE, è reperibile sul sito www.eur-lex.eu.

Peraltro, sulla non “obbligatorietà” dell’art. 293 TCE si era pronunciata anche la Corte di Giustizia, la quale aveva a più riprese statuito che *“in mancanza di misure di unificazione comunitaria, segnatamente ai sensi dell’art. 220, secondo trattino, del Trattato CE (divenuto art. 293, secondo trattino, CE), gli Stati membri restano competenti a determinare i criteri della tassazione dei redditi e del patrimonio al fine di eliminare, se del caso mediante convenzioni, le doppie imposizioni. In tale ambito, nel quadro delle convenzioni bilaterali stipulate per evitare la doppia imposizione gli Stati membri sono liberi di stabilire i fattori di collegamento al fine di ripartirsi la competenza tributaria”*²²⁸ e che *“l’art. 220 [art. 293 TCE] non mira a stabilire una norma giuridica direttamente operante, ma si limita a tracciare il quadro di trattative che gli Stati membri intavoleranno tra loro «per quanto occorra». Il suo secondo trattino, poi, si limita ad indicare come obiettivo di tali trattative eventuale l’eliminazione della doppia imposizione all’interno della Comunità. Anche se l’eliminazione della doppia imposizione all’interno della Comunità figura quindi tra gli obiettivi del Trattato, dalla lettera del suddetto articolo risulta che questo non può di per sé conferire a singoli diritti che possano essere fatti valere dinanzi ai giudici nazionali. Di conseguenza, si deve risolvere la quinta questione nel senso che l’art. 220, secondo trattino, del Trattato [art. 293 TCE] non ha effetto diretto”*²²⁹. La Corte quindi pur riconoscendo che l’eliminazione della doppia imposizione all’interno dell’Unione Europea fosse da considerarsi un obiettivo del Trattato, probabilmente in forza del fatto che la doppia imposizione è ostacolo *“a che i soggetti di diritto e i suoi capitali superino le frontiere interne”*²³⁰, altrettanto chiaramente aveva affermato che nessun’obbligo in tal senso poteva gravare sugli Stati membri e che pertanto i cittadini non avevano alcun titolo per invocare la violazione da parte degli Stati stessi dell’art. 293 TCE.

L’assenza di obbligatorietà per gli Stati membri era, poi, confermata dallo stesso tenore della norma, nella quale la locuzione *“per quanto occorra”* (nel testo inglese *“so far as is necessary”*) valeva proprio ad enfatizzare l’aspetto meramente

²²⁸ Sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain*, punto 56, disponibile su www.eur-lex.eu.

²²⁹ Sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Gilly*, punti 15, 16 e 17, disponibile su www.eur-lex.eu.

²³⁰ Punto 85 delle Conclusioni dell’Avvocato Generale Colomer rese nella causa C-376/03, D., disponibili sul sito www.eur-lex.eu.

eventuale dell'avvio di negoziazioni per la conclusione di accordi internazionali contro le doppie imposizioni²³¹.

Tuttavia, quest'impossibilità di invocare la diretta applicazione dell'art. 293 TCE riguardava, come espressamente sancito numerose volte dalla Corte di Giustizia, solo l'assenza di un obbligo per gli Stati membri di entrare in negoziati per concludere una (o più) Convenzioni contro le doppie imposizioni, ma non escludeva il riconoscimento di un generale divieto di doppia imposizione comunitario, il quale sarebbe stato peraltro in linea con l'idea stessa di Mercato Unico²³². La norma, infatti, prevedeva solo che fossero gli Stati a dover intraprendere trattative per evitare (o quanto meno ridurre) la doppia imposizione internazionale, senza che ciò potesse in alcun modo escludere l'eliminazione della doppia imposizione tra gli obiettivi del Trattato, essendo la stessa necessaria al raggiungimento della creazione del Mercato Unico²³³.

Invero, l'eliminazione dell'art. 293 TCE ad opera del Trattato di Lisbona potrebbe sembrare una conferma della volontà di escludere dall'ambito comunitario il tema della doppia imposizione giuridica, con la conseguenza che sembrerebbero sottratte al vaglio di compatibilità con il diritto dell'Unione le Convenzioni contro le doppie imposizioni che vedono quali Stati contraenti gli Stati membri.

Tuttavia, una visione così semplicistica non appare coerente con quelli che sono i vincoli che gli Stati membri hanno accettato attraverso l'adesione all'Unione Europea e che hanno legittimato la Corte di Giustizia a decidere anche sulla compatibilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni rispetto al diritto comunitario²³⁴. Questo perché finanche nelle materie di propria esclusiva competenza, gli Stati membri devono sempre rispettare i principi cardine dell'ordinamento comunitario, con la conseguenza che ogni qual volta le proprie scelte siano in grado di incidere negativamente sull'esercizio delle libertà fondamentali previste dal Trattato, la

²³¹ Sul valore della locuzione "per quanto occorra" si veda L. HINNEKENS, *The Uneasy Case and Fate of Article 293, Second Intent EC*, in *Intertax*, 2009, vol. 37, p. 605.

²³² Come è stato acutamente osservato, infatti, "the very idea that income gained outside a particular Member State, but within the Community, is «foreign income» conflicts with the Single Market concept", J. ENGLISCH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 320 (traduzione libera: "l'idea che un reddito realizzato al di fuori di un particolare Stato Membro, ma all'interno della Comunità, sia «reddito di fonte estera» è in conflitto con il concetto stesso di Mercato Unico").

²³³ Cfr. al riguardo E. KEMMEREN, *After Repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: The UE Objective of Eliminating Double Taxation can be applied more widely*, in *EC Tax Review*, 2008, 156 - 158.

²³⁴ Cfr. *ex multis*, sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Gilly*; sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain*; sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 15 gennaio 2002, causa C-55/00, *Gottardo*; tutte disponibili su www.eur-lex.eu.

Corte di Giustizia avrà titolo per dichiarare l'illegittimità della normativa contraria al diritto comunitario, sia essa interna, sia essa derivante da un accordo di diritto internazionale²³⁵. Infatti, sebbene uno dei principi fondamentali del diritto pubblico internazionale disponga che le limitazioni di sovranità da parte degli Stati non si possano presumere, ma devono essere da loro espressamente accettate²³⁶, nel sistema del diritto comunitario una visione così restrittiva, che impone l'interpretazione letterale delle previsioni dei trattati, non sembra condivisibile. Dopotutto, oltre alla teoria dei c.d. poteri impliciti di cui si dirà più oltre, la stessa Corte di Giustizia ha più volte riconosciuto che anche nei settori sottratti alla competenza dell'Unione, agli Stati membri è imposto di agire in modo da non intralciare la creazione del Mercato Unico. Ciò dipende dal fatto che molte scelte operate in detti settori accedono a materie economiche, che producono un effetto diretto sulle politiche dell'Unione e sulla realizzazione degli obiettivi imposti dai Trattati. Una decisione che si pone in contrasto con i principi comunitari, ed in particolare con il rispetto delle libertà fondamentali di circolazione e con il principio di leale collaborazione, anche se assunta in settori la cui sovranità appartiene agli Stati membri, potrà essere quindi comunque assoggettata al vaglio della Corte di Giustizia e potrà essere considerata incompatibile con il diritto dell'Unione.

I poteri degli Stati pertanto permangono, ma non possono essere esercitati arbitrariamente. Tutto è teleologicamente orientato al raggiungimento dell'obiettivo comunitario di creare il Mercato Unico, anche se le decisioni vengono assunte dai singoli Stati membri in settori sottratti alla competenza dell'Unione. Questo perché la chiave di volta è il campo di applicazione dei Trattati, vale a dire le relazioni economiche intracomunitarie: tutto ciò che anche indirettamente lo coinvolge è in ogni caso soggetto al rispetto delle regole e dei principi generali fissati dall'Unione, primi tra i quali rileva il rispetto del principio di non-discriminazione e la tutela delle libertà

²³⁵ In questo senso, si veda la consolidata posizione della Corte di Giustizia, secondo cui *“se è vero che allo stato attuale del diritto comunitario la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza della Comunità, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite nel rispetto del diritto comunitario”*; cfr. *ex multis*, punto 21 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*, disponibile su www.eur-lex.eu.

²³⁶ Cfr. al riguardo la sentenza n. 9 del 7 settembre 1927 resa dalla Permanent Court of International Justice nel caso *S.S. Lotus*, secondo cui *“Restrictions upon the independence of States cannot therefore be presumed”*, reperibile sul sito <http://www.icj-cij.org/pcij/index.php?p1=9> (traduzione libera: *“le restrizioni alla sovranità degli Stati non possono essere presunte”*); si veda anche A. ZALASINSKI, *Article 24 (1) of the OECD Model Convention and the Exclusion of MFN Treatment - A Comment on the OECD Public Discussion Draft*, in *Intertax*, 2007, p. 460.

fondamentali. Il precipitato diretto di questo assunto è quindi il seguente: ogni qual volta una scelta legislativa compiuta da uno Stato membro in un settore sottratto alla competenza dell'Unione ha una ricaduta economica sulle relazioni intracomunitarie, quella scelta non potrà essere "arbitraria" e dovrà essere effettuata in modo da non ostacolare la realizzazione del Mercato Unico.

La doppia imposizione, avendo ricadute inevitabilmente economiche, accede al campo di applicazione dei Trattati, sebbene sia fenomeno conseguenza di esercizio parallelo di poteri esclusivi degli Stati membri, ed è proprio per tale ragione che alcuni autori hanno ritenuto che persista un obbligo di eliminazione della doppia imposizione giuridica anche a seguito dell'abrogazione dell'art. 293 TCE²³⁷. È, infatti, noto che il principio di non-discriminazione fiscale afferisce direttamente al divieto di non-discriminazione di cui alle libertà fondamentali, risultando elemento necessario per garantire neutralità nelle scelte di allocazione dei fattori produttivi nell'ambito dell'Unione Europea. Questo ha portato, in più occasioni, la Corte di Giustizia ad effettuare valutazioni "pan-europee" volte a verificare che, nelle relazioni transfrontaliere, un "aggravio" fiscale previsto nello Stato della fonte fosse compensato (o compensabile) da "sgravi" nello Stato di residenza, ovvero che un vantaggio fiscale non venga goduto dal medesimo soggetto sia nello Stato della fonte, sia nello Stato di residenza²³⁸. Partendo da una visione globale della "uguaglianza fiscale" all'interno del Mercato Unico (c.d. *overall approach*), pertanto, non può rigettarsi l'idea che la doppia imposizione giuridica abbia la capacità di impattare negativamente sulle libertà fondamentali se non altro perché "*naturally, only cross-border activities may suffer double taxation, resulting from competing tax jurisdictions*"²³⁹.

Ma l'eliminazione della doppia imposizione a cura di alcuni Stati membri attraverso la sottoscrizione di accordi bilaterali, non significa di per sé garantire neutralità nella tassazione delle operazioni transfrontaliere. Infatti, modalità di eliminazione/riduzione della doppia imposizioni diverse e diversificate tra gli Stati membri, così come modalità differenti di ripartizione del potere impositivo, possono

²³⁷ Si veda al riguardo, M. NIEMINEN, *Abolition of Double Taxation in Treaty of Lisbon*, in *Bulletin for international taxation*, 2010, pp. 330-335, il quale evidenzia che il principio di leale collaborazione, in combinato disposto con il rispetto delle libertà fondamentali, può essere visto quale base per un dovere di eliminazione della doppia imposizione a livello europeo.

²³⁸ A titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, si rinvia alla sentenza resa dalla Corte di Giustizia CE il 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spencer*, disponibile su www.curia.eu.

²³⁹ J. ENGLISCH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 323 (traduzione libera: "*naturalmente solo le attività transfrontaliere possono soffrire la doppia imposizione perché assoggettate a più giurisdizioni fiscali*").

assumere carattere discriminatorio/restrittivo nei confronti di operatori economici comunitari che non possono profittare di tali sistemi, se non giustificate da ragioni di interesse nazionale, perché arbitrarie, e se non proporzionate al raggiungimento di detto interesse.

Il concetto di arbitrarietà, peraltro, si riconnette proprio al divieto di non-discriminazione, in forza del quale le distinzioni che vengono realizzate da uno Stato al suo interno non possono essere “*ingiustificate o arbitrarie*”²⁴⁰. Infatti, proprio perché la non-discriminazione ammette al suo interno ipotesi di differenziazione, è altrettanto vero che queste ipotesi comunque devono essere rapportate al caso concreto, in modo da poter assicurare un trattamento relativamente ugualitario tra i soggetti, tenuto conto delle effettive circostanze del caso²⁴¹.

Invero, proprio l'eliminazione dell'art. 293 TCE potrebbe essere letta come un punto di svolta nodale, idoneo a confermare l'esistenza di un “*principio generale comunitario di eliminazione della doppia imposizione*”²⁴². Infatti, la Corte si era sempre mostrata restia a qualificare il divieto di doppia imposizione internazionale come un vero e proprio divieto comunitario, poiché l'articolo in parola auspicava l'avvio e la conclusione di negoziati tra gli Stati membri, sottraendo espressamente le convenzioni contro le doppie imposizioni alla competenza comunitaria. Tuttavia, l'eliminazione di una previsione siffatta parrebbe riportare il fenomeno della doppia imposizione, quale ostacolo alle attività intra-UE, e le convenzioni stesse, nell'alveo della c.d. armonizzazione negativa²⁴³.

Abbiamo già avuto modo di ricordare che, nei settori sottratti alla competenza esclusiva o concorrente dell'Unione, gli Stati membri devono comunque agire in modo da non frustrare l'esercizio delle libertà fondamentali. Gli Stati membri sono quindi tenuti a rispettare il generale divieto di non-discriminazione di cui all'art.

²⁴⁰ Cfr. W. MCKEAN, *Equality and Discrimination Under International Law*, Oxford, 1983, pp. 286 - 288.

²⁴¹ Si rinvia alla distinzione tra “*equality in law*” (uguaglianza giuridico-formale) ed “*equality in fact*” (uguaglianza sostanziale) operata dalla Permanent Court of International Justice, secondo cui “*Equality in law precludes discrimination of any kind; whereas equality in fact may involve the necessity of different treatment in order to attain a result which establishes an equilibrium between different situations*” (traduzione libera: “*l'uguaglianza giuridico-formale preclude discriminazioni di qualsiasi tipo; diversamente l'uguaglianza sostanziale può prevedere la necessità di trattamenti differenti per raggiungere un risultato che stabilisca un equilibrio tra situazioni diverse*”); Cfr. *Advisory Opinion n. 26, Permanent Court of International Justice, caso Minority Schools in Albania*, Ser. A/B., n. 64, 1935, disponibile su <http://www.worldcourts.com/pcij/eng>.

²⁴² L'espressione è stata impiegata da L. HINNEKENS, *The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Intent*, in *Intertax*, 2009, pp. 602 e ss..

²⁴³ L'unica volta che ha qualificato come “restrittiva” la doppia imposizione è stato con la sentenza SGI del 21 gennaio 2010 (causa C-311/08).

18 TFUE, nonché le disposizioni specifiche previste per le libertà di circolazione di merci, persone, servizi e capitali. Conseguentemente, l'eliminazione dell'art. 293 TCE potrebbe invero aver determinato i seguenti effetti: il fenomeno della doppia imposizione, convenzioni comprese, da un lato è e resta disciplina rimessa all'esclusiva competenza degli Stati membri, ma dall'altro lato essi hanno l'obbligo di esercitare tale propria competenza in modo da non frustrare il raggiungimento degli obiettivi del Trattato, primo tra tutti la creazione del Mercato Unico, attraverso l'utilizzo di normative discriminatorie/restrittive delle libertà di circolazione²⁴⁴. E questo vale, quindi, anche per le scelte compiute attraverso il sistema convenzionale, nel momento in cui esso, attraverso la ratifica da parte degli Stati membri firmatari delle singole convenzioni bilaterali, entra a far parte degli ordinamenti giuridici nazionali. Infatti, non a caso è stato evidenziato che *“the responsibilities negotiated in an agreement binding according to the principles of international law are thereby transformed in responsibilities which the Contracting Parties can be held accountable for under EC law as well”* e ciò *“must be also true for bilateral conventions between Member States aiming at the avoidance of double taxation”*²⁴⁵.

Dopotutto che questa sia l'interpretazione più corretta, lo si desume agevolmente anche dall'esame della pronuncia resa dalla Corte di Giustizia nel caso *Columbus*, dove è stato affermato che *“se gli Stati membri, nell'ambito delle loro competenze [...] hanno concluso numerose convenzioni bilaterali dirette ad eliminare o attenuare i suddetti effetti negativi, ciò non toglie che la Corte non è competente, nell'ambito dell'art. 234 CE, a pronunciarsi sull'eventuale violazione delle disposizioni di tali convenzioni da parte di uno Stato contraente. Infatti [...] la Corte non può esaminare il rapporto tra una misura nazionale, come quella controversa nella causa principale, e le disposizioni di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni, come la convenzione fiscale bilaterale, poiché tale questione non rientra*

²⁴⁴ Come è stato osservato, *“la Corte ha competenza per interpretare il diritto comunitario, e solo questo. Nell'esercizio di tale competenza essa finisce, di 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 [...] i trattati internazionali validamente stipulati e ratificati fanno parte delle leggi nazionali”*. Così P. TARIGO, *Principio generale comunitario di eliminazione delle doppie imposizioni, libertà fondamentali e obblighi convenzionali: il caso Damseaux*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2010, p. 1477 e ss..

²⁴⁵ J. ENGLISCH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 324 (traduzione libera: *“le responsabilità negoziate in un accordo vincolante ai sensi dei principi del diritto internazionale viene così trasformato in responsabilità di cui le parti contraenti devono rendere conto sulla base del diritto comunitario. [...] ciò deve essere considerato vero anche per le convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra Stati membri”*).

nell'interpretazione del diritto comunitario"²⁴⁶. Pertanto, se la Corte "non può esaminare il rapporto tra una misura nazionale [...] e le disposizioni di una convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni" in quanto si tratta di un'interpretazione che esula dal diritto comunitario, trattandosi del rapporto tra diritto internazionale e diritto interno, di converso avrà titolo per valutare la compatibilità con il diritto comunitario delle disposizioni di convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra Stati membri nel momento in cui esse, divenute parte del diritto interno di ciascuno Stato contraente, risultino idonee ad ostacolare l'esercizio delle libertà fondamentali anche nei confronti di operatori economici comunitari non-residenti in uno degli Stati contraenti della Convenzione stessa²⁴⁷.

Infatti, come è stato correttamente osservato "*such conventions become valid in the national legal order only by adoption or transformation. Hence, they form part of this national order which is, in its turn, subdued to the requirements of the directly enforceable EC Treaty provisions*"²⁴⁸. Ciò rende legittima una valutazione di compatibilità con il diritto comunitario da parte della Corte di Giustizia ogni qual volta le convenzioni siano state ratificate dagli Stati membri contraenti e pertanto "*stipulations of international convention cannot override the binding orders and prohibitions of the fundamental freedoms*"²⁴⁹. È quindi possibile e legittimo che, una

²⁴⁶ Punti 46 e 47 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 6 dicembre 2007, C-298/05, *Columbus*; cfr. anche punti 29 - 31 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 12 febbraio 2009, C-67/08, *Block* e punti 26 - 29 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 15 aprile 2010, causa C-96/08, *CIBA*. Le sentenze sono tutte reperibili su www.eur-lex.eu. Si segnala, inoltre, che la sentenza *Columbus* è stata oggetto di numerosi studi, per tutti si veda J. CALDERÓN - A. BAEZ, *The Columbus Container Services ECJ Case and Its Consequences: A Lost Opportunity to Shed Light on the Scope of Non-Discrimination Principle*, in *Intertax*, 2009, p. 212 - 222.

²⁴⁷ Cfr. punto 28 della sentenza *CIBA*, secondo cui "allo stato attuale dello sviluppo del diritto dell'Unione, gli Stati membri godono, nel rispetto di tale diritto, di una certa autonomia in materia e che, pertanto, non sono obbligati ad adattare il proprio sistema fiscale ai vari sistemi di tassazione degli altri Stati membri al fine, in particolare, di eliminare la doppia imposizione che deriva dal parallelo esercizio da parte dei detti Stati della loro competenza in materia tributaria", sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 15 aprile 2010, causa C-96/08, *CIBA*, nonché, *ex multis*, le sentenze della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 7 settembre 2004, causa C-319/02, *Manninen*, e del 19 gennaio 2006, causa C-265/04, *Bouanich*, nelle quali la Corte affronta il problema della compatibilità delle Convenzioni contro le doppie imposizioni con il diritto comunitario. Le sentenze sono tutte disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁴⁸ J. ENGLISCH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 330 (traduzione libera: "tali convenzioni diventano efficaci a livello nazionale solo a seguito della loro ratifica. Da tale momento, formano parte integrante della legislazione nazionale che è, a sua volta, soggetta al rispetto diretto delle previsioni del Trattato CE").

²⁴⁹ Così J. ENGLISCH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 330 (traduzione libera: "la stipulazione di convenzioni internazionali non può annullare la disciplina ed i divieti vincolanti derivanti dalle libertà fondamentali"). Si veda anche P. TARIGO, *Principio generale comunitario di eliminazione delle doppie imposizioni, libertà fondamentali e obblighi convenzionali: il caso Damseaux*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2010, p. 1477 e ss., la quale afferma che "quando il regime

volta concluse convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri, queste possano essere valutate in termini di compatibilità con il diritto comunitario, essendo parte dell'ordinamento nazionale cui afferiscono²⁵⁰.

Infatti, se è vero che gli effetti negativi della doppia imposizione internazionale sui rapporti intra-UE non bastano a giustificare un esame di compatibilità con il diritto comunitario, perché essi dipendono dall'esercizio parallelo di poteri esclusi tra Stati membri sovrani, è altrettanto vero che quando gli Stati membri concludono, ratificano ed introiettano nel proprio ordinamento Convenzioni contro le doppie imposizioni, devono agire in modo da non frustrare gli obiettivi del Trattato e da non incidere negativamente sulle libertà di circolazione, discriminando tra i vari operatori economici comunitari²⁵¹. Dopotutto, non essendo stato impiegato il potere riconosciuto ai sensi dell'art. 352 TFUE²⁵², l'unica soluzione, allo stato attuale, resta quella di procedere attraverso una c.d. armonizzazione negativa, ad opera della Corte di Giustizia

fiscale derivante da un trattato bilaterale è parte del contesto normativo applicabile alla causa ed è stato definito tale dal giudice di rinvio, occorre tenere conto di tale trattato, onde valutare se l'applicazione combinata [...] delle norme convenzionali e della disciplina interna consente di neutralizzare gli effetti della restrizione alle libertà comunitarie".

²⁵⁰ Questa risulta essere la prima regola enunciata da HINNEKENS negli anni '90, ai sensi della quale "Community law applies to tax treaties between Member States" (traduzione libera: "il diritto comunitario si applica ai trattati fiscali tra Stati Membri"). Per giungere a questa conclusione, HINNEKENS fa leva sul combinato disposto dell'art. 5 TCE (ora art. 4, paragrafo 3, NTUE), dell'art. 234 TCE (ora art. 351 TFUE) e del principio della supremazia del diritto comunitario sugli ordinamenti nazionali; cfr. al riguardo L. HINNEKENS, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Application of the Rules*, Part I, in *EC Tax Review*, 1994, p. 147 - 150 e L. HINNEKENS, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Application of the Rules*, Part II, in *EC Tax Review*, 1995, p. 202.

²⁵¹ Cfr. L. HINNEKENS, *The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC*, in *Intertax*, 2009, p. 607.

²⁵² Cfr. DE GRAAF, il quale passa in rassegna gli strumenti previsti nel Trattato per procedere ad un'armonizzazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e si sofferma sul contenuto della clausola di flessibilità di cui all'art. 352 TFUE, nonché sul principio di sussidiarietà; A. DE GRAAF, *Avoidance of International Double Taxation: Community or joint policy?*, in *EC Tax Review*, 1998, pp.260 - 268. Tuttavia, vale la pena di ricordare che il principio di sussidiarietà permette all'Unione di intervenire solo "nei settori che non sono di sua competenza esclusiva" e "soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione" (art. 5, co. 3 del Nuovo Trattato sull'Unione Europea) e pertanto la visione offerta da De Graaf potrebbe essere non conforme a quanto previsto dal diritto comunitario. Infatti, come è stato osservato da L. SICO, "la posizione assegnata a tale principio è chiaramente subordinata a quella spettante al principio di attribuzione [il principio di attribuzione, di cui all'art. 5, co. 2 del Nuovo Trattato sull'Unione Europea prevede che Unione agisca "esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri nei trattati per realizzare gli obiettivi da questi stabiliti" e che "qualsiasi competenza non attribuita all'Unione nei trattati appartiene agli Stati membri", n.d.r.]. e, dal momento che il settore delle imposte dirette è di esclusiva competenza degli Stati membri, incluso l'aspetto delle relazioni transnazionali, il principio di sussidiarietà non appare strumento sufficiente per attribuire all'Unione il potere di concludere convenzioni contro le doppie imposizioni vincolanti per gli Stati membri. Sul principio di sussidiarietà si veda L. SICO, Voce Enciclopedica "Principio di Sussidiarietà - Diritto Comunitario", in *Enciclopedia del Diritto*, Agg. V, 2001, Milano, p. 178.

qualora vi siano gli estremi per sanzionare il “trattamento deteriore” riservato ad alcuni operatori economici comunitari proprio in ragione delle differenti Convenzioni contro le doppie imposizioni in vigore tra gli Stati membri. Questa è peraltro una soluzione che fu già prospettata agli inizi degli anni '90 dalla Commissione Europea, la quale, in una comunicazione al Consiglio ed al Parlamento conseguente alle risultanze del Rapporto *Ruding*, affermò che “*the Commission will ensure that the agreements concluded by Member States - both between each other and with non-member countries - are in strict accordance with the non-discrimination rules in the Treaty and with the established Community arrangements arising from the tax Directives adopted in 1990*”²⁵³.

Ciò posto, in termini di compatibilità con il diritto comunitario, il primo problema da affrontare è verificare se la concorrente applicazione di diverse convenzioni contro le doppie imposizione, può determinare una discriminazione a svantaggio dei soggetti economici comunitari “in entrata” nello Stato membro della fonte.

Per rispondere alla domanda, si deve quindi partire dai seguenti dati acquisiti:

1. la doppia imposizione internazionale è un fenomeno che intralcia la circolazione transnazionale, ponendosi come costo supplementare nei confronti degli operatori economici che svolgono attività all'estero, rispetto a coloro che svolgono invece attività esclusivamente all'interno dello Stato di origine;

2. il fenomeno della doppia imposizione internazionale deriva dal parallelo esercizio di potere impositivo tra Stato della fonte e Stato di residenza ed è quindi un effetto inevitabile perché connesso e dipendente dall'assenza di armonizzazione nel settore delle imposte dirette all'interno dell'Unione Europea;

3. il diritto comunitario non prevede alcun obbligo in capo agli Stati membri di eliminare la doppia imposizione internazionale, seppur riconosca che si tratti di un fenomeno capace di intralciare le relazioni economiche intra-UE²⁵⁴;

²⁵³ Punti 35 e 36, Comunicazione della Commissione Europea al Consiglio e Parlamento del 26 giugno 1992, SEC (92) 1118 def. (traduzione libera: “*la Commissione assicurerà che gli accordi conclusi dagli Stati membri - sia tra di loro, sia con paesi terzi - siano in stretta conformità con le disposizioni in materia di non-discriminazione previste nel Trattato, e con le norme comunitarie derivanti dalle Direttive del 1990*”).

²⁵⁴ Ricordiamo, per completezza, che alcuni autori hanno evidenziato l'assurdità di un Mercato Unico che al suo interno concepisca “*redditi di fonte straniera*”, cfr. al riguardo, M. GAMMIE, *The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union*, in *Bulletin IBFD*, 2003, pp. 88 e ss..

4. gli Stati membri generalmente procedono a limitazioni reciproche di sovranità attraverso la sottoscrizione di Convenzioni contro le doppie imposizioni di natura bilaterale, all'interno delle quali, da un lato si ripartiscono il potere impositivo e, dall'altro lato, prevedono strumenti per eliminare/ridurre la doppia imposizione, attraverso la previsione di esenzioni o crediti d'imposta;

5. nel momento in cui vengono sottoscritte e ratificate dagli Stati membri contraenti, le Convenzioni contro le doppie imposizioni diventano parte integrante del tessuto normativo nazionale di ciascuno Stato membro contraente;

6. nell'esercizio dei poteri di competenza esclusiva degli Stati membri, questi devono agire in modo da non frustrare il diritto comunitario ed in particolare devono agire in modo da non discriminare e/o restringere l'esercizio delle libertà economiche fondamentali da parte degli operatori economici comunitari.

Date queste premesse, è quindi possibile porre un problema di compatibilità con il diritto comunitario delle Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra Stati membri. Infatti, se può essere corretta la visione secondo cui una singola convenzione non crea situazioni "discriminatorie" e/o "restrittive" rispetto ai soggetti che possono profittarne, vale a dire i residenti di uno dei due Stati contraenti, analoghe conclusioni non possono essere così facilmente dedotte quando le convenzioni sottoscritte e ratificate dagli Stati membri sono più di una, sono diverse tra loro e si calano all'interno di un tessuto multilaterale quale è appunto il sistema comunitario.

Nel primo caso, siamo di fronte ad una mera ripartizione di potere impositivo tra due Stati membri. Essi hanno piena autonomia nel decidere se, quando e come tassare i propri residenti che svolgono attività economiche nell'altro Stato e in che modo, nel caso di doppia imposizione, evitare loro un duplice aggravio fiscale relativamente ad un medesimo fenomeno impositivo. In questa ipotesi il rapporto è e resta bilaterale, sottratto alle valutazioni della Corte di Giustizia in quanto espressione di un potere sovrano che, al più, potrà creare disparità, ma mai discriminazione. E ciò anche nel caso in cui sia prevista una clausola di non-discriminazione ai sensi di quanto disposto dall'art. 24 del Modello OCSE. Questa previsione, infatti, rafforza il rapporto

. Tuttavia, questa considerazione, sebbene in astratto sia condivisibile, non trova legittimazione in un sistema, come quello europeo, caratterizzato dalla esclusiva competenza statale nel settore delle imposte dirette.

bilaterale, descrivendo un sinallagma secondo il principio del *do ut des* ed enfatizzando la relazione di reciprocità che contraddistingue gli accordi internazionali bilaterali²⁵⁵.

La situazione invece cambia quando le convenzioni, di natura bilaterale, vengono calate nel contesto multilaterale creato con i Trattati dell'Unione Europea, i quali istituiscono un ordinamento sovranazionale, con finalità eminentemente economiche, all'interno del quale tutti i cittadini degli Stati membri sono nella medesima posizione e godono dei medesimi diritti, autonomamente azionabili ed incondizionati²⁵⁶. Il diritto comunitario, infatti, impone agli Stati membri il rispetto di norme idonee a rendere neutrali le scelte impreditoriali degli operatori economici che svolgono la propria attività all'interno del Mercato Unico, evitando che il leale gioco della concorrenza non sia modificato attraverso legislazioni nazionali o accordi internazionali di natura bilaterale²⁵⁷.

Pertanto, all'interno del *network* multilaterale creato attraverso la sottoscrizione dei Trattati dell'Unione a) tutti gli Stati membri hanno un obbligo giuridicamente vincolante di agire, nell'esercizio delle proprie competenze, nel rispetto del principio di leale collaborazione di cui all'art. 4, paragrafo 3 del NTUE; e b) gli Stati membri, ai sensi dell'art. 351 TFUE, si sono impegnati ad eliminare tutte le incompatibilità con il diritto comunitario presenti negli accordi internazionali sottoscritti anteriormente alla data di adesione all'Unione Europea, nonché a rispettare il diritto comunitario negli accordi internazionali sottoscritti all'indomani del loro ingresso nell'Unione. Inoltre, queste disposizioni devono essere lette in combinato anche con i principi di prevalenza e supremazia del diritto comunitario, che non permettono agli

²⁵⁵ Cfr. punto 61 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D.*, disponibile su www.eur-lex.eu.

²⁵⁶ Come è stato sottolineato dalla stessa Corte di Giustizia già nella causa *Van Gend en Loos* del 1963, “*lo scopo del Trattato CEE, cioè l'instaurazione di un Mercato Comune il cui funzionamento incide direttamente sui soggetti della Comunità, implica che esso va al di là di un semplice accordo che si limiti a creare obblighi reciproci tra gli Stati contraenti [...] la Comunità costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale [...] ordinamento che riconosce come soggetti, non soltanto gli Stati membri ma anche i loro cittadini. Pertanto il diritto comunitario, indipendentemente dalle norme emanate dagli Stati membri, nello stesso modo in cui impone ai singoli degli obblighi, attribuisce loro dei diritti soggettivi*”; sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 5 febbraio 1963, causa 26/62, *Van Gend en Loos*; Cfr. anche punto 31 della sentenza resa il 20 settembre 2001, causa C-184/99, *Grzelczyk*. La sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁵⁷ Al riguardo, si ricorda che i trattati comunitari non sono altro che accordi di diritto economico internazionale attraverso i quali gli Stati membri si sono impegnati a creare un'area di libero scambio ed a non svantaggiare, all'interno dei singoli mercati nazionali, i concorrenti provenienti da altri Stati membri; cfr. N. F. DIEBOLD, *Assessing Competition in International Economic Law: A Comparison of “Market Definition” and “Comparability”*, in *Legal Issue of Economic Integration*, 2011, pp. 116 - 117.

Stati membri di esercitare il proprio potere contrattuale internazionale in settori a rilevanza economica capaci di violare il diritto comunitario²⁵⁸.

A tale riguardo, lo stesso Avvocato Generale Mancini, già nelle conclusioni rese nella causa *Avoir Fiscal*, rigettando le giustificazioni addotte dal Governo francese per escludere l'estensione del credito d'imposta previsto per le società francesi o accordato sulla base di convenzioni contro le doppie imposizioni, evidenziava che “*per gli artt. 234 [leggasi, 351 TFUE] e 5 [leggasi art. 4, paragrafo 3 NTUE] del Trattato CE, le convenzioni internazionali concluse dopo l'entrata in vigore di quest'ultimo, non possono disporre in modo incompatibile con le sue norme. Né va dimenticato il principio che sancisce il primato del diritto comunitario; esso esclude, infatti, che l'efficacia di una norma del trattato sia subordinata ad una norma interna*”²⁵⁹.

Peraltro, è solo nell'ambito dell'Unione Europea che trovano applicazione le norme sopra richiamate²⁶⁰ ed è questa la ragione che ha indotto a restringere la presente ricerca alla verifica di un principio del trattamento della nazione più favorita solo con riguardo alle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra Stati membri. È esclusivamente su questi, infatti, che gravano i vincoli comunitari e sono pertanto solo loro ad essere tenuti al rispetto del principio di leale collaborazione e di prevalenza ed effettiva applicazione del diritto comunitario anche nelle reciproche relazioni internazionali.

²⁵⁸ Cfr. L. HINNEKENS, il quale ha correttamente evidenziato che “the fact that the individual Member States do not transfer in the EC Treaty their tax treaty-making rights and policies to the Community institutions does not justify their color blindness for the EC Treaty implications of their bilateral tax treaties, nor does it justify their absolute discretion in exercising their contract freedom”, in L. HINNEKENS, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Application of the Rules*, Part I, in *EC Tax Review*, 1994, p. 147 (traduzione libera: “il fatto che i singoli Stati membri non abbiano trasferito alla Comunità ed alle sue istituzioni il proprio potere di concludere accordi fiscali internazionali e di stabilire la politica fiscale, non giustifica un atteggiamento cieco rispetto alle implicazioni comunitarie dei propri trattati fiscali bilaterali, né giustifica la loro assoluta discrezionalità nell'esercitare la propria libertà negoziale”).

²⁵⁹ Punto 9 delle conclusioni dell'Avv. Generale Mancini, nella causa 270/83, rese il 16 ottobre 1985, disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁶⁰ Si veda per un'esame generale dei principi che regolano le relazioni internazionali intracomunitarie, J. BAST - J. HEESEN, *European Community, Supplementary Agreements between Member States*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com

II.2. Convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri: problemi di coordinamento ai sensi del principio di leale collaborazione, del primato del diritto comunitario e della sua effettiva applicazione.

“In virtù del principio di leale collaborazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati. Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione. Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione”²⁶¹.

In forza del principio generale di leale collaborazione²⁶², inserito nella rubrica “Disposizioni Comuni” del NTUE, gli Stati membri sono tenuti ad agire in modo da non frustrare la realizzazione degli obiettivi dell'Unione e l'applicazione del diritto comunitario. Ciò significa che, anche nei settori di propria esclusiva competenza, essi sono tenuti al rispetto, da un lato, dei diritti e degli interessi degli altri Stati membri e, dall'altro lato, degli obblighi che hanno assunto nei confronti dell'Unione attraverso l'adesione alla stessa. L'obbligo di leale collaborazione comporta fedeltà e solidarietà nell'agire da parte degli Stati membri nei confronti dell'Unione, sia qualora essi agiscano a livello interno, sia con riguardo alle loro relazioni internazionali²⁶³.

È una sorta di “*best effort obligation*”, ai sensi della quale gli Stati sono tenuti a compiere ogni sforzo utile affinché si possa garantire il soddisfacimento degli interessi ed il raggiungimento degli scopi dell'Unione²⁶⁴. Tuttavia, a differenza di un semplice “*best effort obligation*”, il dovere di leale collaborazione è obbligo cogente, più simile ad un'obbligazione di risultato che non di mezzi, applicabile ad ogni settore di competenza statale (anche solo concorrente con la competenza dell'Unione²⁶⁵),

²⁶¹ Art. 4, paragrafo 3 del NTUE.

²⁶² Che si tratti di un principio generale lo si afferma per la prima volta nel 1964; *cfr.* al riguardo, conclusioni dell'Avvocato Generale Gand rese il 2 dicembre 1964, causa 20/64, *Albatros*, pag. 16, disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁶³ *Cfr.* E. NEFRAMI, *The Duty of Loyalty: Rethinking its scope Thoriugh its application in the Field of EU External Relations*, in *Common Market Law Review*, 2010, p. 324.

²⁶⁴ *Cfr.* E. NEFRAMI, *The Duty of Loyalty: Rethinking its scope Thoriugh its application in the Field of EU External Relations*, in *Common Market Law Review*, 2010, p. 325.

²⁶⁵ Si ricordano a titolo meramente esemplificativo alcune sentenze rese dalla giurisprudenza comunitaria in materia di accordi internazionali a competenza concorrente Unione - Stati membri; *cfr.* sentenza del 14 dicembre 2000, cause riunite C-300/98 e C-392/98, *Dior* e sentenza dell'11 settembre 2007, causa C-431/05, *Merck Genericos*, disponibili su www.eur-lex.eu.

poiché configura espressione del principio di supremazia ed effettività del diritto comunitario. Leale collaborazione, quindi, come modalità di applicazione del diritto comunitario a livello dei singoli Stati membri che si caratterizza per essere non condizionato: gli Stati membri non hanno alcun potere di eluderne l'applicazione, anche nel caso in cui la violazione fosse l'effetto di una violazione uguale e contraria commessa da un'istituzione dell'Unione stessa, ovvero da un altro Stato membro²⁶⁶. In questo caso, il brocardo *inadimplenti non est adimplendum* non assume alcun valore.

Trasposto nell'ambito del potere di negoziare e concludere accordi bilaterali contro le doppie imposizioni, esso comporta per gli Stati membri, che agiscono in qualità di Stati contraenti, il dovere di impegnarsi a non “*mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione*” (art. 4, par. 3 NTUE), attraverso la sottoscrizione di accordi internazionali (sia reciprocamente, sia nei confronti di Stati terzi) che possano avere quale effetto quello di intralciare la creazione del Mercato Unico²⁶⁷. Nei settori di competenza esclusiva statale che abbiano una relazione, anche solo di tangenza, con le attività economiche intracomunitarie²⁶⁸, infatti, il vincolo principale che grava sugli Stati membri è proprio quello di non ostacolare la realizzazione del Mercato Unico, garantendo a tutti gli operatori economici comunitari il pieno esercizio delle libertà fondamentali previste dal Trattato.

Si tratta di una conseguenza diretta dei principi di supremazia ed effettività del diritto comunitario, principi che hanno valore assoluto e che impongono agli Stati membri di adoperarsi affinché le proprie leggi non abbiano l'effetto di eludere

²⁶⁶ Cfr. punti 24, 25 e 26 della sentenza resa dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee il 12 febbraio 2009, causa C-45/07, Commissione/Repubblica Ellenica, nella quale è stato precisato che “*un'eventuale violazione da parte della Commissione dell'art. 10 CE [oggi, art. 4, paragrafo 3 del TFUE, n.d.r.] non è idonea a consentire ad uno Stato membro di assumere iniziative atte ad incidere su norme comunitarie, adottate per conseguire gli obiettivi del Trattato, e ciò in violazione degli obblighi imposti allo Stato medesimo, in una causa come quella in esame, dagli artt. 10 CE, 71 CE e 80, n. 2, CE. Infatti, uno Stato membro non può permettersi di porre in essere unilateralmente provvedimenti correttivi o di difesa destinati ad ovviare all'eventuale trasgressione, da parte di un'istituzione, delle norme del diritto comunitario*”. La sentenza è disponibile su www.eur-lex.eu.

²⁶⁷ In questo senso, è corretta l'affermazione secondo cui “*the responsibilities negotiated in an agreement binding according to the principles of international law are thereby transformed in responsibilities which the Contracting Parties can be held accountable for under EC law as well*”, J. ENGLISH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 324 (traduzione libera: “*le responsabilità negoziate in un accordo vincolante sulla base dei principi del diritto internazionale devono fare i conti con gli impegni assunti dalle parti contraenti ai sensi del diritto comunitario*”); cfr. anche L. HINNEKENS, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Application of the Rules*, Part I, in *EC Tax Review*, 1994, p. 148 e E. KEMMEREN, *The Termination of the 'Most Favoured Nation Clause' dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention*, in *EC Tax Review*, 1997, pp. 146 – 147.

²⁶⁸ Cfr. B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977, pp. 117 e ss..

l'applicazione di norme comunitarie²⁶⁹. Leale collaborazione, infatti, significa anche garanzia del rispetto dei principi sopra ricordati, attraverso un comportamento che non ostacoli le libertà di circolazione, le quali sono assolute ed incondizionate, e che non produca frammentazioni nel Mercato Unico²⁷⁰.

La leale collaborazione può essere attuata in modo positivo, attraverso azioni che servano a rendere effettiva la realizzazione del Mercato Unico, oppure in modo “negativo” con l’obbligo per gli Stati membri di astenersi dal porre in essere comportamenti capaci di intralciarne la realizzazione. E questo perché, come è stato acutamente osservato, nei settori sottratti alla sfera di competenza esclusiva o anche solo concorrente del diritto comunitario sugli Stati membri grava un obbligo di astensione connesso all’obbligazione di risultato assunta con l’adesione all’Unione, in ossequio ai principi di effettività e supremazia del diritto comunitario: essi, quindi, non possono (e non devono) agire in modo da frammentare il Mercato Unico, frustrando concorrenza ed esercizio delle libertà fondamentali²⁷¹.

L’obbligo di astensione, effetto del principio di leale collaborazione, sebbene difficilmente possa avere applicabilità diretta, trattandosi di un obbligo di non fare infungibile, certamente attribuisce al cittadino comunitario una tutela per la sua violazione commessa da uno Stato membro. Infatti, una violazione siffatta si pone in palese contrasto con i principi ed i doveri sopra richiamati, al cui rispetto ed

²⁶⁹ In questo senso, appare illuminante il seguente passaggio della sentenza resa dalla Corte di Giustizia nel caso *Costa / ENEL*: “il Trattato CEE ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell’ordinamento giuridico degli Stati membri all’atto di entrata in vigore del Trattato e che i giudici nazionali sono tenuti ad osservare. Infatti, istituendo una Comunità senza limiti di durata [...] questi hanno limitato, sia pure in campi circoscritti, i loro poteri sovrani e creato quindi un complesso di diritto vincolanti per i loro cittadini e per loro stessi. Tale integrazione nel diritto di ciascuno Stato membro di norme che promanano da fonti comunitarie, e più in generale, lo spirito e i termini del Trattato, hanno per corollario l’impossibilità per gli Stati di far prevalere, contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore, il quale pertanto non potrà essere opponibile all’ordinamento comune. Se l’efficacia del diritto comunitario variasse da uno Stato all’altro, in funzione delle leggi interne posteriori, ciò metterebbe in pericolo l’attuazione degli scopi del Trattato [...] e causerebbe una discriminazione vietata dall’art. 7 [leggasi, art. 18 TFUE, n.d.r.]”; cfr. sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 15 luglio 1964, causa 6/64, *Costa / ENEL*, disponibile su www.eur-lex.eu. Sul principio di effettività, si veda anche sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 5 marzo 1996, cause riunite C-46/93 e C-48/93, *Factorame*, punto 95, disponibile su www.eur-lex.eu. Si veda anche F. BECKER, *Application of Community Law by Member States’ Public Authorities: Between Autonomy and Effectiveness*, in *Common Market Law Review*, 2007, pp. 1043 e ss..

²⁷⁰ Sulla diretta applicabilità delle norme del Trattato e dei diritti da esso derivanti, si veda sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 5 febbraio 1963, causa 26/62, *Van Gend en Loos*; sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 19 dicembre 1968, causa 13/68, *SalgOil*. Le sentenze sono tutte disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁷¹ Cfr. L. Hinnekens, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Application of the Rules*, Part I, in *EC Tax Review*, 1994, p. 148.

adempimento gli Stati si sono volontariamente assoggettati²⁷². Il dovere di leale collaborazione è quindi elemento che permette al diritto comunitario di permeare anche ambiti di competenza esclusiva degli Stati membri, quali quelli relativi alle loro relazioni internazionali, qualora le decisioni assunte possano avere ricadute negative sulla realizzazione del Mercato Unico, attraverso ostacoli all'esercizio delle libertà fondamentali. In questo senso sembra corretta l'affermazione secondo cui "*in the field of external relations, the duty to guarantee the effect of European Union law has specific consequences for the Member States' competences and freedom of action*"²⁷³.

Invero, l'affermazione è stata resa nel contesto delineato dalla causa ERTA/AETR, secondo cui le competenze internazionali degli Stati membri a concludere accordi con gli Stati terzi verrebbero meno ogni qual volta "*per la realizzazione di una politica comune prevista dal Trattato, la Comunità ha adottato delle disposizioni contenenti, sotto qualsiasi forma, norme comuni*" e questo perché "*nell'attuare le disposizioni del Trattato non è possibile separare il regime dei provvedimenti interni alla comunità da quello delle relazioni esterne*"²⁷⁴. La visione sarebbe quindi limitata agli accordi che hanno come contraenti gli Stati terzi. Tuttavia, da questa, che è stata definita "teoria dei poteri impliciti", sembra potersi desumere un principio generale, valevole in tutte le relazioni internazionali, anche quelle che si

²⁷² Relativamente alla relazione tra principio di leale collaborazione, effettività e supremazia del diritto comunitario, l'Avvocato generale Léger, citando la copiosa giurisprudenza in materia, ha correttamente affermato che "*è compito dei giudici nazionali, secondo il principio di collaborazione enunciato dall'art. 5 del Trattato CEE [divenuto art. 10 CE], garantire la tutela giurisdizionale spettante ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario aventi efficacia diretta*". Tale riferimento alle disposizioni dell'art. 10 CE si ritrova, del resto, nella sentenza 19 novembre 1991, *Francovich e a.*, per fondare l'obbligo degli Stati membri di risarcire i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario che sono loro imputabili. A tale proposito, la Corte ha ricordato che, in forza dell'art. 10 CE, questi ultimi «sono tenuti ad adottare tutte le misure di carattere generale o particolare atte ad assicurare l'esecuzione degli obblighi ad essi derivanti dal diritto comunitario». Essa ha precisato che «tra questi obblighi si trova quello di eliminare le conseguenze illecite di una violazione del diritto comunitario» [...] Sulla base dei principi di applicabilità diretta e del primato del diritto comunitario, nonché delle disposizioni degli artt. 10 CE e 234 CE, la Corte ha dichiarato che «il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto comunitario, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale», punti 47 e 51 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Léger, rese in 17 giugno 2003, causa C-453/00, *Kühne & Heitz NV*, disponibili su www.eur-lex.eu; si veda anche in dottrina E. NEFRAMI, *The Duty of Loyalty: Rethinking its scope Through its application in the Field of EU External Relations*, in *Common Market Law Review*, 2010, p. 330.

²⁷³ E. NEFRAMI, *The Duty of Loyalty: Rethinking its scope Thoriugh its application in the Field of EU External Relations*, in *Common Market Law Review*, 2010, p. 339 (traduzione libera: "nel campo delle relazioni esterne, il dovere di garantire effettività al diritto comunitario ha specifiche conseguenze sulle competenze degli Stati membri e sulla loro libertà di azione").

²⁷⁴ Sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 31 marzo 1971, causa 22/70, *ERTA/AETR*, disponibile su www.eur-lex.eu.

dipanano tra Stati membri, in base al combinato disposto dell'art. 4, paragrafo 3 NTUE, con l'art. 351 TFUE, ai sensi del quale “*le disposizioni dei trattati non pregiudicano i diritti e gli obblighi derivanti da convenzioni concluse anteriormente [...] alla data della loro adesione, tra uno o più Stati membri da una parte e uno o più Stati terzi dall'altra*” e, “*nella misura in cui tali convenzioni sono incompatibili coi trattati, lo Stato o gli Stati membri interessati ricorrono a tutti i mezzi atti ad eliminare le incompatibilità constatate*”. Questo principio generale potrebbe avere quale effetto quello di restringere la competenza degli Stati membri in materia di convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, non tanto in termini di contenuto, quanto in termini di applicazione delle stesse, proprio perché “*lo Stato o gli Stati membri interessati ricorrono a tutti i mezzi atti ad eliminare le incompatibilità constatate*”. La locuzione “*Stati membri interessati*”, infatti, sembra non lasciare adito ad alcun dubbio rispetto all'applicazione globale ed incondizionata dell'articolo a tutti gli accordi internazionali che gli Stati membri concludono nell'esercizio del proprio potere negoziale e che hanno ad oggetto settori in qualche modo connessi alla realizzazione degli scopi dei Trattati.

A conferma, la stessa Corte di Giustizia ha sostenuto che “*nel mettere in pratica gli impegni assunti in virtù di convenzioni internazionali, indipendentemente dal fatto che si tratti di una convenzione tra Stati membri ovvero tra uno Stato membro e uno o più paesi terzi, gli Stati membri, fatte salve le disposizioni dell'art. 307 CE [leggasi, le convenzioni concluse anteriormente alla data della loro adesione all'Unione, n.d.r.], devono rispettare gli obblighi loro incombenti in virtù del diritto comunitario*”²⁷⁵. Gli Stati membri, sebbene siano liberi di concludere o meno convenzioni contro le doppie imposizioni, trattandosi di un settore in cui hanno piena sovranità, nel momento in cui le sottoscrivono e ratificano sono vincolanti al rispetto del diritto comunitario e quindi anche del principio di leale collaborazione che si estrinseca nell'art. 351 TFUE²⁷⁶. Infatti, “*in mancanza di misure di unificazione comunitaria, segnatamente ai sensi dell'art. 220, secondo trattino, del Trattato CE (divenuto art. 293, secondo trattino, CE), gli Stati membri restano competenti a determinare i criteri della tassazione dei redditi e del patrimonio al fine di eliminare, se del caso mediante*

²⁷⁵ Punto 33, sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 15 gennaio 2002, causa C-55/00, *Gottardo*, ripreso al 42, sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 21 gennaio 2010, causa C-546/07, *Commissione/Germania*; le sentenze sono tutte disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁷⁶ Cfr. E. KEMMEREN, *Non-Application of DTs: Inconsistent with Community and EEA Loyalty*, in M. LANG - P. PISTONE, *The EU and Third Countries - Direct Taxation*, 2007, pp. 61 - 62.

*convenzioni, le doppie imposizioni. In tale ambito, nel quadro delle convenzioni bilaterali stipulate per evitare la doppia imposizione gli Stati membri sono liberi di stabilire i fattori di collegamento al fine di ripartirsi la competenza tributaria [...] Per quanto riguarda l'esercizio del potere impositivo così ripartito, gli Stati membri non possono tuttavia esonerarsi dal rispettare le norme comunitarie*²⁷⁷, comprese, quindi, quelle che riguardano i rapporti tra Stati ed Unione.

Sono quindi gli stessi Stati membri ad aver competenza ad eliminare gli aspetti di incompatibilità, e per farlo possono ricorrere a qualsiasi mezzo, anche quello interpretativo. Infatti, non sono solo gli aspetti sostanziali di una norma nazionale (o internazionale, introiettata nel sistema nazionale in forza di ratifica) a poter violare il diritto comunitario, ma anche gli aspetti formali-applicativi²⁷⁸. In questo senso è quindi certamente corretta l'affermazione secondo cui *"the principle of Community loyalty stipulated in Art. 10 [ora, art. 4, paragrafo 3 del NTUE] requires that such treaties be interpreted and applied in a way that is consistent with Community law"*²⁷⁹. È infatti *"incompatibile con le esigenze inerenti alla natura stessa del diritto dell'Unione qualsiasi disposizione facente parte dell'ordinamento giuridico di uno Stato membro o qualsiasi prassi, legislativa, amministrativa o giudiziaria, la quale porti ad una riduzione della concreta efficacia del diritto dell'Unione per il fatto che sia negato al giudice, competente ad applicare questo diritto, il potere di fare, all'atto stesso di tale applicazione, tutto quanto è necessario per disapplicare le disposizioni legislative*

²⁷⁷ Punti 56 e 57 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain*; si vedano anche punti 49 e 50 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 19 gennaio 2006, causa C-265/04, *Bouanich*. Le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁷⁸ Si tratta di un'applicazione pratica del principio di effettività e supremazia del diritto comunitario, secondo cui *"in forza di una giurisprudenza costante sviluppata a proposito dell'art. 10 CE [ora, art. 4, paragrafo 3 NTUE, n.d.r.] [...] il dovere per gli Stati membri, ai sensi delle dette disposizioni, di adottare tutti i provvedimenti generali o particolari atti a garantire l'esecuzione degli obblighi derivanti dal diritto comunitario vale per tutte le autorità degli Stati membri, ivi comprese, nell'ambito delle loro competenze, quelle giurisdizionali. Perciò il giudice nazionale è tenuto a conferire alla legge nazionale che è chiamato ad applicare un'interpretazione in tutta la misura del possibile conforme ai precetti del diritto comunitario. Se una simile applicazione conforme non è possibile, il giudice nazionale ha l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di proteggere i diritti che questo attribuisce ai singoli, eventualmente disapplicando ogni disposizione la cui applicazione, date le circostanze della fattispecie, condurrebbe a un risultato contrario al diritto comunitario"*, punto 138, sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 27 ottobre 2009, causa C-115/08, *Land Oberösterreich*; si vedano anche le sentenze 4 febbraio 1988, causa 157/86, *Murphy e a.*, nonché 26 settembre 2000, causa C-262/97, *Engelbrecht*; le sentenze sono tutte disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁷⁹ J. ENGLISCH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 324 (traduzione libera: *"il principio di leale collaborazione comunitaria di cui all'art. 10 [ora, art. 4, paragrafo 3 NTUE] richiede che tali trattati siano interpretati ed applicati in modo da risultare compatibili con il diritto comunitario"*).

nazionali che eventualmente ostino, anche temporaneamente, alla piena efficacia delle norme dell'Unione"²⁸⁰.

Nel caso di convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri, le differenze possono generare divergenze di trattamento da parte dello Stato membro della fonte nei confronti di operatori economici comunitari non-residenti. Tuttavia, l'obbligo per gli Stati membri di adoperarsi per non frustrare gli obiettivi del Trattato, impone agli stessi di garantire ai cittadini degli altri Stati membri il pieno esercizio delle libertà di circolazione. Pienezza che è assicurata solo da una visione globale della libertà, intesa non solo come garanzia di uguale trattamento tra cittadino e straniero comunitario all'interno del mercato nazionale, ma anche tra stranieri comunitari provenienti da Stati membri diversi, qualora essi si trovino nella medesima condizione fattuale e/o giuridica. Questa pienezza dipenderà, quindi, da un'interpretazione comunitariamente orientata al rispetto del principio di non-discriminazione previsto nelle convenzioni sottoscritte dallo Stato membro della fonte con altri Stati membri, esemplificato genericamente nell'art. 24 del Modello OCSE. L'interpretazione comunitariamente orientata corrisponderà ad un'applicazione del divieto di discriminazione in termini di riconoscimento del diritto di un non-residente comunitario al trattamento più favorito attribuito da altre convenzioni stipulate dallo Stato membro della fonte²⁸¹.

Infatti, se la coesistenza di più Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte all'interno del sistema europeo ha quale ricaduta una frammentazione del mercato in entrata, agevolando alcuni operatori economici comunitari a discapito di altri, va da sé che una visione improntata al rispetto del principio di parità di trattamento all'interno di un unico mercato, renderà necessaria una visione a tutto tondo. Essa imporrà allo Stato membro della fonte che "discrimini" in entrata alcuni operatori

²⁸⁰ Punto 44 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 22 giugno 2010, cause riunite C-188/10 e C-189/10, *Melki e Abdeli*, il quale richiama quanto già statuito con le sentenze *Simmenthal*, causa 106/77, e *Factorame*, causa C-213/89; le sentenze sono tutte disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁸¹ Va ricordato, infatti, che "il giudice nazionale è tenuto a conferire alla legge nazionale che è chiamato ad applicare un'interpretazione in tutta la misura del possibile conforme ai precetti del diritto comunitario. Se una simile applicazione conforme non è possibile, il giudice nazionale ha l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di proteggere i diritti che questo attribuisce ai singoli, eventualmente disapplicando ogni disposizione la cui applicazione, date le circostanze della fattispecie, condurrebbe a un risultato contrario al diritto comunitario"; punto 140 della sentenza resa dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee il 27 ottobre 2009, causa C-115/08, *Land Oberösterreich*, disponibile su www.eur-lex.eu.

economici comunitari, l'obbligo di applicare il trattamento della nazione più favorita²⁸². Leale collaborazione, infatti, significa anche e soprattutto interpretazione conforme al diritto comunitario, teleologicamente orientata alla realizzazione dello scopo dell'Unione, cioè il Mercato Unico. Lo Stato membro, da un lato lo Stato, dovrà astenersi dall'agire in contrasto con il diritto comunitario e, dall'altro lato, dovrà agire in modo da coadiuvare l'azione dell'Unione, cosa che avverrà anche attraverso l'interpretazione in conformità con il diritto comunitario delle norme nazionali e/o degli accordi internazionali che abbiano interrelazioni con i settori di competenza o con gli scopi dell'Unione²⁸³. Si tratterebbe di un'applicazione delle regole di interpretazione dei Trattati di cui all'art. 31, co. 1 della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati del 1969, in forza del quale *“un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo”*²⁸⁴.

Un'interpretazione teleologicamente orientata, peraltro, è anche requisito necessario per ottenere quello che generalmente viene definito *“effetto utile”* delle norme, secondo cui, quando una disposizione è suscettibile di svariate interpretazioni occorre scegliere quella che sia conforme alla volontà della norma ed in particolare, del diritto comunitario²⁸⁵, anche tenendo conto eventualmente delle posizioni assunte dalle istituzioni dell'Unione in quel determinato argomento²⁸⁶. Pertanto, nell'ambito di settori

²⁸² Si veda al riguardo, J. SCHUCH, *“Most Favoured Nation Clause” in Tax Treaty Law*, in *EC Tax Review*, 1996, pp. 161 - 165.

²⁸³ BECKER ha infatti correttamente sottolineato che *“the application of Community Law by a Member State authority is guided by four principles: the principle of supremacy, effectiveness, equivalence and autonomy”*, F. BECKER, *Application of Community Law by Member States' Public Authorities: Between Autonomy and Effectiveness*, in *Common Market Law Review*, 2007, p. 1035 (traduzione libera: *“l'applicazione del diritto comunitario da parte di un'autorità statale è guidata da quattro principi: il principio di supremazia, di effettività, di equivalenza e di autonomia”*).

²⁸⁴ Sulla rilevanza anche in ambito comunitario dei principi sanciti dalla Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati, si rinvia, senza alcuna pretesa di completezza, all'analisi svolta da P. KUIJPER, *The Court and the Tribunal of the EC and the Vienna Convention on the Law of Treaties 1969*, in *Legal Issues of European Integration*, 1998, pp. 1 - 23.

²⁸⁵ Sull'effetto utile, cfr. *ex multis*, Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 22 settembre 1988, causa C-187/87, *Saarland*; Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 24 febbraio 2000, causa C-434/97, *Commissione/Francia*; Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 7 marzo 1995, causa C-68/93, *Fiona Shevill*; nonché, Corte di Giustizia 13 giugno 2006, causa C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo*. Le sentenze sono tutte disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁸⁶ In questo senso, cfr. punti 57 - 58 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 2 giugno 2005, causa C-266/03, secondo cui *“l'art. 10 CE impone agli Stati membri di facilitare la Comunità nell'adempimento dei propri compiti e di astenersi da qualsiasi misura che rischi di compromettere la realizzazione degli scopi del Trattato. Tale obbligo di leale cooperazione è di applicazione generale e non dipende né dal carattere esclusivo o meno della competenza comunitaria di cui trattasi, né dall'eventuale diritto degli Stati membri di contrarre obblighi nei confronti dei paesi terzi. Si deve a questo proposito ricordare che la Corte ha già dichiarato che gli Stati membri hanno obblighi particolari di azione e di astensione in una situazione in cui la Commissione ha presentato al Consiglio proposte che, pur se non adottate da*

che sono sottratti alla competenza dell'Unione, l'effetto utile sarà realizzato ogni qual volta le norme nazionali, ovvero le convenzioni fiscali ratificate, incidendo sulla sfera delle relazioni economiche intracomunitarie, verranno interpretate in modo da non frustrare lo scopo dell'Unione, vale a dire la realizzazione di un Mercato Unico, privo di barriere, sia all'uscita, che all'entrata, dei singoli mercati nazionali.

Infatti, anche se, come è stato da alcuni evidenziato, la teoria dell'effetto utile può avere quale conseguenza quella di estendere oltre i confini tracciati dalle norme costituzionali nazionali il potere degli organi giurisdizionali degli Stati membri, soprattutto nei paesi di *civil law*²⁸⁷, certamente risulta l'unica conforme al principio di leale collaborazione e di effettività del diritto comunitario. In caso contrario, la frammentazione del Mercato unico, soprattutto in entrata, sarebbe certa, riconoscendo maggior tutela ai soggetti residenti di Stati membri che avendo un maggiore potere negoziale sul piano internazionale, potrebbero ottenere privilegi e vantaggi fiscali per quanto concerne le proprie attività transfrontaliere, rispetto ai residenti di Stati membri che tale potere non hanno. E ciò in contrasto con lo stesso prerequisito dell'intero sistema comunitario, ossia porre gli Stati membri contraenti in una posizione di parità non solo formale, ma anche sostanziale.

Inoltre, proprio in forza del combinato disposto di cui agli artt. 4, paragrafo 3 del NTUE e 351 TFUE, nel caso in cui si volesse aderire alla tesi secondo cui, comunque, gli organi giurisdizionali nazionali non possono prevaricare le proprie competenze ed interpretare le leggi in modo da violare i principi posti a fondamento del riparto di potere interno, allora sarebbe possibile imporre, anche indirettamente, agli Stati membri una revisione delle convenzioni tra essi stipulate. Non a caso "*l'obbligo di cui all'art. 307 CE [ora, art. 351 TFUE, n.d.r.] è espressione del dovere di leale cooperazione enunciato all'art.10 CE [ora, art. 4, paragrafo 3, NTUE]. Tale principio impone agli Stati membri di modificare gli accordi incompatibili con il Trattato, anche quando riconosciuti interamente validi*"²⁸⁸. La validità di una convenzione in termini

quest'ultimo, rappresentano il punto di partenza di un'azione comunitaria concertata". La sentenza è disponibile su www.eur-lex.eu.

²⁸⁷ L'aspetto controverso, infatti, attiene alle possibili conseguenze in materia di ripartizione dei poteri costituiti, ritenendo che la teoria dell'effetto utile determini una ingerenza del potere giudiziario nella sfera legislativa. Cfr. M. P. Iadicco, *Integrazione Europea e Ruolo del Giudice Nazionale*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2011, pp. 393 e ss.; nonché M. RUVOLO, *Il giudice nazionale a confronto con la nozione di interpretazione conforme e con la sua «particolare» applicazione nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Nuove Autonomie*, 2006, pp. 221 e ss.. Il punto di contrasto

²⁸⁸ Punto 33 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Maduro, rese il 10 luglio 2008, causa C-205/06, *Commissione/Austria*. Si rammenta che le conclusioni sono poi state accolte nella sentenza stessa, emessa

internazionali, quindi, non è elemento sufficiente per giustificare una violazione del diritto comunitario da parte degli Stati membri contraenti, neanche nel caso in cui la violazione derivi da una convenzione anteriore all'adesione dello Stato membro all'Unione. Infatti, “*si deve ricordare, al riguardo, che l'art. 234 del Trattato [ora, art. 351 TFUE, n.d.r.] dispone, al primo comma, che le disposizioni del Trattato non pregiudicano i diritti e gli obblighi derivanti da convenzioni concluse anteriormente all'entrata in vigore del Trattato [...] Il secondo comma della disposizione medesima pone tuttavia a carico degli Stati membri l'obbligo di ricorrere a tutti i mezzi atti ad eliminare le eventuali incompatibilità tra una convenzione di tal genere e il Trattato CE*”²⁸⁹, individuandosi pertanto un vero e proprio obbligo giuridico degli Stati membri ad “*eliminare le incompatibilità esistenti tra una convenzione precomunitaria e il Trattato CE*”²⁹⁰. E questo anche perchè lo scopo delle deroghe previste dall'art. 351 TFUE non è in alcun modo “*legittimare gli Stati membri a dare priorità a tali obblighi [leggasi, obblighi internazionali assunti anteriormente all'adesione all'Unione, n.d.r.] rispetto a quelli comunitari*”²⁹¹.

In ossequio a quello che è stato il solco tracciato dalla giurisprudenza comunitaria in materia d'incompatibilità dei trattati internazionali conclusi dagli Stati membri con gli obblighi imposti dal diritto comunitario, infatti, questi potrebbero essere condannati a risarcire i danni causati dal loro comportamento contrario all'art. 351 TFUE, dal momento che “*il principio della responsabilità di uno Stato membro per*

in materia di *Bilateral Investments Treaties*, la quale ha affermato che “*l'art. 307, secondo comma, CE obbliga gli Stati membri a ricorrere a tutti i mezzi atti ad eliminare le incompatibilità constatate tra le convenzioni concluse anteriormente alla loro adesione e il diritto comunitario. In base a tale disposizione, ove occorra, gli Stati membri si forniscono reciproca assistenza per raggiungere tale scopo, assumendo eventualmente una comune linea di condotta. Le disposizioni degli artt. 57, n. 2, CE, 59 CE e 60, n. 1, CE conferiscono al Consiglio la competenza a limitare, in taluni casi ben determinati, i movimenti di capitali e i pagamenti tra gli Stati membri e gli Stati terzi. Per garantire l'effetto utile di dette disposizioni è necessario che le misure limitative della libera circolazione dei capitali, in caso di una loro adozione da parte del Consiglio, possano essere immediatamente applicate nei confronti degli Stati cui esse si riferiscono e che possono essere alcuni degli Stati che hanno firmato uno degli accordi in questione con la Repubblica d'Austria. Di conseguenza, queste competenze del Consiglio, che consistono nell'adottare unilateralmente misure restrittive nei confronti di Stati terzi in una materia identica o connessa a quella disciplinata da un accordo anteriore concluso tra uno Stato membro e uno Stato terzo, evidenziano un'incompatibilità con detto accordo qualora, da un lato, quest'ultimo non preveda disposizioni che consentano allo Stato membro interessato di esercitare i propri diritti e di soddisfare i propri obblighi in quanto membro della Comunità e, dall'altro, non lo consenta neppure un meccanismo di diritto internazionale*”; punti 34 - 37 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 3 marzo 2009, causa C-205/06, Commissione/Austria. La sentenza e le conclusioni sono disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁸⁹ Punto 42, sentenza della Corte di Giustizia del 4 luglio 2000, causa C-62/98, *Commissione/Portogallo*, disponibile su www.eur-lex.eu.

²⁹⁰ Punto 49, sentenza della Corte di Giustizia del 4 luglio 2000, causa C-62/98, *Commissione/Portogallo*, disponibile su www.eur-lex.eu.

²⁹¹ Punto 69 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Maduro, rese il 10 luglio 2008, causa C-205/06, *Commissione/Austria*, disponibili su www.eur-lex.eu

danni causati ai singoli da violazioni del diritto comunitario ad esso imputabili è inerente al sistema del Trattato”²⁹². Invero, le sentenze recenti in materia hanno dimostrato che vige un obbligo vero e proprio per gli Stati membri di raggiungere il risultato imposto dall’art. 351 TFUE, vale a dire il coordinamento tra le disposizioni degli accordi internazionali sottoscritti ed il rispetto del diritto comunitario²⁹³. Non a caso, come anticipato, “*the obligation to take all appropriate steps is stronger than a best effort obligation, it is an obligation to achieve a result, imposing renegotiation and even denunciation of the prior agreement [...] the duty of loyalty, as expressed through Article 307 (2) EC (now Art. 351 (2) TFEU), could thus found an obligation of the Member States to prevent a conflict of rules*”²⁹⁴. E, come affermato dalla stessa Corte di Giustizia, l’art. 351 TFUE “*ha portata generale e si applica a qualsiasi convenzione internazionale, indipendentemente dal suo oggetto, che possa incidere sull’applicazione del Trattato*”²⁹⁵.

Le convenzioni contro le doppie imposizioni non fanno quindi eccezione. Il rispetto del principio di leale collaborazione, in combinato disposto con le norme di cui alle libertà di circolazione e con l’art. 351 TFUE, impone una rilettura in chiave non-discriminatoria delle disposizioni previste in materia di eliminazione della doppia imposizione tra Stati membri e riparto di giurisdizione fiscale²⁹⁶. Gli Stati membri, nel momento in cui hanno deciso di aderire al sistema comunitario, si sono impegnati a

²⁹² Punto 35, sentenza della Corte di Giustizia del 19 novembre 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90, *Francovich*; cfr. anche *ex multis*, sentenza del 26 marzo 1996, causa C-392/93, *British Telecommunications*, punto 38, sentenza del 23 maggio 1996, causa C-5/94, *Hedley Lomas*, punto 24 e sentenza del 30 settembre 2003, causa C-224/01, *Köbler*, punto 30. Le sentenze sono tutte disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁹³ Cfr. *ex multis*, sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 9 marzo 2009, causa C-205/06, *Commissione/Austria*; sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 9 marzo 2009, causa C-249/06, *Commissione/Svezia*; sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 19 novembre 2009, causa C-118/09, *Commissione/Finlandia*. Le sentenze sono tutte disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁹⁴ E. NEFRAMI, *The Duty of Loyalty: Rethinking its scope Through its application in the Field of EU External Relations*, in *Common Market Law Review*, 2010, p. 344 (traduzione libera: “*l’impegno ad assumere tutte le misure appropriate è più incisivo di un’obbligazione «di mezzi» (o best effort), si tratta di un’obbligazione di risultato, che impone la rinegoziazione e anche la denuncia dell’esistenza di un accordo anteriore [all’adesione dello Stato membro all’Unione Europea, n.d.r.] [...] il dovere di lealtà, come espresso attraverso l’art. 307, paragrafo 2 TCE (ora articolo 351, paragrafo 2 TFUE), potrebbe perciò descrivere un’obbligazione degli Stati membri ad impedire un conflitto di norme*”).

²⁹⁵ Punto 23, sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 5 novembre 2002, C-466/98, *Commissione/Regno Unito*; cfr. anche le altre sentenze c.d. *Open Skies*, tra le quali, *ex multis*, sentenza causa C-467/98, *Commissione/Danimarca*; causa C-468/98, *Commissione/Svezia*; causa C-469/98, *Commissione/Finlandia*, disponibili su www.eur-lex.eu.

²⁹⁶ Sebbene sotto un profilo parzialmente diverso, vale a dire quello che enfatizza l’idea di un obbligo comunitario di eliminazione della doppia imposizione economica al fine di garantire le libertà di circolazione, si veda al riguardo anche J. ENGLISCH, *The European Treaties’ Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 323 – 326.

garantire il rispetto del principio di non discriminazione in vista del raggiungimento del Mercato Unico, vale a dire di un unico spazio economico, privo di barriere, all'interno del quale, operando le regole della libera e piena concorrenza, gli operatori economici comunitari che si trovano nella medesima posizione non devono essere svantaggiati in ragione del luogo di provenienza o di destinazione²⁹⁷. Chiaramente, tutto ciò a patto che detto luogo corrisponda ad un territorio facente parte dell'Unione. Infatti, *“il principio di non discriminazione, in ragione del suo carattere imperativo, costituisce un parametro inderogabile per qualsiasi rapporto giuridico, purché questo, in considerazione sia del luogo in cui sorge, sia del luogo in cui dispiega i suoi effetti, possa essere ricondotto al territorio della Comunità”*²⁹⁸.

La discriminazione tra soggetti non-residenti comunitari basata sull'applicazione di diverse convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra Stati membri può quindi apparire contraria al principio di leale collaborazione, nella misura in cui frammenta il Mercato Unico, causando svantaggi (o vantaggi) concorrenziali nei confronti solo di alcuni operatori economici comunitari. Pertanto, un'interpretazione comunitariamente orientata delle disposizioni non-discriminatorie previste nelle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra Stati membri, anche alla luce di quelle che sono state le posizioni assunte dalla Commissione a seguito dei Rapporti *Neumark* e *Ruding*, non può sottrarsi all'applicazione del principio del trattamento della nazione più favorita²⁹⁹.

Una soluzione siffatta appare, peraltro, non del tutto sconosciuta neanche alla giurisprudenza comunitaria, la quale ha più volte ribadito che i cittadini comunitari che si trovano nella medesima condizione hanno diritto di ottenere il medesimo trattamento giuridico³⁰⁰. E ciò anche nel caso in cui dovessero esservi accordi bilaterali che favoriscono solo alcuni cittadini comunitari in ragione del proprio Stato membro di provenienza.

²⁹⁷ Cfr. N. F. DIEBOLD, *Assessing Competition in International Economic Law: A Comparison of “Market Definition” and “Comparability”*, in *Legal Issue of Economic Integration*, 2011, pp. 115 e ss..

²⁹⁸ Punti 28 e 29 della sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 12 dicembre 1974, causa 36/74, *Walrave - Koch*, disponibile su www.eur-lex.eu.

²⁹⁹ Cfr. al riguardo, punto 59 della sentenza della Corte di Giustizia CE del 2 giugno 2005, causa C-266/03, *Commissione/Lussemburgo*, disponibile su www.eur-lex.eu.

³⁰⁰ Cfr. punto 31 della sentenza resa il 20 settembre 2001, causa C-184/99, *Grzelczyk*, secondo cui *“lo status di cittadino dell'Unione è destinato ad essere lo status fondamentale dei cittadini degli Stati membri che consente a chi tra di loro si trovi nella medesima situazione di ottenere, indipendentemente dalla cittadinanza e fatte salve le eccezioni espressamente previste a tale riguardo, il medesimo trattamento giuridico”*. La sentenza è disponibile su www.eur-lex.eu.

Invero, a tale ultimo riguardo, un generale divieto di discriminazioni “in entrata” a carattere comunitario sembra provenire dalla stessa Corte di Giustizia, la quale, nel caso *Commissione/Belgio*, ha ritenuto contraria al diritto comunitario la normativa belga che “svantaggia i titolari di diplomi di insegnamento secondario conseguiti in uno Stato membro diverso dal Belgio, in quanto essi non possono accedere all’insegnamento superiore organizzato dalla Comunità francese alle stesse condizioni dei titolari del CESS o del diploma lussemburghese equivalente. Il criterio distintivo applicato opera principalmente a danno dei cittadini di altri Stati membri [...] Di conseguenza, si deve constatare che il Regno del Belgio, non adottando i provvedimenti necessari per assicurare che i titolari dei diplomi di insegnamento secondario conseguiti in altri Stati membri possano accedere all’insegnamento superiore organizzato dalla Comunità francese alle stesse condizioni dei titolari del CESS, è venuto meno agli obblighi che ad esso incombono in forza del combinato disposto dell’art. 12 CE e degli artt. 149 CE e 150 CE.”³⁰¹. Il comportamento tenuto dal Belgio risultava quindi contrario alle norme del Trattato in quanto la normativa nazionale consentiva l’accesso all’insegnamento solo ai cittadini belgi ed a quelli lussemburghesi, escludendo coloro che provenivano da Stati membri diversi. Si trattava, quindi, anche in questo caso di una discriminazione “in entrata” causata da un trattamento differenziato riservato a diversi non-cittadini, paragonabile a quanto potrebbe avvenire nel caso di discriminazioni che riguardino diversi non-residenti e che derivano da diverse Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra e ratificate da Stati membri.

Analogamente, nel caso *Orange European Smallcap Fund* del 2008 in materia di imposte dirette e circolazione di capitali, la Corte di Giustizia ha riconosciuto la natura astrattamente restrittiva di una normativa nazionale che prevedesse trattamenti fiscali differenziati per i dividendi di fonte estera, in ragione della loro provenienza. Infatti, “una normativa quale quella in questione nella causa principale rende l’investimento in tali Stati membri [leggasi, alcuni Stati membri, n.d.r.] meno attraente rispetto a quello negli Stati membri i cui prelievi fiscali sui dividendi danno luogo alla compensazione suddetta. Una normativa siffatta è dunque idonea a dissuadere un organismo di investimento collettivo dall’effettuare investimenti negli Stati membri i cui prelievi sui dividendi non danno luogo a compensazione, cosicché essa costituisce una

³⁰¹ Punti 29 e 31, sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee dell’1 luglio 2004, causa C-65/03, *Commissione/Belgio*, disponibile su www.eur-lex.eu.

*restrizione della libera circolazione dei capitali, vietata, in linea di principio, dall'art. 56 CE*³⁰².

Appare quindi astrattamente possibile e legittimo riconoscere un diritto in capo a tutti i residenti degli Stati membri dell'Unione di "chiedere" allo Stato membro della fonte di applicare una convenzione contro le doppie imposizioni più favorevole, pur essendo tali soggetti, residenti in Stati membri esteri alla convenzione stessa. E ciò alla luce di un generale ed incondizionato principio di non-discriminazione nei rapporti economico-commerciali "in entrata", invocabile da chiunque abbia diritto ad esercitare pienamente le libertà previste dal Trattato. Dopotutto, una soluzione diversa non terrebbe in alcun conto il dato fondamentale e prioritario secondo cui la valutazione sulla disparità di trattamento deve essere valutata globalmente, vale a dire nell'ambito dell'intero Mercato Unico³⁰³.

Questa posizione, peraltro, permetterebbe di equiparare, ai sensi del diritto comunitario, il trattamento riservato alla circolazione delle merci, rispetto al trattamento previsto per le libertà di circolazione, che riguardano persone, servizi e capitali. Infatti, la presenza di un'Unione Doganale, sottratta a qualsiasi competenza statale, nonché la previsione di un divieto assoluto (salvo le deroghe tassativamente previste dall'art. 36 TFUE) di restrizioni quantitative nello scambio di merci tra Stati membri, sia in entrata (art. 34 TFUE)³⁰⁴, che in uscita (art. 35 TFUE)³⁰⁵, permette di scorgere nel sistema comunitario stesso il seme del principio di non-discriminazione, quale applicazione della clausola della nazione più favorita. Equiparare le condizioni di accesso ad un mercato nazionale, interno all'Unione Europea, di tutti i beni comunitari ha quale effetto proprio l'implicito riconoscimento della clausola in parola, poiché comporta che l'eventuale trattamento "favorevole" riservato ai beni provenienti da un determinato Stato membro, venga considerato illegittimo, a meno di non estenderlo ai beni "simili" provenienti da qualsiasi altro Stato membro. Come è stato acutamente osservato dall'Avvocato Generale Bot, "*il ricorso ad un criterio unico e semplice, relativo*

³⁰² Punto 56, sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 20 maggio 2008, causa C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, disponibile su www.eur-lex.eu.

³⁰³ Cfr. al riguardo il punto 30 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Ponières Maduro rese nella causa *Rewe*, secondo cui il cittadino comunitario "*opera nell'ambito applicato del mercato interno*" e pertanto la valutazione del suo trattamento "*non può costituire oggetto di un esame distinto a seconda del territorio di imposizione di cui si tratta, ma dev'essere valutato globalmente*", Conclusioni Avvocato Generale del 31 maggio 2006, causa C-347/04, *Rewe*, disponibili su www.eur-lex.eu.

³⁰⁴ Ai sensi dell'art. 34 TFUE (già art. 28 TCE) "*Sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all'importazione nonché qualsiasi misura di effetto equivalente*".

³⁰⁵ Ai sensi dell'art. 35 TFUE (già art. 29 TCE) "*Sono vietate fra gli Stati membri le restrizioni quantitative all'esportazione e qualsiasi misura di effetto equivalente*".

all'accesso al mercato, permetterebbe di armonizzare i sistemi di controllo delle restrizioni alle diverse libertà di circolazione. Difatti [...] i criteri individuati nella [...] giurisprudenza [...] hanno comportato una differenziazione nel modo in cui vengono percepite le restrizioni alla libera circolazione delle merci rispetto alle altre libertà. Orbene, un approccio comune tra queste diverse libertà si impone, tenuto conto, in particolare, delle esigenze legate alla costruzione del mercato unico europeo e dell'emergere di una cittadinanza europea. Le analogie tra le libertà di circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali non sono evidentemente perfette. Tuttavia, i modi in cui vengono percepite le restrizioni a tali diverse libertà presentano in comune il fatto di basarsi sull'esistenza di un ostacolo all'accesso al mercato”³⁰⁶.

Se la chiave di volta è quindi l'accesso al mercato alle medesime condizioni tra operatori economici, considerato l'obiettivo da perseguire attraverso l'esercizio non discriminatorio delle libertà di circolazione dei cittadini europei, va da sé che qualsiasi misura idonea a privare un operatore economico comunitario “*di un mezzo efficace di concorrenza per entrare in un mercato*”³⁰⁷, deve essere contrastata impiegando gli strumenti previsti dal diritto comunitario ed in particolare, dall'obbligo per gli Stati membri di applicare il trattamento della nazione più favorita nelle convenzioni contro le doppie imposizioni tra essi sottoscritte, essendo questo l'unico strumento in grado di garantire equiparazione tra soggetti che si trovano in situazioni analoghe. Una restrizione esiste, infatti, anche quando i “*soggetti comunitari sono privati della possibilità di penetrare nel mercato dello Stato membro ospitante in condizioni di concorrenza normali ed efficaci*”³⁰⁸ e, dal momento che le condizioni di concorrenza normali ed efficaci sono quelle che pongono gli operatori economici su uno stesso piano, è inevitabile riconoscere che disposizioni convenzionali capaci di creare disparità di trattamento tra operatori economici in ragione del paese di origine alterino negativamente la concorrenza. Si tratta quindi di misure che “*crystallizzano il mercato interessato nella sua situazione attuale e sono dunque, per loro natura, contrarie alle*

³⁰⁶ Punti 118 e 119, conclusioni dell'Avv. Generale Bot dell'8 luglio 2008, causa C-110/05, *Commissione/Italia*, disponibile su www.eur-lex.eu.

³⁰⁷ Punto 122, conclusioni dell'Avv. Generale Bot dell'8 luglio 2008, causa C-110/05, *Commissione/Italia*, disponibile su www.eur-lex.eu.

³⁰⁸ Punto 51, sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 29 marzo 2011, causa C-565/08, *Commissione/Italia*, disponibile su www.eur-lex.eu.

libertà di circolazione ed alla concorrenza, sulle quali si fonda per l'appunto il mercato comune"³⁰⁹.

Peraltro, poiché la residenza rileva ai fini della valutazione di compatibilità/incompatibilità di una norma con il sistema comunitario solo quando essa nasconde una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità³¹⁰, il principio di non-discriminazione nella sua accezione di clausola della nazione più favorita sarà applicabile, nell'ambito delle relazioni convenzionali che coinvolgono Stati membri, solo in favore dei soggetti che, oltre ad essere residenti comunitari, possiedano anche la cittadinanza europea, ai sensi dell'art. 9 NTUE. Infatti, in forza di detta disposizione "ogni persona in possesso della cittadinanza di uno Stato membro ha lo status di cittadino dell'Unione, da cui discendono i diritti e gli obblighi previsti dal Trattato CE, tra i quali figurano il diritto di far valere il divieto di discriminazione in base alla nazionalità previsto dall'art. 12, primo comma, CE, nonché la libertà di circolare e di soggiornare negli Stati membri [...] e ciò in tutte le situazioni rientranti nell'ambito di applicazione *ratione materiae* del diritto dell'Unione"³¹¹. Le libertà di circolazione, in questo contesto, si atteggiavano a veri e propri diritti "costituzionali" dei cittadini comunitari, corrispondendo ad un sistema di valori che trova applicazione immediata ed autonoma, capace finanche di permeare settori storicamente sottratti alla competenza dell'Unione, come appunto quello dell'imposizione diretta³¹². Tale sistema è quindi diretto ad informare, non solo la legislazione comunitaria e nazionale, ma anche e soprattutto la prassi applicativa delle norme e l'interpretazione giurisprudenziale³¹³. E ciò perché l'Unione Europea, avendo natura di sistema di governo in evoluzione (c.d. *dynamic polity*), ha titolo per approntare una politica economica di tipo costituzionale che mira, principalmente, alla realizzazione del Mercato Unico Interno³¹⁴. Non a caso, è stato evidenziato che le libertà fondamentali non hanno solo effetti diretti di tipo verticale, ma anche effetti di tipo orizzontale. L'assolutezza dei diritti che da esse

³⁰⁹ Punto 127, conclusioni dell'Avv. Generale Bot dell'8 luglio 2008, causa C-110/05, *Commissione/Italia*, disponibile su www.eur-lex.eu.

³¹⁰ Si veda in dottrina, l'acuta analisi svolta da B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977, pp. 56 e ss..

³¹¹ Punto 68, conclusioni dell'Avvocato Generale JÄÄSKINEN presentate il 16 dicembre 2010, causa C-391/09, *Runevič-Vardyn e Wardyn*, disponibile su www.eur-lex.eu.

³¹² Cfr. J. SNELL, *Non-discriminationary Tax Obstacles in Community Law*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2007, p. 340.

³¹³ Cfr. O. CHEREDNYCHENKO, *EU Fundamental Rights, EC Fundamental Freedoms and Private Law*, in *European Review of Private Law*, 2006, pp. 24 – 27 e 34 – 43.

³¹⁴ Cfr. N. NIC SHUIBHENE, *The Resilience of EU Market Citizenship*, in *Common Market Law Review*, 2010, pp. 1601 – 1610.

derivano, infatti, giustifica la portata imperativa delle disposizioni in materia di libertà di circolazione, poiché “l'abolizione fra gli Stati membri degli ostacoli alla libera circolazione delle persone sarebbe compromessa se l'eliminazione delle limitazioni stabilite da norme statali potesse essere neutralizzata da ostacoli derivanti dall'esercizio dell'autonomia giuridica di associazioni ed enti di natura non pubblicistica”³¹⁵.

Inoltre, la cittadinanza europea conferisce, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 18, par. 1 e 20, par. 2, lett a) TFUE, a ciascun cittadino comunitario “*non economicamente attivo*” il diritto di circolare e soggiornare liberamente nel territorio degli Stati membri senza che esso, in linea di principio, possa legittimamente subire alcun tipo di discriminazione, riverberandosi sull'estensione dello stesso divieto di non-discriminazione³¹⁶. Esso sarà da considerarsi violato non solo quando la discriminazione abbia impattato sull'attività economica transfrontaliera dei singoli operatori economici, ma anche quando il cittadino comunitario, nell'esercizio della propria libertà di circolazione riconosciuta dall'art. 20 TFUE, risulti gravato da oneri economici maggiori, rispetto a quelli riservati ad altri soggetti, in ragione esclusivamente della propria nazionalità³¹⁷. Ciò in conformità all'ambito di applicazione del diritto comunitario, il cui elemento “economico” assume rilievo solo a livello oggettivo (e non soggettivo).

Chiaramente, il concetto di cittadinanza dovrà intendersi in senso lato, includendo anche le imprese che hanno la propria sede legale e/o amministrativa all'interno dell'Unione, ma al contempo escludendo le persone fisiche che, sebbene residenti in uno Stato membro, non siano cittadini europei poiché, in base alle norme di ciascuno Stato membro, incluse quelle di diritto internazionale privato, non ne hanno la cittadinanza³¹⁸.

³¹⁵ Punto 32 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 6 giugno 2000, causa C-281/98, *Angonese*; la sentenza è disponibile su www.eur-lex.eu.

³¹⁶ Si vedano al riguardo le Conclusioni dell'Avv. Generale Kokott presentate il 30 marzo 2006, causa C-470/04, N, paragrafi 70 – 71; le conclusioni sono disponibili su www.eur-lex.eu.

³¹⁷ Sul superamento della concezione mercantilistica dei diritti di circolazione comunitari, si rinvia a P. MENGOZZI, *Il Principio Personalista nel Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010, pp. 29 e ss..

³¹⁸ Cfr. J. ENGLISCH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 327.

III. Le discriminazioni tra non-residenti comunitari: le restrizioni alle libertà di circolazione derivanti dal Modello OCSE. Alcuni casi pratici.

Alla luce delle considerazioni fin qui svolte, è opportuno verificare quali siano in concreto le disposizioni di una convenzione contro le doppie imposizioni, modellata sullo standard OCSE, capaci di creare discriminazioni tra non-residenti comunitari ad opera dello Stato membro della fonte.

Il Modello OCSE, infatti, oltre a prevedere due modalità alternative che lo Stato di residenza può applicare per eliminare la doppia imposizione internazionale, ripartisce il potere impositivo degli Stati contraenti attribuendo di volta in volta il diritto di tassare un determinato elemento di reddito o patrimonio transfrontaliero allo Stato di residenza, ovvero allo Stato della fonte, ovvero ad ambo gli Stati. In particolare, l'art. 23 del Modello, nelle sue articolazioni che disciplinano rispettivamente il metodo dell'esenzione (art. 23A) ed il metodo del credito d'imposta (art. 23B), si limita a prevedere due modalità generalmente alternative ed equivalenti per eliminare la doppia imposizione che possono essere applicate dallo Stato di residenza. Non a caso, come afferma lo stesso Commentario al Modello, "*both leading principles have been followed*" e, pertanto, non ci sono indici di priorità da rispettare. La decisione di adottare l'uno o l'altro metodo risponde solo a scelte politiche del singolo Stato contraente³¹⁹: il principio di esenzione ha quale effetto garantire la c.d. *capital import neutrality*, mentre il principio del credito d'imposta la c.d. *capital export neutrality*³²⁰. Il Modello OCSE, infatti, si limita, nella parte "dispositiva" ad indicare quali sono le "normali" modalità di ripartizione del potere impositivo tra Stati contraenti per ciascuna fattispecie transnazionale e nella parte "propositiva" a segnalare i metodi che lo Stato di residenza può impiegare per ridurre e/o eliminare la doppia imposizione.

Tuttavia, l'indifferenza dei metodi di eliminazione della doppia imposizione previsti dal Modello OCSE, in combinato disposto con la ripartizione del potere impositivo tra Stati contraenti, vale solo nei casi bilaterali³²¹. Di converso, un tale

³¹⁹ Commento agli artt. 23A e 23B del Modello OCSE, paragrafo 28; traduzione libera: "*ambo i principi possono essere applicati*".

³²⁰ Cfr. al riguardo, B. J. M. TERRA - P. J. WATTEL, *European Tax Law*, 2005, pp. 250 - 257

³²¹ Vale la pena evidenziare che tale indifferenza nella scelta del modello di eliminazione della doppia imposizione non sembra del tutto accolta nel sistema comunitario, il quale invero sembra propendere per il metodo dell'esenzione; si veda al riguardo la disciplina della distribuzione di utili tra società madri e società figlie di cui alla Direttiva 90/435/CE, oggi Direttiva 2011/96/UE, la disciplina in materia di pagamenti di interessi e royalties tra società consociate di cui alla Direttiva 2003/49/CE, ed alcune pronunce della Corte di Giustizia, le quali, sebbene in modo implicito, sembrano confermare la maggiore

assunto presta il fianco a notevoli perplessità se le convenzioni vengono calate nel contesto multilaterale dei Trattati comunitari, in forza del quale tutti gli operatori economici comunitari devono essere posti in una condizione di parità, quanto meno potenziale, nelle transazioni intraeuropee, in ossequio al rispetto delle libertà di circolazione.

Come vedremo nel presente paragrafo, ciascuna libertà di circolazione intercetta una o più disposizioni del Modello di convenzione, con la conseguenza che la ripartizione del potere impositivo, unitamente all'impiego dell'uno o dell'altro metodo di eliminazione della doppia imposizione, è in grado di impattare negativamente sugli operatori economici europei in entrata. Questi, nello Stato membro della fonte, potrebbero non godere del medesimo trattamento riservato ad altri operatori europei in quanto estranei all'ambito di applicazione di una convenzione più favorevole sottoscritta tra Stato membro della fonte e altro Stato membro dell'Unione. In questo quadro, tutte le libertà di circolazione vengono in rilievo, compresa quella di circolare e soggiornare liberamente nel territorio dell'Unione con riguardo ai cittadini comunitari non economicamente attivi.

aderenza del sistema dell'esenzione ai principi di libertà di circolazione previste dei trattati. Cfr. a tale ultimo riguardo, sentenza della Corte di Giustizia CE, 10 febbraio 2011, cause riunite C-436/08 e C-437/08, *Haribo*. Sia le direttive che la sentenza citate sono disponibili su www.eur-lex.eu.

III.1. Libertà di circolazione dei lavoratori (art. 45 TFUE) e art. 15 del modello OCSE.

Ai sensi dell'art. 45 TFUE *“la libera circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione è assicurata”* ed *“implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità tra i lavoratori degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro”*. L'esercizio della libertà di circolazione dei lavoratori all'interno dell'Unione postula apertamente il divieto di qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità, ovvero sulla residenza, del lavoratore comunitario, il quale è libero di svolgere le proprie attività c.d. *“salariate”* all'interno dell'intero territorio europeo³²².

L'ambito soggettivo di applicazione della disposizione è circoscritto al lavoratore, inteso in senso ampio, come qualsiasi persona fisica che fornisce *“per un certo periodo di tempo, a favore di un'altra e sotto la direzione di quest'ultima, prestazioni in contropartita delle quali riceve una retribuzione”*³²³. In questo senso, quindi, non rileva né la natura giuridica del rapporto tra datore di lavoro e lavoratore, né tanto meno il tipo di mansioni a cui è addetto il lavoratore, dovendosi intendere il concetto in chiave sostanzialistica: è lavoratore colui che lavora sotto la direzione di qualcuno a fronte di un compenso³²⁴.

Esercitare la libertà di circolazione di cui all'art. 45 TFUE, tuttavia, può porre problemi di doppia imposizione e di applicazione delle relative convenzioni ogni qual volta il lavoratore non intenda trasferire la propria residenza nello Stato membro in cui svolge la propria attività lavorativa.

Al riguardo viene principalmente in rilievo l'art. 15 del Modello OCSE. Ai sensi di detta disposizione, e salve le ipotesi previste dagli artt. 16 (compensi ai direttori), 18 (pensioni) e 19 (remunerazioni da parte di enti pubblici), è previsto che i salari, gli stipendi e le remunerazioni analoghe siano imponibili solo nello Stato di

³²² Si veda al riguardo, a titolo meramente esemplificativo, il punto 29 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 6 giugno 2000, causa C-281/98, *Angonese*, nel quale viene affermato che *“in forza dell'art. 48 del Trattato [leggasi, art. 45 TFUE], la libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione basata sulla cittadinanza fra i lavoratori degli Stati membri per quanto riguarda l'occupazione, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro”*. La sentenza è disponibile su www.eur-lex.eu.

³²³ Punto 15, sentenza della Corte di Giustizia CE, 7 settembre 2004, causa C-456/02, *Michel Trojani*; si veda anche sentenza della Corte di Giustizia CE, 3 luglio 1986, causa C-66/85, *Lawrie-Blum*. I testi delle sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

³²⁴ Cfr. al riguardo, H. LITWINCZUK, *Taxation of cross-border workers and EC Tax Law*, paper for the Annual Meeting Cambridge 2008 of EATLP, disponibile su www.eatlp.org.

residenza, a meno che l'attività non venga svolta nello Stato della fonte. In tale ultima ipotesi, la tassazione può avvenire anche in quest'ultimo Stato. Di converso, il paragrafo 2 dell'art. 15 prevede ipotesi in cui la tassazione possa aver luogo solo nello Stato della fonte, con la conseguenza che, *a contrario*, nel caso in cui i requisiti previsti da detto paragrafo non vengano rispettati, si può versare in una fattispecie in cui la potestà impositiva dello Stato della fonte risulti concorrente con quella dello Stato di residenza. Nello specifico, si tratta dei casi in cui il lavoratore non soggiorni nello Stato della fonte per un periodo superiore a 183 giorni o in cui le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro residente nello Stato della fonte, oppure da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha in detto Stato. In tutte queste ipotesi, sia lo Stato della fonte, sia lo Stato di residenza hanno competenza a tassare i compensi percepiti dal lavoratore per la propria attività transfrontaliera, fermo restando comunque il diritto dello stesso di chiedere l'applicazione del metodo indicato nella convenzione applicabile per eliminare la doppia imposizione di cui è gravato.

Tuttavia, possono generarsi situazioni di disparità nel trattamento dei lavoratori che esercitano la libertà di cui all'art. 45 TFUE, qualora le convenzioni effettivamente sottoscritte non uniformino la ripartizione del potere impositivo ai canoni indicati nel Modello OCSE e vengano, al contempo, impiegati dallo Stato di residenza metodi di eliminazione della doppia imposizione diversi tra loro.

Un esempio pratico può essere fornito dal confronto sul diverso contenuto dell'art. 15 delle convenzioni sottoscritte dall'Italia, rispettivamente con la Francia e con la Slovenia, Stati che, oltre ad essere membri dell'Unione, confinano ambedue con l'Italia.

In particolare, l'articolo in parola, nella convenzione Italia-Francia disciplina, al comma 4, il trattamento fiscale da riservare ai lavoratori c.d. frontalieri. Tale disposizione prevede che *“nonostante le disposizioni precedenti del presente articolo, i redditi derivanti dal lavoro dipendente di persone abitanti nella zona di frontiera di uno degli Stati, e che lavorano nella zona di frontiera dell'altro Stato, sono imponibili soltanto nello Stato del quale dette persone sono residenti”*³²⁵. In questo modo, lo Stato della fonte, sia esso l'Italia ovvero la Francia, decide di rinunciare a tassare il reddito prodotto dal non-residente sul proprio territorio, con innegabili vantaggi anche in termini burocratici. Diversamente, nella convenzione Italia-Slovenia,

³²⁵ La convenzione sottoscritta tra Italia e Francia è disponibile al seguente indirizzo http://www.fiscooggi.it/files/immagini_articoli/fnmold/francia-it.pdf.

non è prevista alcuna deroga al trattamento dei redditi prodotti da lavoratori frontalieri non-residenti, con la conseguenza che questi saranno assoggettati ad imposizione per i redditi prodotti nell'esercizio della propria attività lavorativa sia nello Stato della fonte, sia nello Stato di residenza³²⁶.

Una simile previsione può suscitare perplessità in termini di parità di trattamento, poiché un non-residente francese lavoratore frontaliero in Italia è, rispetto a quest'ultimo Stato, nella medesima posizione fattuale di un non-residente sloveno lavoratore frontaliero. La decisione di non assoggettare a tassazione in Italia i redditi percepiti dal non-residente francese, presta il fianco a qualche dubbio di conformità con la libertà di circolazione dei lavoratori di cui all'art. 45 TFUE. Ciò, se non altro perché il non-residente sloveno sarà "scoraggiato" dall'esercitare la propria libertà di circolazione sul territorio italiano, non potendo godere nello Stato della fonte dei medesimi benefici che quest'ultimo accorda ai francesi che versano nella medesima condizione.

Si tratta pertanto di una discriminazione operata dallo Stato della fonte nei confronti di non-residenti che esercitano una libertà comunitaria fondamentale, le cui restrizioni possono considerarsi legittime solo se giustificate da motivi imperativi di interesse generale e proporzionate al raggiungimento dello scopo che intendono perseguire.

III.2. Libertà di stabilimento (art. 49 TFUE) ed il Modello OCSE: la stabile organizzazione.

La libertà di stabilimento di cui all'art. 49 TFUE prevede che *"le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di un altro Stato membro"*. Inoltre, *"la libertà di stabilimento importa l'accesso alle attività autonome e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e in particolare di società [...] alle condizioni definite dalla legislazione del paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini, fatte salve le*

³²⁶ La convenzione sottoscritta tra Italia e Slovenia è disponibile al seguente indirizzo www.finanze.it/export/download/fiscalita_internazionale_convenzioni/convenzione_slovenia_it.pdf.

disposizioni del capo relativo ai capitali". Ai sensi della disposizione sopra indicata, pertanto, la libertà di stabilimento interessa non solo le imprese che operano in forma individuale o societaria, ma anche le persone fisiche che svolgono attività economiche in forma autonoma al di fuori del proprio Stato membro di residenza, inclusi i liberi professionisti e gli artigiani³²⁷.

La libertà di stabilimento importa, per lo Stato membro della fonte, un generale divieto di discriminazione fondato sulla nazionalità in favore degli operatori economici comunitari che, esercitando detta libertà, svolgono sul proprio territorio un'attività economica attraverso un centro stabile di affari. Quest'ultimo può essere istituito non solo attraverso la costituzione e gestione di imprese che utilizzino le forme giuridiche previste dalla legislazione dello Stato membro della fonte (le c.d. società figlie), ma anche attraverso la mera apertura di agenzie, succursali o filiali della propria attività in detto Stato. In questo caso, ai sensi del diritto tributario internazionale, l'operatore economico istituisce nello Stato della fonte una c.d. stabile organizzazione. La scelta tra l'utilizzo di una struttura societaria, ovvero di una stabile organizzazione, risulta del tutto libera e non può essere soggetta ad alcun tipo di discriminazione o restrizione da parte degli Stati membri³²⁸, tant'è che la stabile organizzazione sarà trattata allo stesso modo di una società figlia residente. In questo senso, quindi, l'indifferenza è totale perché non solo lo Stato membro della fonte dovrà garantire alla società figlia residente il trattamento nazionale (peraltro cosa ovvia, visto che la società è a tutti gli effetti un ente residente), ma tale trattamento dovrà essere riconosciuto anche alle stabili organizzazioni di operatori economici comunitari non-residenti. Sotto il profilo tributario significa anche imporre allo Stato della fonte di ampliare l'efficacia soggettiva delle convenzioni contro le doppie imposizioni da esso sottoscritte,

³²⁷ Cfr. G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010, pp. 531 e ss.; si veda anche il punto 23 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 30 novembre 1995, causa C-55/94, *Gebhard*, nel quale è stato affermato che "il diritto di stabilimento, previsto dagli artt. 52-58 del Trattato [ora, artt. 49 TFUE e ss.], è riconosciuto sia alle persone giuridiche, ai sensi dell' art. 58, sia alle persone fisiche aventi la cittadinanza di uno Stato membro della Comunità. Esso comporta, fatte salve le eccezioni e le condizioni previste, l'accesso, nel territorio di un altro Stato membro, a tutte le attività autonome e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese e la creazione di agenzie, succursali o filiali". La sentenza è disponibile su www.eur-lex.eu.

³²⁸ Si veda punto 17, sentenza Corte di Giustizia CE, 27 settembre 1988, causa C-81/87, *Daily Mail*, nel quale viene affermato che "come regola generale, una società esercita il diritto di stabilimento aprendo agenzie e succursali o costituendo affiliate, come espressamente previsto dall'art. 52, 1° comma, secondo periodo. Nel caso di specie, è d'altronde a questo tipo di stabilimento che l'attrice ha proceduto aprendo un ufficio di gestione d'investimenti nei Paesi Bassi. Una società può esercitare il proprio diritto di stabilimento anche partecipando alla costituzione di una società in altro Stato membro e in tal caso l'art. 221 del trattato le assicura la disciplina nazionale per quanto riguarda la partecipazione finanziaria al capitale di detta nuova società"; la sentenza è disponibile su www.eur-lex.eu.

permettendo ad un non-residente di usufruire del trattamento riservato in chiave convenzionale ai residenti, come nel caso *Saint-Gobain*³²⁹.

Infatti, la sentenza *Saint-Gobain* sembra aprire una falla nel sistema delle convenzioni. Questa decisione pare consentire ad una società non-residente in A, con stabile organizzazione in B e che percepisce utili dallo Stato C per il tramite della stabile organizzazione, di profittare della convenzione più favorevole conclusa tra B e C, piuttosto che della convenzione che sarebbe ad essa generalmente applicabile, vale a dire quella tra A e C.

Ma è il caso di procedere per gradi.

Ai sensi dell'art. 5 del Modello OCSE, per stabile organizzazione si intende “*a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partially carried on*”³³⁰, che può essere costituita anche da una persona fisica, la quale abbia il potere di agire in nome e per conto dell'operatore economico sul territorio dell'altro Stato³³¹. Il concetto di stabile organizzazione è intimamente connesso alla tassazione degli utili d'impresa (c.d. *business profits*), di cui all'art. 7 del Modello, ed ha la duplice funzione, da un lato, di individuare la quota di profitti tassabili nello Stato della fonte e, dall'altro, di determinare in quale misura lo Stato di residenza sia tenuto a procedere all'eliminazione della doppia imposizione attraverso uno dei due metodi previsti dall'art. 23 A o 23 B³³².

³²⁹ sentenza della Corte di Giustizia CE, 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain*, disponibile su www.eur-lex.eu.

³³⁰ Traduzione libera: “*una sede fissa di affari attraverso cui vengono esercitate totalmente o parzialmente le attività economiche di un'impresa*”.

³³¹ Cfr. art. 5, paragrafo 5 del Modello OCSE.

³³² Così il paragrafo 27 del Commento all'art. 7 presente nel Commentario al Modello OCSE, “*The opening words of paragraph 2 and the phrase “in each Contracting State” indicate that paragraph 2 applies not only for the purposes of determining the profits that the Contracting State in which the permanent establishment is situated may tax in accordance with the last sentence of paragraph 1 but also for the application of Articles 23 A and 23 B by the other Contracting State. Where an enterprise of one State carries on business through a permanent establishment situated in the other State, the first-mentioned State must either exempt the profits that are attributable to the permanent establishment (Article 23 A) or give a credit for the tax levied by the other State on these profits (Article 23 B). Under both these Articles, that State must therefore determine the profits attributable to the permanent establishment in order to provide relief from double taxation and is required to follow the provisions of paragraph 2 for that purpose*” (traduzione libera: “*le parole di apertura del paragrafo 2 e la frase “in ciascuno Stato contraente” indica che il paragrafo 2 non si applica solo al fine di determinare i profitti che lo Stato contraente in cui ha sede la stabile organizzazione può tassare in conformità con quanto previsto dall'ultima parte del paragrafo 1, ma anche al fine di applicare gli artt. 23 A e 23 B a cura dell'altro Stato contraente. Ove un'impresa di uno Stato contraente svolga la propria attività attraverso una stabile organizzazione situata nell'altro Stato contraente, il primo Stato deve o esentare i profitti che sono attribuibili alla stabile organizzazione (art. 23 A), o concedere un credito per l'imposta versata nell'altro Stato su detti profitti (art. 23 B). Ai sensi di questi articoli, quello Stato deve, perciò, determinare i profitti attribuibili alla stabile organizzazione al fine di eliminare la doppia imposizione ed a tal fine gli è richiesto di applicare le disposizioni di cui al paragrafo 2”*).

Infatti, nell'ambito di una convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni, la presenza di una stabile organizzazione nel territorio di uno degli Stati contraenti permette di attrarre a tassazione nello Stato della fonte gli utili d'impresa in esso prodotti attraverso “*il centro fisso di affari*”³³³, poiché generalmente “*the profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State*”³³⁴. Il reddito conseguito dalla stabile organizzazione, assoggettabile a tassazione nello Stato della fonte, corrisponderà agli utili “*which it might be expected to make, in particular in its dealing with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise*”³³⁵. Inoltre, dal momento che opera nell'ambito della tassazione delle stabili organizzazioni il principio di non-discriminazione di cui all'art. 24, paragrafo 3 del Modello OCSE, la determinazione del relativo reddito avverrà applicando la disciplina che lo Stato della fonte prevede per le imprese residenti³³⁶.

Tuttavia, una previsione siffatta si applica solo nelle relazioni bilaterali tra gli Stati contraenti, nel senso che lo Stato della fonte ha l'obbligo di applicare il trattamento nazionale riservato alle imprese residenti esclusivamente alle stabili organizzazioni con sede nel proprio territorio appartenenti all'altro Stato contraente. Ma non vi è alcun obbligo per lo Stato della fonte di accordare alla stabile organizzazione le eventuali disposizioni più favorevoli previste da una convenzione che esso ha sottoscritto con uno Stato terzo, di cui potrebbe invece profittare una società

³³³ In questo senso, si segnalano le parole di LOVISOLO, il quale ha precisato che il concetto di stabile organizzazione è “*pressocchè universalmente accolto come presupposto per l'imposizione di un'attività economica svolta in un dato paese da uno straniero*”; così A. LOVISOLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1983, p. 1127.

³³⁴ Art. 7, paragrafo 1 del Modello OCSE; traduzione libera: “*i profitti di un'impresa di uno Stato contraente devono essere assoggettati a tassazione solo in tale Stato*”.

³³⁵ Art. 7, paragrafo 2 del Modello OCSE; traduzione libera: “*che potrebbero conseguirsi, in particolare in transazioni con altre parti dell'impresa, se [la stabile organizzazione] fosse un'impresa distinta e separata che svolge attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe, tenendo in considerazione le funzioni svolte, gli assets impiegati e i rischi accollati dall'impresa attraverso la stabile organizzazione e le altre parti dell'impresa stessa*”.

³³⁶ Art. 24, paragrafo 3 del Modello OCSE: “*the taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprise of that other State carrying on the same activities*” (traduzione libera: “*la tassazione di una stabile organizzazione che un'impresa di uno Stato contraente ha nell'altro Stato contraente non dovrà essere assoggettata ad un'imposizione meno favorevole di quella prevista nell'altro Stato contraente per le imprese residenti in detto Stato che svolgono le medesime attività della stabile organizzazione*”).

residente³³⁷. Questo assunto deriva dall'impossibilità di riconoscere, ai sensi del Modello OCSE, un obbligo del trattamento della nazione più favorita in capo allo Stato della fonte.

In particolare, una situazione peculiare al riguardo è data dall'ipotesi in cui uno Stato terzo distribuisce dividendi – ovvero paga canoni o interessi – ad una stabile organizzazione nello Stato della fonte. In questo caso, il divieto di discriminazione di cui all'art. 24 del Modello OCSE impone solo che alla stabile organizzazione venga applicata la normativa nazionale in materia (generalmente un credito d'imposta) e non anche l'eventuale convenzione più favorevole stipulata tra lo Stato terzo e lo Stato della fonte³³⁸, a meno che non vengano definite nella convenzione stessa modalità di coordinamento tra lo Stato della fonte e lo Stato di residenza³³⁹. Infatti, l'imposta versata sul reddito percepito nello Stato della fonte tramite la stabile organizzazione non può essere recuperata da quest'ultimo, in quanto le relazioni impositive intercorrono comunque tra Stato di residenza della stabile organizzazione e Stato terzo.

Tuttavia, nel caso di società residenti in Stati membri dell'Unione Europea, che operano in altri Stati membri per il tramite di stabili organizzazioni, il problema sembra essere stato risolto attraverso la sentenza *Saint-Gobain*, la quale ha oltrepassato i limiti previsti dall'art. 24 del Modello OCSE, riconoscendo che l'obbligo del trattamento nazionale di cui all'art. 49 TFUE includesse anche l'obbligo per lo Stato membro della fonte di applicare alla stabile organizzazione le convenzioni da esso

³³⁷ Si rinvia al riguardo al paragrafo 2 del Commento all'art. 24 del Commentario al Modello OCSE, ai sensi del quale “*the provisions of the Article cannot be interpreted as to require most-favoured-nation treatment*” (traduzione libera: “*le disposizioni del presente articolo non possono essere interpretate in modo da imporre il trattamento della nazione più favorita*”).

³³⁸ Cfr. paragrafi 69-70 del Commento all'art. 24 del Commentario al Modello OCSE, i quali evidenziano che “*when the permanent establishment in a Contracting State of a resident enterprise of another Contracting State receives dividends or interest from a third State, then the question arises as to whether and to what extent the Contracting State in which the permanent establishment is situated should credit the tax that cannot be recovered from the third State. There is agreement that double taxation arises in these situations and that some method of relief should be found. The majority of member countries are able to grant credit in these cases on the basis of their domestic law or under paragraph 3*” (traduzione libera: “*quando una stabile organizzazione con sede in uno Stato contraente di un'impresa residente nell'altro Stato contraente riceve dividendi o interessi da uno Stato terzo, si pone il problema del “se” e del “come” lo Stato contraente in cui ha sede la stabile organizzazione debba accordare un credito sull'imposta che non può essere recuperata dallo Stato terzo. Si è tutti d'accordo sul fatto che si versi in un'ipotesi di doppia imposizione e che un modo per eliminarla dovrebbe essere trovato. La maggior parte degli Stati membri [dell'OCSE] sono disponibili ad accordare un credito sulla base della legislazione nazionale o del principio di non-discriminazione di cui al paragrafo 3*”).

³³⁹ Questa precisazione è stata inserita nel Commentario del 2010, paragrafi 70 e 71, nei quali sono state previste disposizioni aggiuntive da inserire nelle convenzioni al fine di evitare, nelle situazioni triangolari non disciplinate espressamente, problemi di doppia imposizione ovvero di abuso.

sottoscritte³⁴⁰. In particolare, la Corte di Giustizia ha imposto allo Stato della fonte di estendere unilateralmente alle stabili organizzazioni di società aventi sede legale in altri Stati membri dell'Unione Europea, i privilegi delle convenzioni contro le doppie imposizioni da esso concluse. In forza di quanto previsto dalla libertà di stabilimento di cui all'art. 49 TFUE, è stato infatti statuito che l'operatore economico con stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro deve essere trattato come se fosse un operatore nazionale³⁴¹. Invero, ad avviso di chi scrive, la decisione in parola non può essere ridotta ad una semplice applicazione dell'obbligo del trattamento nazionale, perché impone allo Stato membro della fonte non tanto l'applicazione della norma interna che generalmente viene applicata a casi analoghi, ma l'applicazione di una convenzione bilaterale internazionale cui lo Stato membro di residenza della stabile organizzazione è del tutto estraneo. Infatti, riconoscere che le stabili organizzazioni di società non-residenti abbiano titolo a profittare delle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dallo Stato della fonte con altri Stati significa superare il principio di non-discriminazione di cui all'art. 24 del Modello OCSE. Ciò è possibile grazie al diritto comunitario, che spinge ad un'interpretazione comunitariamente orientata anche delle disposizioni convenzionali, poiché le libertà di circolazione ed il relativo divieto di discriminazione tra operatori economici non possono essere frustrati da limiti internazionali in grado di impattare negativamente sulla loro parità di trattamento³⁴². E questo anche nel caso in cui la concessione di un vantaggio convenzionalmente previsto in favore dei soli residenti anche alle stabili organizzazioni di altri Stati membri possa determinare, per lo Stato membro della fonte, l'impossibilità di compensare una riduzione di gettito³⁴³.

³⁴⁰ Sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain, disponibile sul sito www.curia.eu.

³⁴¹ La società Saint-Gobain SA, con sede in Francia, aveva una stabile organizzazione in Germania, la Saint-Gobain ZN, soggetta in quest'ultimo stato ad un obbligo fiscale limitato ai redditi ed al patrimonio della stabile organizzazione. In particolare, tra i redditi percepiti dalla Saint-Gobain ZN, rientravano gli utili da partecipazione di società estere con sede rispettivamente negli Stati Uniti d'America e in Svizzera. In forza dell'esistenza di convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dalla Germania, rispettivamente con gli Stati Uniti e con la Svizzera, gli utili da partecipazione distribuiti da società con sedi in questi ultimi due Stati venivano esentati in capo alla società residente tedesca percipiente. Tuttavia, detta agevolazione non era estendibile alle società residenti in altri Stati membri con stabile organizzazione in Germania. Conseguentemente, la Saint-Gobain ZN era stata assoggettata a tassazione per i dividendi ad essa distribuiti secondo la normativa nazionale tedesca.

³⁴² Cfr. E. C. KEMMEREN - H. P. PEETERS, *Avoidance of Double Taxation and Its Interaction with European Triangular Arrangements*, in *EC Tax Review*, 2010, pp. 5 - 6.

³⁴³ Cfr. punto 51 della Sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain, disponibile sul sito www.curia.eu.

Invero, la Corte di Giustizia ha più volte affermato che, sebbene residenti e non-residenti non siano nella medesima posizione, è possibile che, date le condizioni oggettive, essi si trovino in situazioni comparabili³⁴⁴. La comparabilità delle situazioni rende possibile valutare se esista una discriminazione tra residenti e non-residenti, la quale si traduce in una violazione delle libertà fondamentali, ovvero del divieto di cui all'art. 18 TFUE, non legittimamente giustificata dal rischio di voler evitare “*la riduzione di entrate fiscali che deriverebbe dall'impossibilità di compensare parzialmente la riduzione d'imposta*”³⁴⁵. Analizzando l'interpretazione della Corte di Giustizia nel caso *Saint-Gobain*, dunque, sembrerebbe possibile rinvenire nel diritto comunitario una possibile coesistenza e contestuale applicazione del principio di non-discriminazione, nella sua duplice accezione di “trattamento nazionale” e di “trattamento della nazione più favorita”, come peraltro era stato suggerito dalla Commissione di Diritto Internazionale, relativamente alle diverse bozze di “*clausola della nazione più favorita*”³⁴⁶. Infatti, appare possibile leggere la sentenza come un

³⁴⁴ Sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*, disponibile su www.curia.eu.

³⁴⁵ Punto 51 della Sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain*, disponibile sul sito www.curia.eu. Va evidenziato che nel caso di specie, hanno assunto rilevanza i seguenti aspetti: (a) le stabili organizzazioni tedesche di società francesi, essendo “non-residenti” e quindi soggette in Germania ad un obbligo fiscale limitato, non sono in una situazione analoga a quella delle società residenti; (b) in forza di quanto previsto dalla libertà di stabilimento di cui all'art. 49 del TFUE, alle stabili organizzazioni di società con sedi in Stati membri deve essere garantito il medesimo trattamento delle società “nazionali”; (c) i parametri della residenza e della nazionalità non sono identici, ma possono assumere rilievo quando una discriminazione basata sulla residenza si riveli una discriminazione indiretta basata sulla nazionalità; (d) le Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dalla Germania rispettivamente con gli Stati Uniti e la Svizzera accordano benefici alle società statunitensi e svizzere che distribuiscono utili a società residenti in Germania, esentando detti utili dalla tassazione. In questo senso, la Germania è quindi obbligata a garantire “*the better treatment available under the tax treaties concluded by the Germany with other Member States and third countries*” (traduzione libera: “*il miglior trattamento disponibile sulla base delle convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dalla Germania con altri Stati membri, ovvero con Stati terzi*”). S. VAN THIEL, *Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment, Part 2*, in *European Taxation*, 2007, p. 321.

³⁴⁶ A tale riguardo, si ricorda che la bozza dell'art. 19 in merito alla clausola della nazione più favorita prevedeva che “*the right of the beneficiary state [...] to most-favoured-nation treatment under a most-favoured-nation clause is not affected by the mere fact that the granting state as agreed to accord as well to the beneficiary state national treatment or other treatment with respect to the same subject-matter as that of the most-favoured-nation clause. the right of the beneficiary state [...] to most-favoured-nation treatment under a most-favoured-nation is without prejudice to national treatment or other treatment which the granting state has accorded to that beneficiary state with respect to the same subject-matter as that of the most-favoured-nation clause*” (traduzione libera: “*il diritto dello stato creditore [...] ad un trattamento più favorevole sulla base dell'applicazione della nazione più favorita non è colpito dal mero fatto che lo stato debitore abbia accordato allo stato beneficiario il trattamento nazionale o altro trattamento per una materia alla quale trova applicazione la clausola della nazione più favorita. il diritto dello stato creditore [...] ad un trattamento più favorevole sulla base dell'applicazione della nazione più favorita non pregiudica il trattamento nazionale o altro trattamento che lo stato debitore ha riconosciuto allo stato creditore per una materia alla quale trova applicazione la clausola della nazione più favorita*”); il testo dell'art. 19 della Bozza di Clausola della nazione più favorita, redatto dalla

obbligo per lo Stato membro A di estendere incondizionatamente ed unilateralmente benefici a soggetti residenti negli Stati membri B, C o D che percepiscono redditi in qualità di non-residenti nello Stato membro A, attraverso una stabile organizzazione, quando detti benefici siano goduti da residenti di altri Stati in forza di una convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra lo Stato membro A e detti altri Stati³⁴⁷.

Nel caso di specie, quindi, appare possibile una lettura che tenda ad un coordinamento del principio del trattamento nazionale e della clausola della nazione più favorita, in applicazione del divieto di discriminazione. Attraverso questo coordinamento, la stabile organizzazione viene assimilata ad un residente, ma può anche invocare l'applicazione di una convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta dallo Stato della fonte con un paese diverso dal proprio Stato di residenza, qualora detta convenzione che gli attribuisca un trattamento più favorevole rispetto a quello di cui godrebbe grazie alla sola applicazione dell'art. 24 del Modello OCSE³⁴⁸.

Proprio per tale ragione, questa sentenza è stata interpretata da alcuni come una prima criptica apertura della Corte di Giustizia verso l'affermazione dell'esistenza di una "clausola della nazione più favorita" nel sistema del diritto dell'Unione Europea³⁴⁹. Ciò peraltro con dirette ripercussioni in merito alle eventuali

Commissione di Diritto Internazionale, si può leggere in *Report of the International Law Commission*, 1978, *Extract from the Yearbook of the International Law Commission*, 1978, Vol. II (2), p. 51, disponibile on line su <http://untreaty.un.org/ilc/ilcintro.html>.

³⁴⁷ Cfr. A. CORDEWENER - G. KOFLER - S. VAN THIEL, *The Clash Between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to The Member States*, in *Common Market Law Review*, 2009, p. 1984.

³⁴⁸ Vale la pena di segnalare che il caso *Saint-Gobain* da parte della dottrina è stato visto esclusivamente come applicazione del principio del trattamento nazionale, poichè la Corte di Giustizia si sarebbe limitata ad assimilare la stabile organizzazione francese ad una impresa tedesca; cfr. in tal senso R. OFFERMANN - C. ROMANO, *Treaty Benefits for Permanent Establishments: The Saint-Gobain Case*, in *European Taxation*, 2000, pp. 183 e ss.. Tuttavia, la ricostruzione operata dagli Autori sembra non tener in debito conto che, per quanto concerne l'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, legittimati a godere dei benefici relativi sono solo i soggetti residenti in uno dei due Stati contraenti. Estendere il beneficio ad un soggetto non-residente significa, quindi, riconoscere che un trattamento "più favorevole" concesso al residente di uno degli Stati membri debba essere esteso anche a coloro che non possono beneficiare della Convenzione.

³⁴⁹ In particolare, LANG e DOMMES, criticando fortemente la decisione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee nel caso D. (C-376/03), hanno messo in evidenza le analogie tra il caso *Saint-Gobain* (C-307/97) ed il caso *Gottardo* (C-55/00) da un lato, ed il caso D. dall'altro lato: infatti, tutte e tre le volte la Corte era stata chiamata a decidere se i non-residenti hanno titolo per beneficiare di Convenzioni contro le doppie imposizioni non stipulate tra il proprio stato di residenza e lo stato della fonte. Cfr. M. LANG - S. DOMMES, *Tax Treaties and EC Law - Reciprocity and the Balance of a Tax Treaty*, in M. LANG - J. SCHUCH - C. STARINGER, *Tax Treaty Law and EC Law*, 2006, pp. 72 - 75; cfr. anche S. VAN THIEL, *The Future of the Principle of Non-Discrimination in the EU*, in R. S. AVI-YONAH - J. R. HINES Jr. - M. LANG, *Comparative Fiscal Federalism*, 2007, p. 362 - 363; S. VAN THIEL, *Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment*, Part 2, in *European Taxation*, 2007, pp. 321 e ss. e H. KOSTENSE, *The Saint-Gobain case and the Application of Tax Treaties. Evolution or Revolution?*, in *EC Tax Review*, 2000, pp. 220 e ss..

discriminazioni che possono generarsi nell'ambito dell'Unione tra Stati membri che applicano convenzioni diverse. Infatti, obbligare lo Stato membro della fonte ad applicare le disposizioni convenzionali più favorevoli anche alle stabili organizzazioni di operatori economici non-residenti quando esse percepiscono utili da Stati c.d. terzi, siano o meno membri dell'Unione, elimina parte dei problemi che potrebbero crearsi nelle situazioni trilaterali.

III.3. Libertà di stabilimento (art. 49 TFUE) ed il Modello OCSE: il trattamento dei dividendi.

La libertà di stabilimento di cui all'art. 49 TFUE intercetta, oltre alle disposizioni relative alle stabili organizzazioni, anche norme in materia di dividendi, di cui all'art. 10 del Modello OCSE. In particolare, ciò avviene quando la disciplina applicabile in concreto alle relazioni intracomunitarie non ricade nell'ambito della direttiva madre-figlia³⁵⁰ e quindi ogni qual volta la società partecipata con sede in uno Stato membro è influenzata, nella sua gestione, da un soggetto persona fisica residente in altro Stato membro. Infatti, *“ricadono nell'ambito di applicazione [...] dell'art. 49 TFUE, relativo alla libertà di stabilimento, le disposizioni nazionali che si applicano alla detenzione da parte del cittadino di uno Stato membro, nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro, di una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni di tale società e da consentirgli di indirizzarne le attività”*³⁵¹. In questo caso, tuttavia, il concetto di *“sicura influenza”* dovrà essere considerato caso per caso, considerando l'effettiva frammentazione partecipativa della società partecipata³⁵². In queste ipotesi, infatti, non potendo trovare applicazione la direttiva madre-figlia, il problema della doppia imposizione dei dividendi versati dalla

³⁵⁰ Direttiva 2011/96/UE del Consiglio, del 30 novembre 2011, disponibile su www.eur-lex.eu.

³⁵¹ Punto 47, sentenza della Corte di Giustizia CE, 21 ottobre 2010, C-81/09, *Idryma Typou*; si veda *ex multis*, punto 22, sentenza della Corte di Giustizia CE, 13 aprile 2000, causa C-251/98, *Baars*, punto 12, sentenza della Corte di Giustizia CE, 23 ottobre 2007, causa C-112/05, *Commissione/Germania* e punto 34, sentenza della Corte di Giustizia CE, 26 marzo 2009, causa C-326/07, *Commissione/Italia*. Le sentenze citate sono tutte disponibili su www.eur-lex.eu.

³⁵² In tal senso si è espressa la Corte di Giustizia quando ha precisato che *“per quanto riguarda le società in cui, di norma, l'azionariato è fortemente diffuso, non è tuttavia escluso che i detentori di partecipazioni corrispondenti a tali percentuali [leggasi, 5%] abbiano il potere di esercitare una sicura influenza sulla gestione di una siffatta società e di indirizzarne le attività, il che ricade nelle disposizioni di cui all'art. 43 CE [leggasi, 49 TFUE]”*; punto 38, sentenza della Corte di Giustizia CE, 26 marzo 2009, causa C-326/07, *Commissione/Italia*, disponibile su www.eur-lex.eu.

società partecipata con sede in uno Stato membro al socio residente in altro Stato membro sarà disciplinato dall'art. 10 del Modello OCSE, da leggere in coordinato disposto con l'art. 49 TFUE³⁵³.

L'art. 10 del Modello OCSE prevede che i redditi transfrontalieri corrisposti sotto forma di dividendi possano essere assoggettati ad una doppia tassazione: una volta nello Stato del beneficiario, una volta nello Stato della fonte³⁵⁴. La ragione, come sottolineato dal Commentario OCSE, muove dalla necessità di conciliare la regola generale secondo cui “*all the States tax residents in respect of dividends they receive from non-resident companies*”³⁵⁵, con l'impossibilità di imporre allo Stato della fonte di rinunciare alla tassazione dei dividendi in uscita, trattandosi di utili prodotti sul proprio territorio³⁵⁶. Proprio con riguardo allo Stato della fonte, la disposizione del Modello OCSE prevede che i dividendi possano essere assoggettati a tassazione in base alle norme nazionali, ponendo però limiti alla tassazione nel caso in cui l'effettivo beneficiario dei dividendi sia residente nell'altro Stato contraente. In tal caso, l'imposta non potrà eccedere (a) il 5% dell'ammontare lordo dei dividendi, nel caso in cui il beneficiario sia una società (escluse le società di persone) che detengono direttamente almeno il 25% del capitale della società che paga i dividendi, ovvero, (b) il 15% dell'ammontare lordo dei dividendi, per quanto concerne tutti gli altri casi. Va da sé, che un coordinamento dell'art. 10 del Modello OCSE con la libertà di stabilimento di cui all'art. 49 TFUE rileverà solo nell'ipotesi *sub (b)*, dal momento che la disciplina convenzionale sui dividendi in uscita troverà applicazione esclusivamente quando il soggetto beneficiario sia una persona fisica residente nell'altro Stato contraente. Al contrario, nell'ipotesi *sub (a)*, troverà applicazione la Direttiva madre-figlia.

Tuttavia, anche in queste ipotesi, le diverse articolazioni delle convenzioni sottoscritte tra Stati membri dell'Unione possono condurre a disparità di trattamento tra operatori economici “in entrata”, capaci di scoraggiare l'esercizio della libertà di stabilimento, creando situazioni di svantaggio concorrenziale nei confronti solo di alcuni soggetti quali, nel caso di specie, i beneficiari dei dividendi “in uscita”.

Un esempio potrebbe essere offerto dalla comparazione tra due convenzioni sottoscritte dall'Italia: la Convenzione Italia – Austria, che riproduce abbastanza

³⁵³ Cfr. al riguardo, J. ENGLISCH, *Taxation of Cross-Border Dividends and EC Fundamental Freedoms*, in *Intertax*, 2010, pp. 199 – 201.

³⁵⁴ Art. 10, paragrafo 1 e 2 del Modello OCSE.

³⁵⁵ Paragrafo 5 del commento all'art. 10 del Commentario al Modello OCSE; traduzione libera: “*tutti gli Stati tassano i propri residenti sui dividendi che percepiscono da società non-residenti*”.

³⁵⁶ Paragrafo 6 del commento all'art. 10 del Commentario al Modello OCSE.

fedelmente il Modello OCSE, e la Convenzione Italia – Regno Unito che invece se ne discosta parzialmente. Nel primo caso, il comma 2 dell'art. 10 stabilisce che se “*la persona che percepisce i dividendi, residente dell'altro Stato contraente, ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 15 per cento dell'ammontare lordo dei dividendi*”³⁵⁷. Pertanto, nel caso in cui lo Stato della fonte fosse l'Italia, esso avrebbe diritto ad applicare una ritenuta alla fonte pari al 15% del valore lordo dei dividendi, gravando sull'Austria, quale Stato di residenza, l'obbligo di eliminare la doppia imposizione accordando un credito d'imposta, ovvero esonerando il dividendo dalla tassazione sul proprio territorio.

Differente appare invece la situazione del beneficiario residente nel Regno Unito. L'art. 10, co. 4 della convenzione Italia – Regno Unito, infatti, prevede il diritto per il beneficiario di ottenere, a determinate condizioni, un trattamento diverso rispetto a quello che verrebbe riservato ai beneficiari austriaci. In particolare, “*un residente del Regno Unito che riceve dividendi da una società residente dell'Italia [...] ha diritto, se è il beneficiario effettivo dei dividendi, al credito d'imposta con riguardo a tali dividendi cui una persona fisica residente dell'Italia avrebbe avuto diritto se avesse ricevuto gli stessi dividendi*”³⁵⁸. Invero, attraverso questa disposizione, l'Italia riconosce al residente inglese un trattamento più favorevole rispetto a quello accordato ad un residente austriaco che versi nella medesima condizione del primo. Infatti, come noto, la tassazione dei dividendi transfrontalieri manifesta un duplice ordine di problemi: da un lato, genera una doppia imposizione economica di utili già tassati in capo alla società distributrice, dall'altro un problema di doppia imposizione giuridica, tassando i dividendi distribuiti sia nel paese di distribuzione che nel paese di percezione. La previsione contenuta nell'art. 10, co. 4 della Convenzione Italia – Regno Unito si preoccupa, pertanto, di ovviare al problema della doppia imposizione economica, garantendo al percettore non-residente dei dividendi un credito d'imposta pari a quello riconosciuto ai percettori residenti e volto ad eliminare/attenuare la doppia imposizione economica.

Va da sé che un tale vantaggio si ripercuote sul non-residente comunitario che abbia esercitato i diritti di cui all'art. 49 TFUE, ponendolo sul territorio italiano in

³⁵⁷ La convenzione sottoscritta tra Italia ed Austria è disponibile al seguente indirizzo http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm.

³⁵⁸ La convenzione sottoscritta tra Italia e Regno Unito è disponibile al seguente indirizzo http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm.

una situazione concorrenzialmente svantaggiata rispetto a quella che viene garantita ad altri operatori non-residenti, come appunto gli operatori inglesi. Peraltro, la decisione di attribuire ai residenti inglesi un credito d'imposta per eliminare la doppia imposizione economica gravante sui dividendi non è certo un elemento che serve a determinare la corretta allocazione del potere impositivo tra gli Stati membri contraenti, poiché l'eliminazione della doppia imposizione economica attiene a profili che nulla hanno a che vedere con il riparto di giurisdizione fiscale.

Infine, vale la pena di sottolineare che quello riportato è un mero esempio, volto a dimostrare che in concreto le disparità contenutistiche delle convenzioni possono condurre a trattamenti differenziati tra i vari operatori economici comunitari, a detrimento di un pieno esercizio delle libertà di circolazione. Infatti, nel caso di specie, l'abolizione del sistema del credito d'imposta in favore dei percettori di dividendi avvenuto a seguito della riforma dell'IRES del 2003³⁵⁹, ha reso il riferimento di cui all'art. 10, co. 4 della Convenzione Italia – Regno Unito privo di qualsivoglia effetto reale. Tuttavia, il principio di fondo resta il medesimo: le disparità convenzionali possono riverberarsi sulle libertà di circolazione, frustrando l'obiettivo della parità esterna tra operatori economici comunitari che agiscono all'interno del Mercato Unico.

In ultimo, si segnala che una recente sentenza della Corte di Giustizia CE³⁶⁰ sembra avvalorare la tesi di un'illegittima disparità di trattamento qualora lo Stato della fonte non garantisca l'eliminazione della doppia imposizione economica che viene invece garantita ai propri residenti. In tal caso, sebbene il principio di non-discriminazione venga in risalto come obbligo del trattamento nazionale, la decisione sembra riconoscere che la soppressione della tassazione degli utili a catena da parte di uno Stato membro in favore solo di alcuni soggetti (nella specie, i residenti) può generare disparità di trattamento contrarie alle libertà fondamentali. Infatti, se è vero che *“esigere che lo Stato di residenza della società distributrice garantisca che gli utili pagati a un azionista non residente non siano colpiti da un'imposizione a catena o da una doppia imposizione economica, esentando tali utili dall'imposta in capo alla*

³⁵⁹ Il passaggio è avvenuto con il D.Lgs 344/2003, entrato in vigore il 1° gennaio 2004, il quale ha abbandonato il sistema dell'imputazione attraverso il credito d'imposta, in favore del sistema dell'esenzione. Si rinvia, senza pretese di completezza, in merito alla disciplina previgente, a P. FILIPPI, *Il credito d'imposta sui dividendi. Disciplina e natura*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1979, I, p. 840 e ss; in merito alla disciplina introdotta con la riforma IRES, a A. FEDELE, *La nuova disciplina IRES: i rapporti tra soci e società*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, I, p. 477 e ss.

³⁶⁰ Cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE, 20 ottobre 2011, causa C-284/09, *Commissione/Germania*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

*società distributrice o concedendo al detto azionista un'agevolazione fiscale corrispondente all'imposta versata su tali utili da parte della società distributrice, significherebbe, di fatto, che detto Stato deve rinunciare al suo diritto di assoggettare ad imposta un reddito generato da un'attività economica esercitata sul suo territorio”*³⁶¹, è altrettanto vero che *“l'esenzione dalla ritenuta alla fonte o l'agevolazione fiscale corrispondente all'imposta prelevata alla fonte dalla Repubblica federale di Germania [leggasi, Stato della fonte], accordate alle società stabilite in un altro Stato membro, non significherebbero di fatto che quest'ultima deve rinunciare al diritto di assoggettare ad imposta un reddito generato da un'attività economica esercitata sul suo territorio. Infatti, i dividendi distribuiti dalle società residenti sono già stati tassati in capo alle società distributrici quali utili da loro realizzati”*³⁶². Conseguentemente, nel caso in cui lo Stato della fonte garantisca modalità di eliminazione della doppia imposizione economica in favore dei dividendi distribuiti da società residenti a soci residenti, tale vantaggio deve essere riconosciuto anche a tutti i non-residenti percettori di dividendi che hanno sede in altri Stati membri.

A fortiori, una conclusione siffatta dovrebbe poter essere trasposta anche qualora siano le convenzioni contro le doppie imposizioni a garantire tali vantaggi, riconoscendo ai soci non-residenti esenzioni o crediti d'imposta al fine di eliminare la doppia imposizione economica che grava sul dividendo distribuito. E ciò perché non si può validamente sostenere che *“la detrazione dell'imposta assolta in Germania [leggasi Stato della fonte], dall'imposta dovuta nell'altro Stato membro, in applicazione delle convenzioni relative alla prevenzione della doppia imposizione, consente in ogni caso di compensare la disparità di trattamento derivante dall'applicazione delle disposizioni della normativa tributaria nazionale o di quelle delle suddette convenzioni che hanno l'effetto di ridurre l'aliquota della ritenuta alla fonte”*³⁶³.

³⁶¹ Punto 80, sentenza della Corte di Giustizia CE, 20 ottobre 2011, causa C-284/09, *Commissione/Germania*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

³⁶² Punto 81, sentenza della Corte di Giustizia CE, 20 ottobre 2011, causa C-284/09, *Commissione/Germania*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

³⁶³ Punto 70, sentenza della Corte di Giustizia CE, 20 ottobre 2011, causa C-284/09, *Commissione/Germania*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

III.4. Libera prestazione di servizi (artt. 56 e ss. TFUE) e Modello OCSE: il trattamento degli interessi e delle *royalties*.

La libera prestazione di servizi è disciplinata dagli artt. 56 e ss. del TFUE. Ai sensi di dette disposizioni, *“sono considerati servizi le prestazioni fornite normalmente dietro retribuzione, in quanto non siano regolate dalle disposizioni relative alla libera circolazione delle merci, dei capitali e delle persone”*, che attengono ad attività di carattere industriale, commerciale, artigianale e libero-professionale. Infatti, servizio è, in forza della direttiva 2006/123/CE, *“qualsiasi attività economica non salariata di cui all'articolo 50 del trattato [leggasi, art. 57 TFUE] fornita normalmente dietro retribuzione”*³⁶⁴. Si tratta, quindi, a ben vedere, di una libertà di carattere essenzialmente economico che interessa imprenditori, siano essi persone fisiche o giuridiche, e lavoratori autonomi, così come avviene nel caso della libertà di stabilimento. A differenza di quest'ultima, però, la libertà di prestare servizi in ambito comunitario rileva ogni qual volta l'operatore economico esegue la propria prestazione in uno Stato membro diverso da quello in cui ha stabilito la propria sede, principale o secondaria, e quindi senza costituire in detto altro Stato un “centro di affari stabile”. Infatti, *“la libera prestazione dei servizi può essere invocata da un'impresa nei confronti dello Stato membro nel quale essa è stabilita quando i servizi sono forniti a destinatari stabiliti in un altro Stato membro e, più in generale, in tutti i casi in cui un prestatore offra servizi nel territorio di uno Stato membro diverso da quello nel quale è stabilito”*³⁶⁵. Per lo Stato membro in cui viene eseguita la prestazione, sussiste l'obbligo di rispettare il divieto di discriminazione fondato sulla nazionalità del prestatore e di rispettare, pertanto, il principio di parità di trattamento. L'esercizio di detta libertà include il divieto per gli Stati membri di restringere la prestazione di servizi sul proprio territorio da parte di operatori economici stabiliti in altri Stati membri. Si tratta, anche in questa ipotesi, di un divieto specifico di discriminazione in base alla nazionalità o residenza dei prestatori di servizi, che grava sullo Stato membro in cui il servizio viene prestato.

Definito l'ambito di applicazione della libertà di prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, è ora necessario comprendere quando il suo esercizio possa

³⁶⁴ Art. 4 della direttiva 2006/123/CE relativa ai servizi nel mercato interno. Il testo della direttiva è disponibile su <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32006L0123:IT:HTML>.

³⁶⁵ Punto 21 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 13 ottobre 2011, causa C-9/11, *Waypoint*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

determinare ipotesi di tassazione transnazionale e richiedere, conseguentemente, l'applicazione delle regole di ripartizione del potere impositivo e di eliminazione della doppia imposizione previste nel Modello OCSE.

In primo luogo, va evidenziato che, nel caso in cui il prestatore di servizi sia un imprenditore che percepisca dalla propria attività transfrontaliera un utile d'impresa, la regola applicabile sarà quella di cui all'art. 7 del Modello OCSE. Coerentemente, l'assenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro del beneficiario della prestazione dovrebbe escludere una tassazione nello Stato della fonte, dal momento che *“profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State”*³⁶⁶. Analogamente avverrà per i compensi corrisposti a liberi professionisti per le prestazioni di consulenza rese in favore di un soggetto non-residente nello Stato della fonte, dal momento che l'eliminazione dell'art. 14 del Modello OCSE nel 2000 ha portato a ricomprendere nella categoria di “utili d'impresa” anche i proventi derivanti da attività libero-professionale³⁶⁷.

Tuttavia, vi sono ipotesi in cui l'esercizio della libertà di prestazione di servizi può intercettare disposizioni del Modello OCSE che attribuiscono anche allo Stato della fonte, il diritto di assoggettare a tassazione i redditi percepiti dal prestatore non-residente. Ciò avviene, sia quando il prestatore non può essere qualificato imprenditore ai sensi del diritto convenzionale, sia quando esso, essendo privo di stabile organizzazione nello Stato della fonte, realizza redditi che ricadono in specifiche disposizioni del Modello OCSE, le quali trovano applicazione in assenza di stabile organizzazione. Si tratta, principalmente, delle ipotesi di cui agli artt. 11 e 12 del Modello OCSE, i quali disciplinano il riparto di competenze tra Stati contraenti nel caso in cui vengano corrisposti interessi e *royalties* in favore di un non-residente.

A titolo puramente esemplificativo, è sufficiente immaginare, nel primo caso, un contratto di finanziamento, come un mutuo, in cui il mutuatario, tenuto alla restituzione del capitale e degli interessi, è residente nello Stato membro A ed il

³⁶⁶ Paragrafo 1, art. 7 del Modello OCSE; traduzione libera: *“gli utili di un'impresa di uno Stato contraente dovranno essere tassati solo in detto Stato”*.

³⁶⁷ Così il paragrafo 77 del commento all'art. 7 del Modello OCSE, secondo cui *“the effect of the deletion of Article 14 is that income derived from professional services or other activities of an independent character is now dealt with under Article 7 as business profits. This was confirmed by the addition, in Article 3, of a definition of the term “business” which expressly provides that this term includes professional services or other activities of an independent character”* (traduzione libera: *“l'effetto dell'eliminazione dell'art. 14 è che i redditi derivati da un'attività professionale o altro tipo di attività autonoma devono ora essere inclusi nella categoria di cui all'art. 7, quali utili d'impresa. Ciò è confermato dall'emendamento all'art. 3 che ha ricompreso nella definizione di “impresa” anche i servizi professionali e le altre attività aventi carattere autonomo”*).

mutuante, privo di stabile organizzazione nello Stato membro A, è residente nello Stato membro B; nel secondo caso, a contratti di licenza in cui il licenziatario, residente nello Stato membro A, ha diritto di utilizzare un'invenzione, un marchio, un *software*, o quant'altro forme oggetto di privativa industriale e/o intellettuale, a fronte del pagamento di un corrispettivo, generalmente in forma di *royalties*, al licenziante, titolare del diritto di privativa, residente in altro Stato membro.

Proprio sulla base dei due semplici esempi forniti, un caso emblematico di esercizio della libertà di prestazione di servizi intercettato dal Modello OCSE è dato dal trattamento dei redditi che derivano da contratti transnazionali di finanziamento. Il riferimento è all'art. 11 del Modello OCSE in materia di "interessi", nella cui nozione rientrano i redditi che derivano prevalentemente dalla "*remuneration on money lent*"³⁶⁸ e quindi sono parte della categoria dei "*redditi da capitali mobiliari*"³⁶⁹ concessi a debito. Si tratta di una categoria molto ampia, in grado di includere al suo interno gli interessi derivanti da tutti i tipi di contratti di investimento o finanziamento il cui beneficiario sia un'impresa, un professionista o anche un consumatore/risparmiatore. In base al combinato disposto di cui al primo ed al secondo paragrafo dell'articolo in esame, gli interessi maturati in uno Stato contraente e percepiti dal residente dell'altro Stato contraente vengono assoggettati a tassazione in detto ultimo Stato, fermo restando il diritto dello Stato in cui gli interessi sono maturati di sottoporre anch'esso a tassazione tali interessi. Tuttavia, si precisa che "*if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest*"³⁷⁰ e questo perché lo Stato della fonte "*is already entitled to tax profits or income produced on its territory by investments financed out of borrowed capital*"³⁷¹. Da ciò deriva che affinché possa essere applicata, nello Stato della fonte, una tassazione ridotta o limitata, il percettore del reddito dovrà esserne anche il beneficiario effettivo, non potendo trovare applicazione tale sgravio nel

³⁶⁸ Paragrafo 1 del commento all'art. 11 del Modello OCSE; traduzione libera: "*remunerazione sul denaro prestato*". In particolare, il paragrafo 3 dell'art. 11 del Modello OCSE indica a titolo esemplificativo alcuni redditi che sono da intendersi "interessi" ai sensi del Modello, riferendosi precisamente ai redditi da titoli del debito pubblico, da buoni o obbligazioni, inclusi i premi e gli altri frutti connessi a tali titoli.

³⁶⁹ Cfr. paragrafo 1 del commento all'art. 11 del Modello OCSE secondo cui si tratta di "*income from movable capital*".

³⁷⁰ Paragrafo 2 dell'art. 11 del Modello OCSE; traduzione libera: "*se l'effettivo beneficiario degli interessi è un residente dell'altro Stato contraente, l'imposta applicata non può eccedere il 10% dell'ammontare lordo degli interessi*".

³⁷¹ Paragrafo 7 del commento all'art. 11 del Modello OCSE; traduzione libera: "*ha già titolo a tassare i profitti o i redditi prodotti sul proprio territorio da investimenti finanziati sulla base del capitale concesso a prestito*".

caso in cui il percettore del reddito sia un soggetto che agisca in qualità di agente o fiduciario del “beneficiario effettivo”³⁷².

Tuttavia, proprio perché la duplice tassazione degli interessi può essere un ostacolo alle transazioni internazionali, il Commentario OCSE individua, a titolo meramente esemplificativo, alcune ipotesi in cui gli Stati contraenti possono ripartire il proprio potere impositivo in modo che sia esclusivamente lo Stato di residenza ad assoggettare a tassazione gli interessi percepiti dal beneficiario³⁷³. Alla luce di quanto sopra, pertanto, tutti i redditi derivanti dai contratti di finanziamento a carattere transnazionale, comunque denominati, sono soggetti ad una doppia imposizione ogni qualvolta, attraverso la convenzione sottoscritta tra Stato della residenza e Stato della fonte, quest'ultimo non rinunci al proprio potere impositivo. Infine, vale la pena sottolineare che qualora, in forza di una particolare relazione tra beneficiario e debitore, l'ammontare degli interessi dovesse risultare superiore al c.d. “valore normale” (*arm's lenght principle*), l'art. 11 trova applicazione solo nei limiti di detto valore, mentre all'eventuale eccedenza verranno applicate le disposizioni nazionali di ciascuno Stato contraente³⁷⁴.

Il fatto, però, che il trattamento fiscale degli interessi transfrontalieri intercetti la libertà di prestazione di servizi (art. 56 TFUE), poiché rientrano nella definizione di “servizi” anche i contratti di finanziamento sottoscritti tra soggetti comunitari, residenti in Stati membri diversi³⁷⁵, impone di verificare se i differenti

³⁷² Proprio sulla scorta di tale assunto, il commento all'art. 11 del Modello OCSE, riprendendo le considerazioni svolte dal Comitato Affari Fiscali dell'OCSE nel report “*Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*”, esclude che possa considerarsi “beneficiario effettivo” una società veicolo, la quale anche se formalmente titolare del reddito, “*has, as a practical matter, very narrow powers which render it, in relation to the income concerned, a mere fiduciary or administrator acting on account of the interested parties*” (traduzione libera: “*ha, in pratica, un potere solo letterale, che la rende di fatto, in relazione al reddito prodotto, una mera fiduciaria o comunque un soggetto che si limita ad agire in nome e per conto delle parti interessate*”). Si tratta di una scelta che muove dalla necessità di contrastare costruzioni di puro artificio, che abbiano quale fine solo quello di consentire ai soggetti che non ne avrebbero titolo, di profittare di convenzioni più favorevoli. In merito al problema del beneficiario effettivo nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, si rinvia, senza alcuna pretesa di completezza, a C. ELLIFFE, *The Meaning of 'Beneficial Ownership' in New Zealand*, in *British Tax Review*, 2009.

³⁷³ Si vedano i paragrafi 7.1 – 7.12 del Commento all'art. 11 del Modello OCSE.

³⁷⁴ Il commento OCSE precisa che la relazione in parola può aversi ogni qual volta la comunanza di interessi tra beneficiario e debitore fa venir meno l'indipendenza delle scelte economiche loro compiute. Ciò avverrà non solo quando esistono tra detti soggetti vincoli societari o contrattuali, ma anche quando vi sono vincoli di sangue o familiari. Cfr. al riguardo, paragrafi 33-34 del commento all'art. 11 del Modello OCSE.

³⁷⁵ Si veda al riguardo, *ex multis*, punto 18 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 21 marzo 2002, causa C-451/99, *Cura Anlagen* e punto 20 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 13 ottobre 2011, causa C-9/11, *Waypoint*; le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

contenuti delle convenzioni effettivamente sottoscritte tra detti Stati membri conducono a restrizioni della libertà in parola nei confronti solo di alcuni non-residenti.

Al riguardo può essere d'aiuto raffrontare la convenzione Italia – Bulgaria con la convenzione Italia – Portogallo.

La prima, all'art. 9, dispone che “*gli interessi provenienti da uno Stato contraente e pagati da un residente dell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto in detto altro Stato, se detto residente ne è l'effettivo beneficiario*”³⁷⁶. Conseguentemente, qualora il destinatario del pagamento sia anche il beneficiario effettivo, lo Stato della fonte rinuncerà ad assoggettare a tassazione l'interesse transfrontaliero. Diversamente, ai sensi dell'art. 11 della convenzione Italia – Portogallo, ambo gli Stati hanno diritto di tassare l'interesse transfrontaliero, fermo restando che, qualora il percipiente sia il beneficiario effettivo degli interessi, l'imposta applicata dallo Stato della fonte non potrà eccedere il 15% dell'ammontare lordo degli interessi³⁷⁷. Ne deriva una disparità di trattamento tra i diversi operatori non-residenti, che siano anche beneficiari effettivi degli interessi derivanti da contratti di finanziamento sottoscritti con soggetti residenti nello Stato della fonte. Chi può profittare della convenzione Italia – Bulgaria non sarà assoggettato ad alcuna tassazione nello Stato della fonte, mentre chi sarà tenuto ad applicare la convenzione Italia – Portogallo dovrà scontare comunque una ritenuta nello Stato della fonte e pertanto potrà essere scoraggiato dall'esercitare la propria libertà di prestazione di servizi. Ciò potrebbe configurare una restrizione alla libertà in parola se non altro perché, come costantemente affermato dalla Corte di Giustizia, “*vanno considerate restrizioni alla libertà di stabilimento tutte le misure che ne vietano, ostacolano o scoraggiano l'esercizio*”³⁷⁸, prevedendo trattamenti differenziati per situazioni comparabili.

Nel caso invece in cui soggetti comunitari siano titolari di diritti di privativa che concedono in godimento ad altri, a fronte di un corrispettivo, attraverso contratti di licenza, la libertà di prestazione dei servizi intercetta l'art. 12 del Modello OCSE che disciplina il trattamento delle *royalties*, o canoni, transfrontaliere. Invero, il concetto di

³⁷⁶ La convenzione sottoscritta tra Italia e Bulgaria è disponibile sul sito http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm.

³⁷⁷ La convenzione sottoscritta tra Italia e Portogallo è disponibile sul sito http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm.

³⁷⁸ Punto 36 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 29 novembre 2011, causa C-371/10, *National Grid*; si veda anche, *ex multis*, punto 11 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 5 ottobre 2004, causa C-442/02, *Caixa Bank France*. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

royalty è piuttosto ampio e ricomprende, oltre ai canoni per l'utilizzo di una privativa industriale e/o intellettuale, anche i danni riconosciuti al titolare della privativa, o al legittimo licenziatario, per l'uso illegittimo compiuto da terzi³⁷⁹. Di converso, non rientrano nella definizione di *royalty* il prezzo corrisposto al proprietario della privativa “*for the transfer of the full ownership of an element of property*”, poiché “*the payment is not in consideration “for the use of, or the right to use” that property*”³⁸⁰. In quest'ultimo caso, il reddito che si ricava dalla cessione di diritti di privativa industriale può essere fatto rientrare nel concetto di “*business profits*”, ovvero di “*capital gains*”, ai sensi rispettivamente degli artt. 7 e 13 del Modello OCSE³⁸¹, poiché attiene al trasferimento a titolo definitivo della proprietà del bene “intangibile”.

Ferme queste precisazioni preliminari, la disciplina convenzionale dei redditi transnazionali qualificabili come *royalties* è contenuta nell'art. 12 del Modello OCSE. In particolare, esso prevede che “*royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State*”³⁸². Si tratta di una regola generale secondo cui lo Stato della fonte rinuncia al proprio diritto a tassare le *royalties* versate da un proprio residente ad un non-residente, in modo da escludere alla radice possibili ipotesi di doppia imposizione internazionale, qualora il non-residente sia il beneficiario effettivo del reddito. Unica eccezione è data dal paragrafo 3 dell'art. 12 del Modello, secondo cui la tassazione delle *royalties* rientra nell'alveo dell'art. 7 del Modello qualora il beneficiario residente in uno dei due Stati contraenti eserciti nello Stato contraente un'attività economica attraverso una stabile organizzazione e le *royalties* corrisposte siano ricollegabili effettivamente all'attività di detta stabile organizzazione. Invero, molto spesso la previsione secondo cui lo Stato della fonte non può tassare le *royalties* corrisposte in favore di un non-residente viene disattesa. Molte convenzioni bilaterali attribuiscono, infatti, allo Stato della fonte il diritto di applicare una ritenuta sui corrispettivi versati ai beneficiari non-residenti, fermo l'obbligo per lo Stato di residenza di disporre l'eliminazione della doppia imposizione attraverso il metodo dell'esenzione o del

³⁷⁹ Cfr. Paragrafo 8 del commento all'art. 12 del Modello OCSE.

³⁸⁰ Paragrafo 8.2 del commento all'art. 12 del Modello OCSE; traduzione libera: “*per il trasferimento del pieno diritto di proprietà con riguardo ad una delle privative industriali e/o intellettuali*”, poiché “*il pagamento non corrisponde al prezzo per “l'utilizzo o il diritto di utilizzare” tale privativa*”.

³⁸¹ Cfr. paragrafo 16 del commento all'art. 12 del Modello OCSE.

³⁸² Art. 12, paragrafo 1 del Modello OCSE; traduzione libera: “*le royalties realizzate in uno Stato e corrisposte ad un beneficiario residente nell'altro Stato, devono essere tassate solo in quest'ultimo altro Stato*”.

credito³⁸³. Infine, si segnala che anche ai pagamenti di *royalties* viene applicato il principio del “valore normale”, con le medesime conseguenze previste per il pagamento degli interessi³⁸⁴.

Anche in questo caso, le differenze tra convenzioni possono condurre a disparità di trattamento dei soggetti “in entrata” da parte dello Stato della fonte, che in ambito comunitario possono rivelarsi contrarie alla libertà di prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE. Al riguardo gli esempi sono molteplici e possono interessare il confronto tra convenzioni che escludono il diritto dello Stato membro della fonte di tassare le *royalties* transfrontaliere, come nella convenzione Italia – Irlanda, e convenzioni che invece tale diritto attribuiscono, come nella convenzione Italia – Olanda³⁸⁵; ovvero possono interessare il confronto tra convenzioni che, pur consentendo comunque allo Stato della fonte il diritto di tassare il reddito transfrontaliero, applicano ritenute di ammontare molto diverso tra di loro. A tale ultimo riguardo, è sufficiente ricordare che, ai sensi della convenzione Italia – Olanda, lo Stato della fonte ha diritto ad applicare una ritenuta del 5% sull'ammontare lordo del canone, mentre, ai sensi della convenzione Italia – Portogallo, l'importo della ritenuta ammonta al 12%³⁸⁶. È quindi evidente che i beneficiari effettivi delle *royalties*, pur trovandosi in posizioni analoghe rispetto allo Stato della fonte, riceveranno trattamenti fiscali differenziati in ragione di quale sia il proprio Stato membro di residenza, ponendosi in situazioni di vantaggio o svantaggio rispetto agli altri percettori di *royalties* comunitari, i quali, invece, saranno tenuti ad applicare una convenzione contro le doppie imposizioni diversa, che potrà essere più o meno favorevole.

Per esigenze di completezza, è comunque opportuno ricordare che il trattamento fiscale del pagamento degli interessi e delle *royalties* transfrontaliere fra società consociate appartenenti a Stati membri diversi è stato disciplinato attraverso la direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003³⁸⁷. Infatti, il Consiglio, considerando che “le

³⁸³ A titolo di mero esempio, si richiamano le convenzioni sottoscritte tra Italia e Portogallo, tra Italia e Olanda, tra Italia e Lituania. Il testo delle convenzioni è disponibile su http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm.

³⁸⁴ Si veda paragrafo 4 dell'art. 12 del Modello OCSE e relativo commento.

³⁸⁵ Le convenzioni Italia - Irlanda, da un lato, ed Italia - Olanda, dall'altro lato, sono disponibili su http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm.

³⁸⁶ Le convenzioni Italia - Olanda, da un lato, ed Italia - Portogallo, dall'altro lato, sono disponibili su http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm.

³⁸⁷ La direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003 è disponibile sul sito www.eur-lex.eu.

*legislazioni fiscali nazionali, unitamente, ove esistano, alle convenzioni bilaterali o multilaterali, non possono sempre assicurare l'eliminazione della doppia imposizione", che "la loro applicazione comporta spesso formalità amministrative oneroso e problemi di flussi di liquidità per le imprese interessate" e che "è necessario vigilare affinché i pagamenti di interessi e canoni siano assoggettati ad imposizione fiscale una sola volta in uno Stato membro"*³⁸⁸, ha previsto che lo Stato membro della fonte non possa applicare alcuna imposizione sugli interessi ed i canoni pagati ad una società residente in un altro Stato membro³⁸⁹. Tuttavia, la direttiva si applica *"soltanto se la società che è il pagatore, o la società la cui stabile organizzazione è considerata pagatore, di interessi o canoni è una società consociata della società che è il beneficiario effettivo, o la cui stabile organizzazione è considerata beneficiario effettivo"*³⁹⁰. Conseguentemente, se il pagatore non detiene direttamente o indirettamente almeno il 25% del capitale sociale del beneficiario effettivo del pagamento (o viceversa)³⁹¹, ovvero non è una società ai sensi dell'art. 3 della direttiva, quest'ultima non trova applicazione e varranno le disposizioni nazionali o convenzionali applicabili al caso di specie, a cui potranno legittimamente riferirsi le considerazioni svolte nel presente paragrafo.

³⁸⁸ Secondo e terzo considerando della direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003, il cui testo è disponibile sul sito www.eur-lex.eu.

³⁸⁹ Cfr. art. 1, co. 1 della direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003, il cui testo è disponibile sul sito www.eur-lex.eu.

³⁹⁰ Art. 1, co. 7 della direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003, il cui testo è disponibile sul sito www.eur-lex.eu.

³⁹¹ Cfr. art. 3, lett. a) della direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003, il cui testo è disponibile sul sito www.eur-lex.eu.

III.5. Il trattamento degli artisti e degli sportivi nel Modello OCSE: tra libertà di circolazione dei lavoratori (art. 45 TFUE), libertà di stabilimento (art. 49 TFUE) e libera prestazione di servizi (art. 56 TFUE).

Una figura sufficientemente emblematica nel panorama del diritto tributario internazionale, capace di intercettare, in ambito comunitario, ben tre libertà fondamentali sono gli artisti e gli sportivi. Essi, infatti, possono essere lavoratori autonomi, e come tale avere titolo per esercitare le libertà previste rispettivamente dagli artt. 49 e 56 del TFUE³⁹², ovvero lavoratori dipendenti e quindi ricadere nell'ambito di applicazione dell'art. 45 TFUE³⁹³. Tuttavia, indipendentemente da come concretamente viene esercitata l'attività transfrontaliera, il trattamento fiscale dei redditi prodotti al di fuori dello Stato di residenza dell'artista e dello sportivo vengono assoggettati a tassazione anche nello Stato della fonte, ai sensi dell'art. 17 del Modello OCSE ed in deroga alle disposizioni di cui agli artt. 7 e 15 del Modello stesso. È peraltro del tutto irrilevante il tempo che il soggetto trascorra nello Stato della fonte o l'ammontare dei redditi che vi vengano prodotti, poiché l'unico aspetto che attrae a tassazione nello Stato della fonte il reddito è che questo sia stato prodotto *in loco*.

L'art. 17 del Modello OCSE, il quale si applica anche a coloro che svolgono attività sportiva a carattere professionali, prevede che *“notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting States, may be taxed in that other State”* anche se il relativo reddito *“accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person”*³⁹⁴. La *ratio* che sottende una decisione siffatta è strettamente connessa alla peculiarità dell'attività svolta: spesso gli artisti e gli sportivi trascorrono solo poco tempo all'interno di uno Stato, ma la loro attività può essere remunerata in modo molto cospicuo. Questo articolo, quindi, ha l'obiettivo di permettere allo Stato della fonte di assoggettare comunque a tassazione i

³⁹² Non è raro che artisti, soprattutto quelli più famosi, esercitino la propria attività in più Stati membri senza impiantarvi alcun *“centro di affari stabile”*; si pensi, a titolo di mero esempio, ai cantanti famosi.

³⁹³ Si pensi, in tal caso, ai musicisti di un'orchestra che, generalmente, svolgono la propria attività in forza di un contratto di lavoro subordinato.

³⁹⁴ Traduzione libera: *“nonostante le disposizioni degli artt. 7 e 15, i redditi che derivano ad un residente di uno Stato contraente, in qualità di professionista dello spettacolo quale artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o di musicista, o di sportivo, dalla propria attività svolta nell'altro Stato contraente, possono essere tassati in tale altro Stato”* anche se il relativo reddito *“viene pagato non all'artista o allo sportivo, ma ad un altro soggetto”*.

redditi prodotti, bypassando il problema dell'esistenza o meno di un "centro di attività stabile" dell'artista o dello sportivo sul proprio territorio³⁹⁵. Vale comunque la pena di sottolineare che l'art. 17 accorda solo una facoltà in capo allo Stato della fonte, il quale resta libero di non assoggettare ad alcuna tassazione i redditi dagli artisti e sportivi non-residenti. In tal caso, tuttavia, il rischio è che si possa generare un'ipotesi di doppia "non" imposizione qualora lo Stato di residenza applichi il metodo dell'esenzione di cui all'art. 23 A del Modello³⁹⁶.

La tassazione nello Stato della fonte avviene secondo le disposizioni nazionali, ed in questo caso è detto Stato a stabilire in che misura calcolare la base imponibile e l'imposta dovuta³⁹⁷. Ciò può avvenire prevedendo che l'imposta da corrispondere, di solito utilizzando l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo definitivo, sia calcolata sul reddito lordo percepito, direttamente (art. 17, co. 1 del Modello) o indirettamente (art. 17, co. 2 del Modello), dall'artista o dallo sportivo; diversamente, lo Stato della fonte può decidere di calcolare l'imposta dovuta partendo da una base imponibile netta e quindi consentendo al non-residente di dedurre spese e costi connessi alla produzione del proprio reddito. Sebbene il Commentario non esprima alcuna preferenza in merito alle modalità di calcolo della base imponibile relativa al reddito realizzato nello Stato della fonte, spesso il paragrafo 10 del Commento all'art. 17 è stato interpretato come una sorta di raccomandazione dell'OCSE, rivolta allo Stato della fonte, affinché quest'ultimo prediliga la tassazione del reddito al lordo³⁹⁸. Peraltro, forse proprio per ovviare a questo problema, il Commentario OCSE, in merito alla deducibilità dei costi sostenuti dagli artisti e/o sportivi non residenti, riconosce la facoltà agli Stati contraenti di modificare la disposizione convenzionale, con l'effetto di attribuire al non-residente il diritto di detrarre nello Stato della fonte le spese sostenute per la produzione del reddito tassato³⁹⁹.

³⁹⁵ Per un esame approfondito della ratio sottesa all'art. 17 del Modello OCSE, si rinvia a D. SANDLER, *The Taxation of International Entertainers and Athletes*, Kluwer, 1995, pp. 177 e ss.

³⁹⁶ Si veda il paragrafo 12 del commento all'art. 17 del Modello OCSE, nel quale viene peraltro consigliato di applicare il metodo del credito d'imposta nel caso in cui lo Stato della fonte rinunci a tassare i redditi prodotti da artisti o sportivi non-residenti.

³⁹⁷ La prima parte del paragrafo 10 del commento all'Art. 17 del Modello OCSE precisa che "the Article says nothing about how the income in question is to be computed. It is for a Contracting States's domestic law to determine the extent of any deductions for expenses" (traduzione libera: "l'articolo non dice nulla in merito alle modalità di calcolo del reddito. È la legge dello Stato contraente che determina la misura in cui possano essere ammesse deduzioni").

³⁹⁸ Cfr. D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists: the problems with Article 17 OECD and how to correct them*, Amsterdam, 2006, p. 296.

³⁹⁹ Cfr. paragrafo 10 del commento all'Art. 17 del Modello OCSE.

Ciò posto, è evidente che l'interpretazione secondo cui sarebbe preferibile una tassazione al lordo dei redditi prodotti dal non-residente artista, calata nel contesto comunitario, presta il fianco ad alcuni dubbi di legittimità comunitaria. Infatti, come si è anticipato, le attività transfrontaliere poste in essere da artisti e/o sportivi residenti comunitari all'interno del territorio dell'Unione intercettano l'esercizio di alcune libertà fondamentali, che importano in capo allo Stato membro della fonte un obbligo di non discriminare i residenti comunitari che esercitano, seppure in modo saltuario, un'attività economica sul proprio territorio. In questa ipotesi, pertanto, la posizione del non-residente deve essere vagliata tenendo conto dei principi del diritto comunitario, con la conseguenza che, se la posizione del residente e del non-residente possono essere paragonate, lo Stato della fonte sarà obbligato ad attribuire al non-residente il trattamento nazionale, a prescindere da quanto stabilito nella convenzione. In tal senso, peraltro, si è espressa la Corte di Giustizia nel caso *Gerritse*⁴⁰⁰, affrontando la problematica relativa, tra l'altro, alla deducibilità delle spese sostenute dal non-residente nello Stato della fonte. Ciò, nell'ambito europeo, conduce ad un ripensamento circa l'interpretazione da attribuire al paragrafo 10 del commento all'art. 17 di cui al Commentario OCSE, poiché “*Member States of the European Union cannot in their mutual bilateral tax treaties make use of Paragraph 10 of the OECD Commentary on Article 17 to justify their national (gross) artiste tax rules*”⁴⁰¹.

Va da sé, però, che la soluzione contenuta nella sentenza *Gerritse* non è di per sé sufficiente a superare le disparità di trattamento che derivano dai regimi più favorevoli che vengono concessi ad alcuni non-residenti comunitari dallo Stato membro della fonte, proprio in ragione di quanto previsto dalle convenzioni sottoscritte. Non a caso, la decisione *Gerritse* riconosce al non-residente comunitario esclusivamente il diritto di chiedere allo Stato della fonte l'applicazione della normativa nazionale, ma

⁴⁰⁰ Cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 giugno 2003, causa C-234/01, *Gerritse*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu. In particolare, la normativa tedesca prevedeva l'assoggettamento a tassazione del reddito prodotto in Germania dagli artisti non-residenti, senza riconoscere agli stessi alcun diritto di detrarre le spese relative. Diversamente, nel caso di musicisti residenti, il reddito soggetto all'imposta era da calcolarsi al netto delle spese sostenute per la sua produzione. Nel caso di specie, la Corte di Giustizia, ritenendo che “*le spese professionali di cui si tratta sono direttamente connesse all'attività che ha generato i redditi imponibili in Germania, cosicché i residenti e i non residenti sono, sotto questo profilo, posti in una situazione analoga*”, ha riconosciuto l'illegittimità della normativa tedesca che impediva ai non-residenti comunitari di detrarre le spese sostenute sul proprio territorio. Ciò in quanto una normativa siffatta “*rischia di sfavorire principalmente i cittadini di altri Stati membri e comporta pertanto una discriminazione indiretta fondata sulla nazionalità*”.

⁴⁰¹ D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artistes: the problems with Article 17 OECD and how to correct them*, Amsterdam, 2006, p. 297 (traduzione libera: “*gli Stati membri dell'Unione Europea non possono nei loro trattati fiscali bilaterali utilizzare il paragrafo 10 del Commentario OCSE all'art. 17 per giustificare la loro normativa nazionale che tassi gli artisti sul reddito lordo*”).

solo nell'ipotesi in cui esso versi nella medesima condizione del residente, da valutare caso per caso, e solo qualora lo svantaggio potenziale si traduca in svantaggio concreto⁴⁰². Nel caso del trattamento dei redditi realizzati da artisti e/o sportivi all'estero, infatti, esiste un rischio concreto ed attuale che i trattamenti differenziati tra non-residenti comunitari, derivanti dall'applicazione di convenzioni contro le doppie imposizioni con contenuto diverso, possano avere carattere discriminatorio. La possibilità è lo Stato della fonte accordi vantaggi impositivi, capaci di incidere negativamente sull'esercizio delle libertà di circolazione, solo in favore di alcuni non-residenti. Infatti, l'ampiezza della definizione di "attività" assoggettabile ad imposta nello Stato della fonte, sebbene funzionale ad evitare la mancata imposizione di reddito, non tiene conto della peculiarità dell'attività svolta da artisti e/o sportivi e delle modalità concrete attraverso cui tale attività viene svolta in campo internazionale. Conseguentemente, gli Stati contraenti si trovano spesso nella condizione di negoziare e sottoscrivere accordi che divergono dal contenuto *standard* previsto nel Modello OCSE, accordando ai rispettivi non-residenti vantaggi di cui non potrebbero godere neanche attraverso l'equiparazione tra residenti e non-residenti. Ciò avviene, peraltro, conformemente a quanto suggerisce lo stesso Commentario⁴⁰³.

A questo riguardo, un primo esempio può essere fornito dal raffronto tra la convenzione Italia – Austria, da un lato, e la convenzione Italia – Germania, dall'altro⁴⁰⁴. La prima disciplina il trattamento dei redditi realizzati da artisti o sportivi sul territorio dello Stato della fonte in conformità al Modello OCSE. Precisamente, l'art. 17 della Convenzione prevede che "*i redditi che gli artisti dello spettacolo [...], nonché*

⁴⁰² Non a caso, la Corte, nella medesima pronuncia, ha escluso che potesse considerarsi illegittima la normativa nazionale che sottraeva al principio di progressività il reddito prodotto dal non-residente, in quanto, sebbene "*in base alla regola della progressività, i non residenti e i residenti sono in una situazione comparabile [...], al fine di raffrontare situazioni comparabili occorre [...] aggiungere ai redditi netti percepiti dall'interessato in Germania un importo corrispondente alla quota non imponibile. Secondo la Commissione, che ha proceduto a tale calcolo, l'applicazione della tabella progressiva, in un caso come quello di specie, darebbe luogo a un'aliquota impositiva del 26,5%, che è superiore a quella effettivamente applicata*". Infatti, nel caso *Gerritse*, l'aliquota applicata ai redditi prodotti nel territorio dello Stato della fonte da un non-residente era pari al 25%, inferiore pertanto all'aliquota che sarebbe stata applicata nel caso in cui la Germania avesse applicato il principio di progressività riservato ai residenti. Punti 53 – 54 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 giugno 2003, causa C-234/01, *Gerritse*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁰³ Cfr. paragrafo 2 del commento all'Art. 17 del Modello OCSE.

⁴⁰⁴ Il riferimento alle convenzioni in parola è meramente esemplificativo, poiché svariate convenzioni sottoscritte dall'Italia con altri Stati membri dell'Unione prevedono vantaggi nei confronti degli artisti e/o sportivi non residenti che svolgono attività all'estero. Si citano, senza pretesa di completezza, la convenzione Italia – Danimarca, la convenzione Italia – Polonia, la convenzione Italia – Lituania. I testi delle convenzioni citate sono tutti disponibili al seguente indirizzo http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm.

*gli sportivi, ritraggono dalle loro prestazioni personali in tale qualità sono imponibili nello Stato contraente in cui dette attività sono svolte. Quando il reddito proveniente da prestazioni personali di un artista dello spettacolo o di uno sportivo, in tale qualità, è attribuito ad un'altra persona che non sia l'artista o lo sportivo medesimo, detto reddito può essere tassato nello Stato contraente dove dette prestazioni sono svolte [...]*⁴⁰⁵. Ai sensi di questa disposizione e conformemente all'insegnamento della Corte di Giustizia⁴⁰⁶, l'Italia, in qualità di Stato della fonte, avrà titolo a tassare i redditi prodotti sul proprio territorio nazionale dall'artista o sportivo non-residente, calcolando la base imponibile in conformità alla legislazione nazionale applicabile a casi analoghi. Di converso, la convenzione sottoscritta con la Germania, ai due commi dell'art. 17 sopra riportati, introduce un terzo comma, in forza del quale *“le disposizioni dei paragrafi 1 e 2 non si applicano agli artisti professionisti dello spettacolo ed agli sportivi il cui soggiorno in uno Stato contraente è totalmente od essenzialmente finanziato con fondi pubblici dell'altro Stato contraente, di un Land, di una loro suddivisione politica o amministrativa o ente locale”*⁴⁰⁷. La disposizione in parola deroga alla regola generale secondo cui i compensi percepiti nello Stato della fonte da un non-residente sono comunque imponibili in detto Stato. In questo caso, l'artista o sportivo residente tedesco, che svolge un'attività in Italia, sarà esonerato dal pagamento di qualsivoglia imposta nello Stato della fonte, qualora il suo compenso sia erogato da un soggetto pubblico. Vantaggio di cui invece non potrà godere il residente austriaco al quale, pur versando nella medesima posizione del residente tedesco, non può essere esteso il vantaggio previsto nella convenzione Italia – Germania. Lo svantaggio sarà idoneo a scoraggiare gli artisti austriaci dal partecipare ad eventi in Italia finanziati principalmente con fondi pubblici, dal momento che essi saranno assoggettati ad un doppio onere impositivo, mentre altri non-residenti comunitari non dovranno esservi assoggettati. Si tratta di una restrizione che potrà colpire sia la libertà di stabilimento dell'artista, sia la sua libertà di circolazione in quanto lavoratore subordinato, poiché si troverà in una condizione concorrenzialmente svantaggiata rispetto ad altri soggetti che intendano esercitare la propria attività nello Stato della fonte. Peraltro, tale restrizione

⁴⁰⁵ La convenzione sottoscritta tra Italia ed Austria è disponibile al seguente indirizzo http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm

⁴⁰⁶ Cfr. punto 23 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 15 febbraio 2007, causa C-345/04, *Centro Equestre*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁰⁷ La convenzione sottoscritta tra Italia e Germania è disponibile al seguente indirizzo http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Germania.pdf.

non può considerarsi superata dal fatto che l'artista austriaco abbia titolo per ottenere, dal proprio Stato di residenza, l'eliminazione della doppia imposizione a cui è stato assoggettato. Infatti, come ha affermato la Corte di Giustizia nella sentenza *Eurowings*, “un'eventuale agevolazione fiscale risultante, in capo a prestatori di servizi, dalla fiscalità poco elevata alla quale vengano assoggettati nello Stato membro nel quale sono stabiliti, non può consentire ad un altro Stato membro di giustificare un trattamento fiscale meno favorevole dei destinatari dei servizi stabiliti in quest'ultimo Stato. Come ha giustamente osservato la Commissione, simili prelievi fiscali compensatori minerebbero le fondamenta stesse del mercato interno”⁴⁰⁸. Un approccio interpretativo delle libertà fondamentali, che si basi sull'interdipendenza tra Stato membro della fonte e Stato membro di residenza, ridurrebbe la forza delle libertà stesse e ne svuoterebbe il contenuto⁴⁰⁹. Di conseguenza la valutazione deve restare confinata allo Stato della fonte che, attraverso le proprie convenzioni, è in grado di discriminare i soggetti “in entrata”, attribuendo ad alcuni, in ragione della propria residenza, un trattamento più favorevole, e precludendo l'applicazione di detto trattamento ad altri⁴¹⁰.

III.6. Libera circolazione dei capitali (artt. 63 e ss. TFUE) e Modello OCSE: il trattamento dei *capital gains* ed il trattamento degli interessi e dei dividendi (rinvio).

Ai sensi dell'art. 63 TFUE, sono vietate “tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri” e tale divieto si estende anche ai movimenti di capitali ed ai pagamenti che interessano rapporti con Stati terzi dell'Unione. Chiaramente, la libertà in parola si applica solo ai movimenti di capitali, ma poiché il Trattato non fornisce alcuna indicazione al riguardo, il riferimento legislativo è sempre stato individuato nelle

⁴⁰⁸ Punti 44 – 45 della sentenza della Corte di Giustizia CE, causa C-294/97, *Eurowings*; è inoltre il caso di sottolineare quanto affermato dall'Avvocato Generale Colomer al punto 30 delle sue conclusioni rese il 15 maggio 2008, causa C-228/07, *Peterson*, secondo cui “la Corte di giustizia ha superato tale prospettiva statale, permeando l'acquis comunitario di una sensibilità più conforme alla natura della cittadinanza europea. Nella giurisprudenza si nota un affievolimento delle responsabilità e degli obblighi dello Stato di origine, a fronte di maggiori responsabilità ed obblighi dello Stato ospitante”. La sentenza e le conclusioni citate sono disponibili su www.curia.eu.

⁴⁰⁹ Si veda al riguardo J. ENGLISCH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 321.

⁴¹⁰ Sull'importanza dell'interpretazione c.d. *per country*, si veda M. CRUZ BARREIRO CARRIL, *National Tax Sovereignty and EC Fundamental Freedoms: the Impact of tax Obstacles on the Internal Market*, in *Intertax*, 2010, pp. 105 – 113.

direttive emanate in materia, ed in particolare nella direttiva 88/361 e nella relativa Nomenclatura allegata⁴¹¹, pur riconoscendo alla stessa un mero valore indicativo⁴¹². Si tratta di un elenco eterogeneo, che si limita ad enucleare ed accorpare per categorie svariate tipologie di impiego di capitale, quali investimenti (anche attraverso acquisizioni dirette o indirette di partecipazioni societarie), finanziamenti, contratti di assicurazione, trasferimenti di ricchezza a titolo gratuito, ecc.⁴¹³; il minimo comune denominatore delle movimentazioni di capitali di cui all'art. 63 TFUE è dato dall'esistenza di *“operazioni finanziarie che riguardano essenzialmente la collocazione o l'investimento dell'importo di cui trattasi e non il corrispettivo di una prestazione”*⁴¹⁴, aventi carattere transnazionale.

Ciò che rileva, quindi, è lo scopo dell'impiego del capitale, anche al fine di differenziare l'esercizio di tale libertà dalla libertà di prestazioni di servizi e di stabilimento.

Infatti, se da un lato la Corte di Giustizia ha ritenuto che l'esame di compatibilità delle normative nazionali con il diritto comunitario può interessare contemporaneamente più di una libertà di circolazione⁴¹⁵, dall'altro ha considerato la libera circolazione dei capitali come libertà regressiva⁴¹⁶. In quest'ultimo caso, il distinguo tra libertà coinvolte poggia proprio sulla finalità che si intende perseguire attraverso la movimentazione di capitale. In particolare, nel caso d'interferenza con la libera prestazione di servizi, qualora l'impiego di capitale abbia l'obiettivo di remunerare una prestazione, allora si ricadrà nell'ambito di applicazione dell'art. 56

⁴¹¹ Direttiva 88/361/CEE, disponibile su <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31988L0361:IT:HTML>.

⁴¹² Al riguardo, la Corte di Giustizia CE ha affermato che *“in difetto, nel Trattato CE, di una definizione della nozione di «movimenti di capitali», ai sensi dell'art. 56, n. 1, CE [leggasi, art. 63 TFUE] la Corte ha in precedenza riconosciuto valore indicativo alla nomenclatura allegata alla direttiva 88/361, anche se quest'ultima è stata adottata sulla base degli artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CEE (divenuti artt. 69 e 70, n. 1, del Trattato CE, abrogati dal Trattato di Amsterdam) posto che, conformemente a quanto indicato nella sua introduzione, l'elenco da essa contenuto non ha carattere esaustivo”*; punto 29, sentenza della Corte di Giustizia CE, 11 settembre 2008, causa C-43/07, *Arens-Sikken*. Si vedano anche punti 21-22, sentenza della Corte di Giustizia CE, 16 marzo 1999, causa C-222/97, *Trummer – Mayer*. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

⁴¹³ Cfr. A. LANDSMEER, *Movement of Capital and Other Freedoms*, in *Legal Issues of Economic Integration*, 2001, pp. 58 -59.

⁴¹⁴ Punto 21, sentenza della Corte di Giustizia CE, 31 gennaio 1984, cause riunite 286/82 e 26/83, *Lusi e Carbone*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu. Si veda anche A. LANDSMEER, *Movement of Capital and Other Freedoms*, in *Legal Issues of Economic Integration*, 2001, pp. 58 -59.

⁴¹⁵ In merito al c.d. approccio cumulativo, si veda sentenza della Corte di Giustizia CE, 28 aprile 1998, causa C-118/96, *Safir*, nella quale la Corte ha ritenuto contemporaneamente applicabili la libertà di prestazione di servizi e la libertà di circolazione dei capitali; cfr. anche A. LANDSMEER, *Movement of Capital and Other Freedoms*, in *Legal Issues of Economic Integration*, 2001, pp. 62 e ss..

⁴¹⁶ Cfr. *ex multis*, sentenza della Corte di Giustizia CE, 17 gennaio 2008, causa C-105/07, *Lemmers & Van Cleef*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

TFUE⁴¹⁷. Analogamente, rispetto alla libertà di stabilimento, si dovrà guardare allo scopo che s'intende perseguire con la partecipazione in una società, di talché si avvarrà del suo diritto di stabilimento *“il cittadino di uno Stato membro che detenga nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni della società e da consentirgli di indirizzarne le attività”*⁴¹⁸.

Infine, va evidenziato che, fermo il divieto di restrizioni alla libera circolazione dei capitali, l'art. 65 TFUE riconosce agli Stati membri la facoltà di derogare a tale divieto. Specificatamente, essi possono, senza discriminare arbitrariamente coloro che esercitano tale libertà, (a) *“applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale”*, (b) *“prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie”*, (c) *“stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica”* e (d) *“adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza”*. Le previsioni precedenti autorizzano, dunque, deroghe al divieto di restrizioni alla libertà di circolazione di capitali e pagamenti, riconoscendo che le disposizioni tributarie possono legittimamente prevedere distinzioni tra contribuenti *“che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale”*. Tuttavia, proprio perché si versa in un'ipotesi eccezionale, gli Stati membri non possono introdurre disparità arbitrarie. In pratica, la disposizione non potrà essere interpretata *“nel senso che qualsiasi legislazione tributaria che operi una distinzione tra i contribuenti in base al luogo in cui essi investono i loro capitali sia automaticamente compatibile con il Trattato”*, ma sarà necessario verificare che, in concreto, *“la differenza di trattamento riguardi situazioni*

⁴¹⁷ Cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE, 31 gennaio 1984, cause riunite 286/82 e 26/83, *Lusi e Carbone*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴¹⁸ Punto 22, sentenza della Corte di Giustizia CE, 13 aprile 2000, causa C-251/98, *Baars*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

non oggettivamente paragonabili o sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale”, peraltro nel rispetto del principio di proporzionalità⁴¹⁹.

Premessi questi brevi cenni sulla libertà di circolazione dei capitali, il prossimo punto è quello di capire quali disposizioni del Modello OCSE possono assumere rilievo nell'esercizio di detta libertà.

Certamente, l'impiego di capitale, se effettuato in modo stabile e duraturo, può essere remunerato sotto forma di dividendi, qualora le partecipazioni in una società ricadano al di fuori dell'ambito di applicazione della libertà di stabilimento, ovvero sotto forma di interessi, qualora si tratti del corrispettivo di prestiti e finanziamenti erogati da un non-residente in favore di un soggetto stabilito nello Stato della fonte. In ambo i casi, trovano applicazione le disposizioni del Modello OCSE che disciplinano il trattamento dei dividendi (art. 10) e degli interessi (art. 11)⁴²⁰, con la conseguenza che le considerazioni svolte ai precedenti paragrafi per quanto concerne le interferenze tra dette disposizioni con la libertà di stabilimento e di prestazione di servizi, devono intendersi integralmente richiamate, applicandosi per analogia anche alla libera prestazione di capitali⁴²¹.

Tuttavia, possono esservi ulteriori ipotesi di in cui la libertà di circolazione di capitali intercetta disposizioni del Modello OCSE. In particolare, il riferimento è all'art. 13 del Modello in materia di *capital gains*, vale a dire utili da capitale derivanti

⁴¹⁹ Punti 28 – 29 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 7 settembre 2004, causa C-319/02, *Manninen*, nonché punti 26 – 27 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 15 luglio 2004, causa C-315/02, *Lenz*; le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

⁴²⁰ Per esigenze di completezza si segnala che il 3 giugno 2003, il Consiglio ha emanato la direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio erogati sotto forma di interessi, che ha quale obiettivo garantire la tassazione degli interessi nello Stato di residenza dell'effettivo beneficiario, attraverso lo scambio di informazioni tra autorità competenti di ciascuno Stato membro. Infatti, come abbiamo avuto modo di sottolineare esaminando l'art. 11 del Modello OCSE, la regola generale è data dalla tassazione nello Stato di residenza, ferma la possibilità per lo Stato della fonte di procedere all'applicazione di una ritenuta nel momento in cui il reddito viene erogato. Invero, però, l'assenza di coordinamento tra Stato della fonte e Stato di residenza rende particolarmente complesso garantire allo Stato di residenza la tassazione degli interessi percepiti da un proprio residente persona fisica. Pertanto, la direttiva in parola ha inteso ovviare a tale problema procedendo alla introduzione di uno scambio continuo di informazioni tra agente pagatore ed autorità competente dello Stato di residenza del beneficiario effettivo degli interessi, in modo da garantire a quest'ultimo l'applicazione della relativa normativa nazionale. La direttiva è disponibile sul sito www.eur-lex.eu.

⁴²¹ A titolo meramente esemplificativo, si ricordano le sentenze della Corte di Giustizia CE, 6 ottobre 2011, causa C-493/09, *Commissione/Portogallo*, nella quale viene riconosciuta applicabile la libertà di circolazione dei capitali ai dividendi corrisposti ai risparmiatori e 8 dicembre 2011, causa C-157/10, *Banco Bilbao*, nella quale viene riconosciuta applicabile la libertà di circolazione dei capitali agli interessi da contratti di finanziamento. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

da alienazioni di beni immobili, mobili, partecipazioni, e altri beni la cui cessione realizza plusvalenze in forza delle disposizioni nazionali⁴²²⁻⁴²³.

La disposizione del Modello OCSE prevede che gli utili derivanti dall'alienazione di beni siano imponibili nello Stato di residenza dell'alienante, salvo il caso in cui l'utile derivi da cessione d'immobili, mobili di proprietà di una stabile organizzazione, ovvero di partecipazioni in società il cui valore sia direttamente o indirettamente determinato per più del 50% da immobili situati nell'altro Stato contraente. In tali ultime ipotesi, la tassazione delle plusvalenze realizzate compete allo Stato in cui i beni immobili sono situati, ovvero allo Stato in cui ha sede la stabile organizzazione. Nella pratica, è la legislazione nazionale a prevedere le modalità di calcolo delle plusvalenze, che possono realizzarsi non solo a seguito di alienazione, ma anche di permuta, espropriazioni, donazioni e successioni *mortis causa*⁴²⁴. Tuttavia, affinché possa considerarsi realizzato un *capital gains*, deve esserci un trasferimento del diritto di proprietà sul bene plusvalente, qualsiasi sia la forma attraverso cui esso si manifesta, fermo restando il diritto per gli Stati contraenti di prevedere nella propria legislazione interna il diritto di tassare plusvalenze anche solo latenti, come avviene nel caso delle c.d. *exit taxes*⁴²⁵. Ed è proprio sulle differenze relative alla tassabilità o meno delle plusvalenze latenti previste nelle convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri dell'Unione che possono evidenziarsi i maggiori problemi di compatibilità con il diritto comunitario. Ciò, non solo perché l'inserimento di tali previsioni solo all'interno di alcune convenzioni pone problemi di disparità di trattamento tra non-residenti comunitari, ma anche perché esse possono stabilire ipotesi di *exit taxes* contrarie al diritto comunitario *ex se*⁴²⁶.

Ma, anche in questo caso, sarà necessario procedere all'esame in modo graduale, comparando a titolo esemplificativo le convenzioni Italia – Lussemburgo ed Italia – Danimarca in merito al trattamento dei *capital gains*.

⁴²² Cfr. paragrafi 4 – 12 del commento all'art. 13 del Modello OCSE.

⁴²³ Al riguardo, si ricorda che la Corte di Giustizia CE ha ricompreso le plusvalenze derivanti da cessioni di beni patrimoniali all'interno dell'ambito di applicazione della libertà di circolazione dei capitali; in tal senso, si veda Corte di Giustizia CE, 6 ottobre 2009, causa C-562/07, *Commissione/Spagna*. La sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴²⁴ Cfr. paragrafo 5 del commento all'art. 13 del Modello OCSE.

⁴²⁵ Cfr. paragrafi 6 – 8 del commento all'art. 13 del Modello OCSE.

⁴²⁶ Cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE, 29 novembre 2011, causa C-371/10, *National Grid Indus*; sentenza della Corte di Giustizia CE, 7 settembre 2006, causa C-470/04, *N.*; sentenza della Corte di Giustizia CE, 11 marzo 2004, causa C-9/02, *Lasteyrie du Saillant*. Le sentenze sono tutte disponibili su www.curia.eu.

L'art. 13 della convenzione Italia – Lussemburgo ricalca essenzialmente il contenuto della disposizione del Modello OCSE in materia di tassazione degli utili da capitale. Essi (a) se provenienti dall'alienazione di beni immobili “*sono imponibili nello Stato contraente dove detti beni sono situati*”; (b) se provenienti dall'alienazione di beni mobili facenti parte dell'attivo di una stabile organizzazione, “*compresi gli utili provenienti dalla alienazione di detta stabile organizzazione*”, sono imponibili nello Stato in cui ha sede la stabile organizzazione; (c) se provenienti dall'alienazione di ogni altro bene, “*sono imponibili soltanto nello Stato contraente di cui l'alienante è residente*”⁴²⁷. Diversamente, l'art. 13 della convenzione Italia – Danimarca, oltre a conformarsi al contenuto del Modello OCSE, precisa, ai commi 5 e 6, che: (a) non è pregiudicato il diritto dell'Italia “*di prelevare, conformemente alla propria legislazione, un'imposta sugli utili derivanti dall'alienazione di azioni o di altre quote di partecipazione agli utili di una società residente dell'Italia [...] realizzati da una persona fisica che è residente della Danimarca ed è stata residente dell'Italia nel corso dei cinque anni immediatamente precedenti all'alienazione di tali azioni o quote*” e (b) “*una persona fisica che è residente di uno Stato contraente e immediatamente dopo diventa residente dell'altro Stato contraente può essere considerata dal primo Stato contraente come alienante le azioni e può essere assoggettata ad imposizione in detto Stato per gli utili derivanti da tali azioni a partire dalla data del cambio di residenza*”⁴²⁸. In quest'ultima ipotesi è tuttavia riconosciuto il diritto alla persona fisica “*di optare nella propria dichiarazione annuale dei redditi per l'anno di alienazione di essere soggetto ad imposizione come se avesse acquistato le azioni per un importo pari all'importo utilizzato come prezzo di vendita nel primo Stato al momento dell'accertamento definitivo della propria imposta sugli utili*”.

Si tratta di disposizioni che convenzionalmente introducono possibili *exit taxes*, anche eventualmente in deroga alle previsioni nazionali. Infatti, l'art. 13, co. 5 della convenzione Italia – Danimarca legittima lo Stato italiano a deviare dalla stessa legislazione nazionale nel caso in cui un proprio residente si trasferisca in Danimarca ed alieni le proprie partecipazioni in una società italiana. In questo caso, l'Italia conserva il diritto a tassare l'eventuale plusvalenza realizzata, non solo in violazione del diritto

⁴²⁷ La convenzione sottoscritta tra Italia e Lussemburgo è disponibile al seguente indirizzo http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm.

⁴²⁸ La convenzione sottoscritta tra Italia e Danimarca è disponibile al seguente indirizzo http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm.

comunitario, ma anche in deroga alle norme nazionali, che pur prevedendo un'ipotesi di *exit tax* all'art. 166 del TUIR, la limita soggettivamente ai soli imprenditori ed oggettivamente ai componenti aziendali⁴²⁹. In questo caso, l'Italia, quale Stato della fonte, avrà quindi titolo per tassare un residente danese che abbia ceduto partecipazioni in una società italiana, qualora la residenza dello stesso fosse stata, nei cinque anni precedenti all'alienazione delle partecipazioni, l'Italia. Analogamente, ai sensi dell'art. 13, co. 6 della convenzione Italia – Danimarca, viene riconosciuta ad ambo gli Stati contraenti di considerare realizzate le plusvalenze latenti su partecipazioni detenute da un proprio residente, nel momento in cui esso trasferisca la residenza nell'altro Stato contraente.

Va da sé che previsioni siffatte contrastano apertamente con il diritto comunitario per tre ordini di motivi. In primo luogo, per violazione del principio di non-discriminazione inteso come obbligo del trattamento nazionale. Ai sensi dell'art. 13, co. 5 e 6 della convenzione Italia – Danimarca, infatti, l'Italia tratta i soggetti che hanno trasferito la propria residenza in Danimarca in modo diverso da quanto fa nelle ipotesi meramente interne. In particolare, in una situazione meramente interna, in cui non viene in rilievo la convenzione, la tassazione di plusvalenze latenti a seguito di trasferimento di sede all'estero colpisce solo i soggetti imprenditori e il loro complesso aziendale. Nel caso in cui, invece, entri in gioco la convenzione, non trova applicazione la normativa nazionale, ma una normativa convenzionale deteriore. Essa estende, da un lato, le ipotesi di tassazione immediata anche alle plusvalenze latenti da partecipazione detenute da persone fisiche, anche non imprenditori e, dall'altro lato, la responsabilità fiscale delle persone fisiche che si trasferiscono in Danimarca anche alle plusvalenze da essi realizzate a fronte della cessione di partecipazioni in società italiane per i cinque anni successivi al trasferimento di residenza. Invero, quest'obiezione potrebbe essere superata dal dettato di cui all'art. 169 TUIR secondo cui le disposizioni nazionali “*si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppis imposizione*”, in modo da garantire il rispetto dell'obbligo del trattamento nazionale. Tuttavia, questa equiparazione varrà solo nei limiti in cui la normativa nazionale regoli espressamente il fenomeno disciplinato a livello convenzionale (e ciò, nel caso di specie, riguarderà solo l'ipotesi di cui all'art.

⁴²⁹ Per un esame della disciplina italiana in chiave comunitaria, si rinvia a T. TASSANI, *Trasferimento di residenza ed exit tax nel diritto tributario comunitario: l'esperienza italiana*, in *Studi Tributari Europei*, 1/2009, disponibile su ste.seast.org.

166 TUIR), non potendosi invece estendere a fattispecie non legislativamente trattate dal TUIR.

In secondo luogo, l'applicazione della convenzione Italia – Lussemburgo garantisce un trattamento dei non-residenti più favorevole rispetto a quello previsto nella convenzione Italia – Danimarca, scoraggiando la circolazione dei capitali tra detti Stati membri. Infatti, solo all'interno del rapporto Italia – Danimarca, i capitali dei rispettivi residenti vengono colpiti da imposte su ricchezze latenti, mentre analoga tassazione non verrà applicata nel caso in cui possa trovare applicazione la convenzione Italia – Lussemburgo.

Infine, va segnalato che, indipendentemente dalle possibili discriminazioni interne o esterne che possono essere generate dall'art. 13, co. 5 e 6 della convenzione Italia – Danimarca, la stessa previsione di *exit tax* può apparire contraria al diritto comunitario, in ragione di quanto affermato più volte dalla Corte di Giustizia CE. Infatti, sebbene le *exit taxes*, disciplinate in molti ordinamenti nazionali, siano generalmente giustificate dalla necessità di evitare che “*lo Stato membro di provenienza debba rinunciare al suo diritto di assoggettare ad imposta una plusvalenza generata nell'ambito della sua competenza fiscale prima di tale trasferimento*”⁴³⁰, affinché esse possano considerarsi legittime è necessario che non violino il principio di proporzionalità. In particolare, “*per valutare la proporzionalità di una siffatta normativa, è necessario operare una distinzione tra la determinazione dell'importo del prelievo e la sua riscossione*”⁴³¹. Solo se la previsione legislativa si limita a prevedere che all'atto del trasferimento di residenza venga esclusivamente calcolata la plusvalenza latente, rinviando la riscossione all'effettivo momento di realizzo della plusvalenza, essa sarà da considerarsi legittima ai sensi del diritto comunitario⁴³². Invero, il principio di proporzionalità non appare rispettato dall'art. 13, co. 5 e 6 della convenzione Italia – Danimarca. Nel caso di cui al co. 5, infatti, non è prevista alcuna cristallizzazione del valore della plusvalenza al momento del trasferimento di residenza, con la conseguenza

⁴³⁰ Punto 46 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 29 novembre 2011, causa C-371/10, *National Grid Indus*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴³¹ Punto 51 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 29 novembre 2011, causa C-371/10, *National Grid Indus*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴³² Cfr. punto 85 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 29 novembre 2011, causa C-371/10, *National Grid Indus*, secondo cui “*è sproporzionata una normativa di uno Stato membro, come quella di cui alla causa principale, che impone ad una società che trasferisce in un altro Stato membro la propria sede amministrativa effettiva la riscossione immediata, al momento stesso di tale trasferimento, dell'imposta sulle plusvalenze latenti relative ad elementi patrimoniali di tale società*”. La sentenza è disponibile su www.curia.eu.

che potranno considerarsi imponibili in Italia anche plusvalenze realizzate nell'ambito della competenza fiscale danese, in violazione degli insegnamenti della Corte rispetto al momento temporale di ripartizione del potere impositivo. Nella fattispecie di cui al co. 6, invece, non è prevista alcuna sospensione d'imposta per la plusvalenza latente, la quale viene immediatamente assoggettata ad imposizione, in totale spregio del principio di proporzionalità ai sensi del quale la restrizione di una libertà fondamentale, se giustificata da motivi imperativi di interesse generale, non può comunque andare oltre quanto necessario per raggiungere detto obiettivo. Nel caso di specie, se l'obiettivo è quello di ripartire equamente il potere impositivo tra Stati membri, esso può essere legittimamente perseguito cristallizzando il valore della plusvalenza latente e rinviando la riscossione della stessa al momento di effettivo realizzo (peraltro, tenendo anche conto delle eventuali minusvalenze verificatesi *medio tempore* qualora a ciò non provveda il nuovo Stato di residenza⁴³³).

* * *

In tutti i casi esaminati è stato evidenziato come i trattamenti differenti accordati dallo Stato membro della fonte a non-residenti comunitari possano condurre a disparità di trattamento che si rivelano “restrizioni” alle libertà di circolazione previste riconosciute dal diritto comunitario. Essi frustrano la parità di trattamento che deve essere assicurata a qualsiasi cittadino comunitario che operi all'interno del Mercato Unico. Si tratta di una parità “in entrata” che riguarda i singoli mercati nazionali, in forza della quale è fatto divieto agli Stati membri di prevedere normative che abbiano quale effetto di disincentivare o scoraggiare alcuni soggetti comunitari dall'investire o stabilirsi nel proprio Stato. Si tratta di un divieto che, come abbiamo già visto, opera indipendentemente dal fatto che lo Stato di residenza del cittadino comunitario “in entrata” nello Stato della fonte riceva, dal primo, “compensazioni” tali da eliminare gli svantaggi sofferti all'estero. E ciò in quanto la valutazione delle disparità di trattamento deve comunque avvenire all'interno di un unico sistema giuridico nazionale⁴³⁴. Infatti, come ha affermato la Corte di Giustizia, “*gli Stati membri non dispongono della facoltà di determinare quando debba applicarsi la propria legislazione o quella di un altro*

⁴³³ Cfr. punti 54 – 55 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 7 settembre 2006, causa C-470/04, N.; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴³⁴ Si vedano punti 44-45 della sentenza della Corte di Giustizia CE, causa C-294/97, *Eurowings*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

Stato membro, poiché essi sono tenuti ad osservare le disposizioni del diritto comunitario vigente"⁴³⁵, con la conseguenza che deve considerarsi illegittima la normativa nazionale che giustifica un ostacolo alle libertà di movimento comunitarie perché compensato dalla legislazione applicabile in un altro Stato membro.

Peraltro, il fatto che la disparità di trattamento derivi da una convenzione contro le doppie imposizioni, quindi da un accordo internazionale, non scardina il principio affermato dalla giurisprudenza comunitaria. Come è stato dimostrato, non solo sugli Stati grava il rispetto del principio di leale collaborazione di cui all'art. 351 TFUE, e quindi gli stessi sono obbligati a procedere ad una lettura comunitariamente orientata degli accordi internazionali loro sottoscritti, ma la stessa ratifica di tali accordi fa sì che essi diventino parte integrante degli ordinamenti nazionali cui afferiscono e, come tali, passibili di censura per supposta violazione del diritto comunitario, al pari di quanto avviene per qualsiasi normativa interna. Non a caso, la giurisprudenza comunitaria ha ricordato che sebbene *"in mancanza di disposizioni comunitarie di unificazione o di armonizzazione [...] gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri per ripartire il loro potere impositivo [...] ciò non toglie che, per quanto concerne l'esercizio del potere impositivo così ripartito, gli Stati membri non possono esimersi dal rispettare le norme comunitarie"*⁴³⁶, tra le quali assume particolare rilievo il rispetto del principio di parità di trattamento e non-discriminazione tra cittadini comunitari all'interno dell'Unione.

Alla luce delle considerazioni precedenti, pertanto, è dimostrato che il diverso contenuto delle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra Stati membri dell'Unione può condurre a ripartizioni di potere impositivo capaci di impattare negativamente solo su alcuni non-residenti, discriminandoli nell'esercizio delle proprie libertà di circolazione.

Tuttavia, essendo il divieto di discriminazione più duttile rispetto al principio di uguaglianza, esso ammette deroghe e/o eccezioni, se giustificate da ragioni imperative d'interesse generale e se le misure discriminatorie adottate risultino proporzionate nel rapporto fine - mezzo che si intende perseguire. È quindi il caso di chiedersi se le discriminazione "in entrata" causate dal diverso contenuto delle convenzioni contro le doppie imposizioni intracomunitarie possano ritenersi giustificate

⁴³⁵ Punto 61, sentenza della Corte di Giustizia CE, causa C-107/94, *Asscher*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴³⁶ Punti 22 – 23, sentenza della Corte di Giustizia CE, 22 dicembre 2008, causa C-282/07, *Truck Center*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

da ragioni imperative di interesse generale, come il rispetto dell'equilibrio delle convenzioni (il quale sottende il rispetto del principio di reciprocità) e dell'equo riparto di potere impositivo tra Stati membri. Nonché, se esse possano comunque considerarsi conformi alle regole che soprassedono i rapporti tra Unione Europea ed Organizzazione internazionale del Commercio.

IV. Le giustificazioni alle restrizioni in entrata derivanti dalla contemporanea applicazione di Convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri. Aspetti generali.

In considerazione di quanto precede, l'obiettivo del presente capitolo sarà verificare se le convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra Stati membri, pur conducendo a trattamenti differenziati "in entrata", possano considerarsi di per sé legittime ai sensi della normativa comunitaria, perché sottratte all'ambito di applicazione delle libertà fondamentali e quindi del divieto di non-discriminazione. La domanda a cui deve darsi risposta è infatti la seguente: le convenzioni contro le doppie imposizioni che ripartiscono il potere impositivo tra Stati membri sono sottratte all'ambito di applicazione delle libertà fondamentali, anche nel caso in cui la loro applicazione conduca a restrizioni o discriminazioni tra operatori economici europei?⁴³⁷ E se "sì", perché?

La soluzione al problema non è semplice ed immediata.

Il punto di partenza è sempre lo stesso: l'applicazione di diverse convenzioni contro le doppie imposizioni spesso non determina mere "disparità" di trattamento tra non-residenti comunitari, ma può generare vere e proprie discriminazioni. Infatti, da una parte l'obbligo di rendere compatibili con il diritto comunitario le legislazioni tributarie in materia d'imposte dirette⁴³⁸ e, dall'altra, l'esistenza di regimi diversificati in base alla nazionalità/residenza dei cittadini comunitari, applicabili a situazioni analoghe, si risolvono inevitabilmente in uno svantaggio all'interno dei singoli mercati nazionali, che colpisce positivamente solo coloro che hanno titolo per profittare di una norma convenzionale favorevole.

L'effetto diretto della discriminazione/restrizione derivante dalla contemporanea presenza ed applicazione di convenzioni contro le doppie imposizioni intra-europee si divide in generale e particolare. Il primo è la frammentazione del Mercato Unico, la cui libera concorrenza viene alterata, modificando il flusso dei fattori

⁴³⁷ Si segnala che la stessa domanda è stata posta dall'Avvocato General Kokott nelle conclusioni rese il 12 settembre 2006 nella causa C-231/05, *OyAA*, punto 26; le conclusioni sono disponibili su www.curia.eu.

⁴³⁸ Si ricorda, infatti, che, secondo la giurisprudenza comunitaria costante, "se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi, quindi, da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza".

produttivi attraverso accordi bilaterali⁴³⁹; il secondo, una restrizione “in entrata” dovuta alla nazionalità del cittadino comunitario “svantaggiato”, capace di scoraggiare l’esercizio delle libertà fondamentali previste dal Trattato. Invero, già lo stesso fenomeno della doppia imposizione giuridica è causa di distorsioni concorrenziali tra gli operatori transnazionali e, a livello di principio, è da considerarsi in contrasto con l’obiettivo della realizzazione di un Mercato Unico, sebbene si tratti di una conseguenza diretta ed inevitabile della concorrente potestà impositiva degli Stati membri. Pertanto, le soluzioni assunte bilateralmente dai singoli Stati per porvi rimedio sono sì idonee a ridurre gli effetti negativi di un doppio carico fiscale, ma al contempo sono in grado di tramutarsi in vantaggi competitivi nei confronti solo di alcuni soggetti, in contrasto con gli obiettivi dei Trattati. Precisamente, i vantaggi si avranno nei confronti dei residenti comunitari “in entrata” nei singoli mercati nazionali, i quali potranno profittare di disposizioni convenzionali particolarmente favorevoli, a discapito coloro che, pur trovandosi in condizioni analoghe, ricadranno fuori dell’ambito soggettivo di applicazione della disposizione convenzionale “più vantaggiosa”. Ciò, in linea di principio, si pone in contrasto con il divieto di non-discriminazione previsto nelle libertà di circolazione, in forza del quale si “*impone di non trattare situazioni analoghe in maniera differente e situazioni diverse in maniera uguale*”⁴⁴⁰.

Tale trattamento discriminatorio si verifica inevitabilmente nel caso di convenzioni contro le doppie imposizioni aventi contenuto diverso, perché non si tiene conto delle posizioni oggettive e fattuali in cui i soggetti non-residenti si trovano, rilevando esclusivamente il loro *status* giuridico, vale a dire la residenza in uno degli Stati membri contraenti la convenzione. Questo, nell’ambito del diritto comunitario, non può di certo dirsi coerente con le libertà di circolazione, che sono ormai da considerarsi diritti “costituzionali” dell’ordinamento dell’Unione, la cui titolarità spetta a tutti i cittadini europei⁴⁴¹. In forza di quello che è ormai l’*acquis* comunitario, infatti, l’unico *status* che rileva è la cittadinanza europea, poiché, come affermato a più riprese dalla giurisprudenza comunitaria, “*lo status di cittadino dell’Unione è destinato ad essere lo status fondamentale dei cittadini degli Stati membri che consente a chi tra di essi si trovi nella medesima situazione di ottenere, indipendentemente dalla nazionalità e fatte*

⁴³⁹ Cfr. *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Annex 6, p. 378.

⁴⁴⁰ Cfr. *ex multis*, punto 31 della sentenza della Corte di Giustizia CE, del 2 ottobre 2003, causa C-148/02, *Garcia Avello*, disponibile su www.eur-lex.eu.

⁴⁴¹ Cfr. N. NIC SHUIBHNE, *The Resilience of EU Market Citizenship*, in *Common Market Law Review*, 2010, pp. 1599 – 1610.

*salve le eccezioni a tal riguardo espressamente previste, il medesimo trattamento giuridico”*⁴⁴². Pertanto, *“ogni cittadino dell’Unione ha la facoltà di avvalersi dell’art. 12 CE – che vieta qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità – in tutte le situazioni rientranti nel campo di applicazione ratione materiae del diritto comunitario [...] Tali situazioni comprendono, in particolare, quelle rientranti nell’esercizio della libertà di circolare e di soggiornare nel territorio degli Stati membri, quale conferita dall’art. 18 CE”*⁴⁴³, per quanto concerne i soggetti non economicamente attivi, nonché tutte le libertà di circolazione che riguardano attività economiche transfrontaliere, quali circolazione di merci, servizi, persone e capitali, anche con riguardo al settore delle imposte dirette⁴⁴⁴.

Conseguentemente, qualsiasi limitazione all’esercizio delle libertà fondamentali, basata su rapporti bilaterali tra Stati membri, che ricada nell’ambito di applicazione del diritto comunitario, sarebbe da considerarsi ad esso contraria, salvo nel caso in cui sussistano ragioni imperative di interesse generale tali da giustificare una restrizione. Pertanto, in linea teorica, lo Stato membro della fonte ha l’obbligo di applicare ai cittadini comunitari, indipendentemente dalla loro residenza e dalla loro nazionalità, la convenzione più favorevole tra quelle da esso sottoscritte nelle relazioni bilaterali che vedono come parti contraenti gli Stati membri dell’Unione, al fine di garantire il rispetto del principio di uguaglianza, altrimenti frustrato. Al riguardo pare illuminante il passaggio contenuto nelle conclusioni dell’Avvocato Generale Colomer rese nella causa *Peterson*, secondo cui *“nella giurisprudenza si nota un affievolimento delle responsabilità e degli obblighi dello Stato di origine, a fronte di maggiori responsabilità ed obblighi dello Stato ospitante [...] gli Stati membri devono fornire servizi identici a tutti i cittadini europei, a prescindere dalla loro nazionalità o residenza, qualora dimostrino di esercitare attività analoghe a coloro che hanno un legame effettivo con la comunità politica di tale Stato, anche qualora tale obbligo comporti un onere per l’erario [...] Pertanto, è la nozione di appartenenza in senso materiale, estranea a qualsiasi esigenza di carattere amministrativo, l’elemento che*

⁴⁴² Punto 31, sentenza della Corte di Giustizia CE, 20 settembre 2001, causa C-184/99, *Grzeckczyk*; si veda anche punto 15, sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 luglio 2005, causa C-403/03, *Schempp*. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

⁴⁴³ Punti 24 – 25, sentenza della Corte di Giustizia CE, 1 ottobre 2009, causa C.103/08, *Gottwald*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁴⁴ Si vedano, a titolo meramente esemplificativo, i punti 32, sentenza della Corte di Giustizia CE, 6 giugno 2000, causa C-35/98, *Verkooijen*, nonché punto 36, sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

giustifica l'inclusione di un cittadino europeo nella comunità politica. Spezzando i legami di identità con un solo Stato per dividerli con altri paesi, si crea un nesso all'interno di uno spazio più esteso. Di conseguenza, si dà vita alla nozione di appartenenza europea, che i Trattati raccomandano di rafforzare”⁴⁴⁵. In questo senso, il divieto di non discriminazione assume valenza generale ed assoluta, traducendosi nel suo positivo: il rispetto del principio di uguaglianza per tutti coloro che godono dello *status* di cittadini europei, residenti in un qualsiasi Stato membro dell'Unione.

Da quanto sopra, discende che l'accertamento dell'esistenza di una disciplina direttamente o indirettamente discriminatoria nei confronti di un qualsiasi cittadino residente europeo impone allo Stato membro, che viola detto divieto, di estendere i vantaggi previsti dalla normativa nazionale o convenzionale anche a coloro che ne sono stati illegittimamente pretermessi. In particolare, se la discriminazione riguarda la diversità di trattamento tra soggetti comunitari residenti e non-residenti che versano nella medesima situazione oggettiva e fattuale, l'estensione avverrà attraverso l'applicazione del trattamento nazionale⁴⁴⁶; nel caso in cui invece la discriminazione operi nei confronti di due non-residenti comunitari, l'unica soluzione sarà riconoscere il diritto del soggetto illegittimamente discriminato di imporre allo Stato membro della fonte l'applicazione del trattamento della nazione più favorita, non potendo egli avvalersi *ipso iure* della convenzione contro le doppie imposizioni più favorevole sottoscritta da detto Stato membro della fonte con altri Stati membri.

Tuttavia, è chiaro che il contrasto con le libertà fondamentali è e resta solo potenziale, poiché il riconoscimento della parità di trattamento tra cittadini europei, residenti nell'Unione non è ancora in grado di scalfire il diritto degli Stati membri di limitare le libertà di circolazione al fine di tutelare “*ragioni imperative di interesse generale*”. Nel caso di specie, sarà quindi necessario verificare che non sussistano giustificazioni tali da legittimare le discriminazioni/restrizioni causate dalle diverse convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dallo Stato membro della fonte.

Invero, la posizione assunta dalla Corte di Giustizia nel caso *D.*⁴⁴⁷ prima, e nel caso *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*⁴⁴⁸ dopo,

⁴⁴⁵ Punti 30 – 31, conclusioni dell'Avvocato Generale Colomer, 15 maggio 2008, causa C-228/07, *Peterson*, disponibili su www.curia.eu.

⁴⁴⁶ Si veda al riguardo a titolo meramente esemplificativo, sentenza della Corte di Giustizia CE, del 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker* e sentenza della Corte di Giustizia CE, del 12 giugno 2003, causa C-234/01, *Gerritse*; le sentenze sono ambedue disponibili su www.eur-lex.eu.

⁴⁴⁷ Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D.* La sentenza è disponibile su www.curia.eu. Per i commenti resi all'indomani della sentenza D. e delle conclusioni dell'Avvocato

sembra analizzare il problema da un punto di vista completamente diverso. Le sentenze sembrano escludere *ab origine* una valutazione di compatibilità con il diritto comunitario delle previsioni “di vantaggio” contenute nelle disposizioni contro le doppie imposizioni sottoscritte tra Stati membri dell’Unione⁴⁴⁹. Secondo tale giurisprudenza, la conformità al diritto tributario internazionale di norme convenzionali applicabili tra due o più Stati membri non rileva: le disposizioni che creano “disparità” e “svantaggi” nei confronti dei residenti di Stati membri non contraenti sono da ritenersi sempre legittime, in quanto estranee all’ambito di applicazione delle libertà fondamentali⁴⁵⁰. In particolare, nelle decisioni citate si è evidenziato che la ripartizione del potere impositivo attraverso le convenzioni contro le doppie imposizioni, basandosi sul principio di reciprocità, non è sindacabile dalla giurisprudenza comunitaria perché “il fatto che tali diritti e obblighi reciproci si applichino soltanto a soggetti residenti in uno dei due Stati membri contraenti è una conseguenza inerente alle convenzioni bilaterali volte a prevenire la doppia imposizione”⁴⁵¹.

Generale, si vedano, senza alcuna pretesa di completezza, G. MEUSSEN, *The Advocate General's Opinion in the 'D' Case: Most-Favoured-Nation Treatment and the Free Movement of Capital*, in *European Taxation*, 2005, pp. 52 e ss.; G. KOFLER, *Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties?*, in *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005, pp. 52 e ss.; S. RAVENTÓS-CALVO, *The Most-Favoured-Nation Clause and the Outcome of the 'D' and Bujura Cases in the European Court of Justice: Introduction*, in *European Taxation*, 2005, pp. 336 e ss.; D. WEBER, *Differences between Tax Treaties: Prohibited Discrimination?*, in *European Taxation*, 2005, pp. 339 e ss.; O. THÖMMES, *A Tax Treaty for Europe: An Independent View under EU Law*, in *European Taxation*, 2005, pp. 343 e ss.; M. WATERS, *A Tax Treaty for Europe? Most-Favoured Nation and the Outcome of the 'D' and Bujura Cases in the European Court of Justice*, in *European Taxation*, 2005, pp. 347 e ss.; L. SHEPPARD, *The ECJ's Common Sense in the D Case*, in *Tax Notes International*, 18 July 2005, pp. 203 e ss.; P. PISTONE, *National treatment for all non-resident EU nationals: looking beyond the D decision*, in *Intertax*, 2005, pp. 412 e ss.; D. WEBER, *Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the D Case*, in *Intertax*, 2005, pp. 420 e ss.; S. VAN THIEL, *A Slip of the European Court in the D case: Denial of the Most-Favoured-Nation Treatment because of Absence of Similarity*, in *Intertax*, 2005, pp. 454 e ss.; O. THÖMMES – K. NAKHAI, *ECJ rejects most-favoured nation argument in D Case*, in *Intertax*, 2005, pp. 479 e ss.; G. KOFLER – C. SHINDLER, *'Dancing with Mr D.': The EJC's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in The D. Case*, in *European Taxation*, 2005, pp. 530 e ss..

⁴⁴⁸ Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁴⁹ Sembra concordare con la visione della Corte di Giustizia KEMMEREN, il quale già nel 1997 sottolineava che la speciale natura bilaterale delle convenzioni contro le doppie imposizioni non permetteva di superare i limiti imposti dalla condizione di reciprocità; cfr. E. KEMMEREN, *The Termination of the 'Most Favoured Nation Clause' dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention*, in *EC Tax Review*, 1997, pp. 147 – 148.

⁴⁵⁰ Come ha correttamente osservato KINGSTON, è proprio a partire dal caso *D*. che la Corte di giustizia sceglie di interpretare in modo letterale il concetto di restrizione nell’ambito dell’imposizione diretta. Cfr. S. KINGSTON, *A Light in the Darkness: Recent Developments in the ECJ's Direct Tax Jurisprudence*, in *Common Market Law Review*, 2007, p. 1331.

⁴⁵¹ Punto 91 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*, disponibile su www.eur-lex.eu.

In questo modo, la Corte apoditticamente sembra avere elevato la condizione di reciprocità ad elemento idoneo a sottrarre gli accordi internazionali sottoscritti tra Stati membri al vaglio di compatibilità con il diritto comunitario, sebbene la loro applicazione possa porsi in palese in contrasto con l'obiettivo della realizzazione del Mercato Unico⁴⁵².

Invero, tale posizione risulta inaccettabile alla luce dell'obbligo che grava sugli Stati membri di rispettare il diritto comunitario anche nel momento in cui essi agiscono in settori di propria esclusiva competenza, comunque idonei ad impattare sulle libertà comunitarie fondamentali.

Ma non solo.

In primo luogo, infatti, la posizione assunta nelle cause citate si pone in contrasto con l'art. 351 TFUE e con un precedente consolidato orientamento giurisprudenziale in forza del quale le convenzioni contro le doppie imposizioni, così come gli accordi internazionali che interessano gli Stati membri, sono assoggettati al vaglio di compatibilità con il diritto comunitario qualora il loro oggetto intercetti sfere di competenza dell'Unione, ovvero possa incidere negativamente sulla realizzazione del Mercato Unico. Non a caso, *“l'art. 234 del Trattato [leggasi, art. 351 TFUE] ha portata generale e si applica a qualsiasi convenzione internazionale, indipendentemente dal suo oggetto, che possa incidere sull'applicazione del Trattato”*⁴⁵³. A ciò si aggiunga che le norme internazionali pattizie, in forza di ratifica, entrano nel sistema di leggi di ciascuno Stato membro contraente (peraltro, spesso, con efficacia rafforzata, come avviene in Italia) e, per tale ragione, sono, al pari di qualsiasi altra normativa nazionale, soggette al rispetto del diritto comunitario. Un approccio diverso, come affermato anche dall'Avvocato Generale nella causa OyAA, sarebbe contrario alle stesse libertà di circolazione stabilite dai Trattati, le quali hanno valore assoluto e devono essere garantite, salvo valide giustificazioni, in qualsiasi relazione transfrontaliera intra-europea⁴⁵⁴. Pertanto, ritenere che la presenza di una convenzione contro le doppie

⁴⁵² Cfr. anche L. A. DENYS, *The ECJ Case Law on Cross Border Dividends Revisited*, in *European Taxation*, 2007, pp. 234 – 235.

⁴⁵³ Punto 23, sentenza della Corte di Giustizia CE, 5 novembre 2002, causa C-466/98, *Commissione/Regno Unito*, meglio conosciuta come causa *Open Skies*; si veda anche punto 6, sentenza della Corte di Giustizia CE, 14 ottobre 1980, causa 812/79, *Burgoa*; punto 43, sentenza della Corte di Giustizia CE, 4 luglio 2000, causa C-62/98, *Commissione/Portogallo*. Le sentenze sono tutte disponibili su www.curia.eu.

⁴⁵⁴ Cfr. al riguardo punto 27 delle conclusioni rese dall'Avvocato General Kokott, il 12 settembre 2006 nella causa C-231/05, OyAA, disponibili su www.eur-lex.eu, il quale precisa che un approccio del genere

imposizioni valga di per sé a ridurre la tutela delle libertà di circolazione comunitarie, autorizzando trattamenti discriminatori nei confronti di soggetti non-residenti da parte dello Stato membro della fonte, significherebbe svuotare le libertà stesse del loro significato e della loro funzione, in totale spregio del principio di leale collaborazione di cui all'art. 351 TFUE. Invero, proprio richiamando tale principio la Corte di Giustizia ha sottolineato che “*nel mettere in pratica gli impegni assunti in virtù di convenzioni internazionali, indipendentemente dal fatto che si tratti di una convenzione tra Stati membri ovvero tra uno Stato membro e uno o più paesi terzi, gli Stati membri [...] devono rispettare gli obblighi loro incombenti in virtù del diritto comunitario*”⁴⁵⁵.

Inoltre, la soluzione sposata dalla Corte nelle cause *D.*⁴⁵⁶ e *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*⁴⁵⁷ attribuisce, di fatto, alla condizione di reciprocità ed al principio di equa ripartizione del potere impositivo tra Stati membri, insiti nelle convenzioni stesse, non tanto la natura di “causa di giustificazione”, ma piuttosto quella di vera e propria “causa di esclusione” dall’ambito di applicazione dei Trattati, senza che vengano in rilievo gli effetti negativi che possono aversi sulla realizzazione del Mercato Unico. In questo modo si giungerebbe all’inaccettabile conseguenza secondo cui non sarebbe mai necessaria una giustificazione per una

“*contraddice l'essenza fondamentale della libertà di stabilimento quale divieto di ogni forma di restrizione e discriminazione*”.

⁴⁵⁵ Punto 42, sentenza della Corte di Giustizia CE, 21 gennaio 2010, causa C-546/07, *Commissione/Polonia*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁵⁶ Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D.* La sentenza è disponibile su www.curia.eu. Per i commenti resi all'indomani della sentenza *D.* e delle conclusioni dell'Avvocato Generale, si vedano, senza alcuna pretesa di completezza, G. MEUSSEN, *The Advocate General's Opinion in the 'D' Case: Most-Favoured-Nation Treatment and the Free Movement of Capital*, in *European Taxation*, 2005, pp. 52 e ss.; G. KOFLER, *Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties?*, in *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005, pp. 52 e ss.; S. RAVENTÓS-CALVO, *The Most-Favoured-Nation Clause and the Outcome of the 'D' and Bujura Cases in the European Court of Justice: Introduction*, in *European Taxation*, 2005, pp. 336 e ss.; D. WEBER, *Differences between Tax Treaties: Prohibited Discrimination?*, in *European Taxation*, 2005, pp. 339 e ss.; O. THÖMMES, *A Tax Treaty for Europe: An Independent View under EU Law*, in *European Taxation*, 2005, pp. 343 e ss.; M. WATERS, *A Tax Treaty for Europe? Most-Favoured Nation and the Outcome of the 'D' and Bujura Cases in the European Court of Justice*, in *European Taxation*, 2005, pp. 347 e ss.; L. SHEPPARD, *The ECJ's Common Sense in the D Case*, in *Tax Notes International*, 18 July 2005, pp. 203 e ss.; P. PISTONE, *National treatment for all non-resident EU nationals: looking beyond the D decision*, in *Intertax*, 2005, pp. 412 e ss.; D. WEBER, *Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the D Case*, in *Intertax*, 2005, pp. 420 e ss.; S. VAN THIEL, *A Slip of the European Court in the D case: Denial of the Most-Favoured-Nation Treatment because of Absence of Similarity*, in *Intertax*, 2005, pp. 454 e ss.; O. THÖMMES – K. NAKHAI, *ECJ rejects most-favoured nation argument in D Case*, in *Intertax*, 2005, pp. 479 e ss.; G. KOFLER – C. SHINDLER, *'Dancing with Mr D.': The EJC's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in The D. Case*, in *European Taxation*, 2005, pp. 530 e ss..

⁴⁵⁷ Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

situazione che, essendo assoggettata a due o più poteri impositivi perché transnazionale e gestita attraverso accordi bilaterali internazionali, risulti discriminatoria.

Questo non è certamente in linea con gli obiettivi del diritto comunitario, il quale ha come fine, non solo la creazione di un Mercato Unico, ma anche l'estensione a tutti i cittadini comunitari, che risiedono nel territorio dell'Unione e che operano a livello transnazionale, dei medesimi diritti. Estensione che trova attuazione attraverso il rispetto del divieto di discriminazione. La condizione di reciprocità insita negli accordi internazionali, infatti, non può valere mai come clausola di esclusione per l'operatività del diritto comunitario, poiché le libertà di circolazione, ed il contestuale rispetto del divieto di discriminazione, sono assolute *“e uno Stato membro non può far dipendere la loro osservanza dal contenuto di un trattato stipulato con un altro Stato membro”*⁴⁵⁸.

IV.1. La condizione di reciprocità, l'equa ripartizione del potere impositivo e le convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri: una visione di sistema.

Il concetto di reciprocità è insito in molte branche del diritto⁴⁵⁹, ma nell'ambito del diritto internazionali assume un significato particolarmente rilevante, perché definisce lo *status* normale delle relazioni tra due o più Stati sovrani⁴⁶⁰. La reciprocità si atteggia, infatti, non solo a strumento di garanzia del mantenimento di un equilibrio sostanziale durante lo svolgimento della relazione tra Stati sovrani, ma funge anche da elemento essenziale per la conclusione di un accordo. In forza della condizione di reciprocità gli Stati decidono di limitare vicendevolmente la propria sovranità al fine di conseguire un vantaggio per sé o per i propri cittadini da parte degli altri Stati che si vincolano al rapporto. In questo senso è quindi corretta l'affermazione secondo cui la reciprocità *“plays an important role as a political negotiation principle, and contributes to the stability of the ensuing treaty and to the observation of the obligations deriving from it”*⁴⁶¹.

⁴⁵⁸ Punto 26, sentenza della Corte di Giustizia CE, 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Avoir Fiscal*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁵⁹ Cfr. B. SIMMA, *Reciprocity*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione online, 2011, www.mpepil.com.

⁴⁶⁰ Cfr. G. WILS, *The Concept of Reciprocity in EEC Law: An Exploration Into These Realms*, in *Common Market Law Review*, 1991, pp. 245 – 246.

⁴⁶¹ G. WILS, *The Concept of Reciprocity in EEC Law: An Exploration Into These Realms*, in *Common Market Law Review*, 1991, p. 248. Traduzione libera: *“gioca un importante ruolo in quanto principio di*

Tutti gli accordi internazionali, siano essi bilaterali o multilaterali, riconoscono nel principio di reciprocità un elemento essenziale, poiché garantisce il bilanciamento degli interessi sovrani in gioco, attuato attraverso concessioni e limitazioni di sovranità uguali e contrarie. Inoltre, il pericolo di ritorsioni, generalmente caratterizzate dalla sospensione da parte dello Stato adempiente dei diritti concessi all'altro Stato o ai cittadini di quest'ultimo a condizione di reciprocità, riduce il rischio di violazioni degli accordi, stabilizzandoli. Per questo la reciprocità può anche essere intesa come corrispondente internazionale del principio civilistico *inadimplenti non est adimplendum*.

Anche il diritto comunitario primario, rappresentato dagli originari Trattati, nasce nel rispetto del principio di reciprocità internazionale, ma, a differenza di quanto accade nel diritto internazionale pattizio "classico", gli Stati membri non si limitano a ridurre reciprocamente la propria sovranità: essi ne cedono parte ad un'istituzione sovranazionale – originariamente le diverse Comunità Europee (CECA, EURATOM e CEE), oggi l'Unione Europea – per raggiungere un livello di integrazione che superi i particolarismi nazionali e persegua obiettivi comuni in un'ottica solidaristica tra gli Stati membri. È quindi l'Unione che, attraverso il proprio diritto, avrà titolo per esercitare la sovranità ceduta dagli Stati membri nel rispetto di quanto stabilito nei Trattati, anche in deroga alle normali regole del diritto internazionale, prima fra tutte il principio di reciprocità. Non a caso, l'art. 1 NTUE precisa che "*con il presente trattato, le altre parti contraenti istituiscono tra loro un'Unione Europea [...], alla quale gli Stati membri attribuiscono competenze per conseguire i loro obiettivi comuni*", tra i quali spicca per importanza la creazione del Mercato Unico attraverso l'esercizio delle libertà di circolazione di persone, beni, servizi e capitali⁴⁶². Ne consegue che la funzione stabilizzante, generalmente assolta dal principio di reciprocità, viene qui svolta dal diritto comunitario, primario o derivato che sia, alla cui osservanza gli Stati membri si sono vincolati senza riserve, ferma la loro facoltà di recedere dall'Unione⁴⁶³.

Infatti, la violazione dei principi e delle disposizioni del diritto comunitario da parte di uno Stato membro non giustifica in alcun modo un comportamento uguale e

negoiazione politica e contribuisce alla stabilità del conseguente trattato e all'osservanza delle obbligazioni che ne derivano".

⁴⁶² Si veda l'art. 3 NTUE.

⁴⁶³ Cfr. art. 50 NTUE, ai sensi del quale ciascuno Stato membro ha la facoltà di recedere dall'Unione, previa notifica della propria intenzione al Consiglio Europeo. Una volta formalizzata l'intenzione di recedere dall'Unione, quest'ultima "*negozia e conclude con tale Stato un accordo volto a definire le modalità del recesso*" (art. 50, par. 2 NTUE).

contrario da parte degli altri Stati membri. In sostanza, nessuna eccezione d'inadempimento è ammissibile e pertanto *“uno Stato membro non può giustificare il mancato assolvimento degli obblighi che gli incombono in forza del Trattato con la circostanza che altri Stati membri trasgrediscono del pari i loro obblighi. Infatti, nell'ordinamento giuridico comunitario istituito dal Trattato, l'applicazione del diritto comunitario da parte degli Stati membri non può essere soggetta ad una condizione di reciprocità”*⁴⁶⁴. In particolare, è attribuito principalmente alla Commissione Europea, attraverso le procedure d'infrazione di cui all'art. 258 TFUE, ed alla giurisprudenza comunitaria il compito di vigilare sulla corretta applicazione del diritto comunitario, riconoscendo al contempo agli Stati membri il diritto di adire direttamente la Corte di giustizia *“quando reputi che un altro Stato membro ha mancato a uno degli obblighi a lui incombenti in virtù dei trattati”*, previa denuncia alla Commissione⁴⁶⁵.

Dunque, la condizione di reciprocità nelle relazioni europee non assume valore, né in senso negativo, né in senso positivo. Sotto il primo aspetto non può assolvere alcuna funzione di “ritorsione”, perché gli Stati membri non hanno titolo a sospendere unilateralmente l'applicazione del diritto comunitario, ed in particolare del principio di non-discriminazione. Sotto il secondo aspetto, gli Stati membri non possono, attraverso accordi di diritto internazionale, limitare l'esercizio dei diritti attribuiti ai cittadini europei in forza del diritto comunitario, adducendo l'esistenza di una condizione di reciprocità in detti accordi che debba essere rispettata in ossequio al principio del *pacta sunt servanda*. In altri termini, gli Stati membri non hanno facoltà alcuna di ridurre la portata del divieto di discriminazione e restrizione alle libertà di circolazione, per mezzo di accordi internazionali bilaterali. A meno, chiaramente, di non voler ricondurre il sistema sovranazionale europeo ad un mero rapporto internazionale di tipo multilaterale, governato dalle regole del diritto internazionale pattizio.

Questo, a ben vedere, non è certamente possibile.

⁴⁶⁴ Punto 48, sentenza della Corte di Giustizia CE, 19 novembre 2009, causa C-118/07, *Commissione/Finlandia*; si veda anche punto 22, sentenza della Corte di Giustizia CE, 20 marzo 2001, causa C-163/99, *Commissione/Portogallo*. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu. Si veda al riguardo, anche la posizione di SCHUCH, il quale esclude che la condizione di reciprocità possa valere quale causa di esclusione delle convenzioni dalla verifica della loro compatibilità con il diritto comunitario ed in particolare con il divieto di discriminazione. Cfr. J. SCHUCH, *EC Law Requires Multilateral Tax Treaty*, in *EC Tax Review*, 1998, p. 34; J. SCHUCH, *'Most Favoured Nation Clause' in Tax Treaty Law*, in *EC Tax Review*, 1996, pp. 163 – 164 e T. O'SHEA, *The ECJ, the 'D' case, Double Tax Conventions and Most-Favoured Nations: Comparability and Reciprocity*, in *EC Tax Review*, 2005, pp. 190 – 201.

⁴⁶⁵ Cfr. Art. 259 TFUE.

Va inoltre aggiunto che lo stesso principio di non-discriminazione stride con il rispetto della condizione di reciprocità perché *“one cannot at the same time limit one's treaty observance to reciprocity and respect the principle of non-discrimination”*⁴⁶⁶. La reciprocità include in sé il concetto di relatività dei rapporti, rendendo leciti i trattamenti discriminatori derivanti dall'inapplicabilità dell'accordo ai soggetti non contraenti, esclusi di diritto dall'ambito soggettivo di applicazione dell'accordo internazionale. Diversamente, il rispetto del principio di non-discriminazione di cui alle libertà comunitarie, così come interpretato ai sensi del diritto comunitario, ha valenza assoluta e non ammette limitazioni, salvo nel caso in cui sia necessario tutelare *“ragioni imperative di interesse generale”*. Il contenuto delle libertà previste dal diritto comunitario *“non consente di subordinare questi diritti alla condizione di reciprocità allo scopo di ottenere vantaggi corrispondenti in altri Stati membri”*⁴⁶⁷, pena l'inammissibile relativizzazione dei diritti di circolazione e non-discriminazione e quindi il loro “declassamento” da diritti assoluti a diritti relativi (o finanche a meri interessi).

L'ovvia conseguenza è che all'interno delle relazioni internazionali che gli Stati membri avviano tra loro, nell'ambito di settori che sono sottratti alla competenza esclusiva dell'Unione e che ricadono invece nell'alveo della sovranità statale, gli eventuali punti d'interferenza con il diritto comunitario che possono ravvisarsi importano una lettura sistematica delle libertà fondamentali. Infatti, *“se l'applicazione di una disposizione di diritto comunitario rischia di essere ostacolata da un provvedimento adottato in occasione dell'attuazione di una convenzione bilaterale, sia pure stipulata fuori dal campo d'applicazione del Trattato, gli Stati membri sono obbligati ad agevolare l'applicazione di detta disposizione e di assistere a tale scopo ogni altro Stato membro al quale il diritto comunitario imponga un obbligo”*⁴⁶⁸. Gli Stati membri non avranno alcun diritto di agire in contrasto con i principi fondamentali dei Trattati, primi fra tutti i principi di libera circolazione contenuti nelle libertà, i quali non potranno essere limitati da accordi internazionali soggetti al rispetto della

⁴⁶⁶ G. WILS, *The Concept of Reciprocity in EEC Law: An Exploration Into These Realms*, in *Common Market Law Review*, 1991, p. 256; traduzione libera: *“uno non può allo stesso tempo limitare l'osservanza del trattato alla reciprocità e rispettare il principio di non-discriminazione”*.

⁴⁶⁷ Punto 26, sentenza della Corte di Giustizia CE, 28 gennaio 1986, causa C-270/83, *Avoir Fiscal*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁶⁸ Punto 19, sentenza della Corte di Giustizia CE, 27 settembre 1988, causa 235/87, *Matteucci*; si veda anche punto 31, sentenza della Corte di Giustizia CE, 15 gennaio 2002, causa C-55/00, *Gottardo*. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

condizione di reciprocità. A proposito è stato quindi affermato che *“il diritto all'uguaglianza ha carattere proprio e autonomo rispetto alla reciprocità, di modo che, in caso di conflitto, esso prevale sugli accordi reciproci”*⁴⁶⁹, con la conseguenza che *“se la corrispondenza sinallagmatica degli obblighi contenuti in una convenzione di tale tipo osta alle idee fondamentali che animano la costruzione di un'Europa unita, gli Stati membri interessati sono tenuti a cercare altre formule che, nel raggiungere tale obiettivo, non pregiudichino, in violazione dell'ordinamento giuridico comunitario, i cittadini di altri Stati membri”*⁴⁷⁰.

Diritti “costituzionali” europei, come quelli contenuti nelle libertà di circolazione, non sono, infatti, diritti che i cittadini comunitari possono far valere solo nei confronti degli Stati membri, ma corrispondono anche e soprattutto ad un obiettivo sistema di valori che il diritto comunitario intende riconoscere e tutelare. Conseguentemente, devono avere prevalenza rispetto a qualsiasi limitazione ad essi derivi da accordi internazionali in cui l'Unione Europea non sia parte attiva, cioè non sia parte contraente. La condizione di reciprocità, quale limite alle libertà di circolazione, potrà assumere semmai valenza nei confronti di soggetti che non sono cittadini comunitari e risiedono in Stati terzi⁴⁷¹, poiché applicarla all'interno dell'Unione *“sarebbe in contrasto col principio dell'uguaglianza di trattamento, uno dei principi fondamentali del diritto comunitario”*⁴⁷².

E ciò sarà tanto più vero nel caso in cui l'applicazione della clausola della nazione più favorita sarà imposta solo allo Stato membro della fonte, attraverso l'obbligo per quest'ultimo di estendere unilateralmente i diritti attribuiti da una convenzione contro le doppie imposizioni a tutti i non-residenti comunitari. Infatti, è solo nel caso in cui l'estensione dei diritti attribuiti da una convenzione possa alterare l'equilibrio della convenzione stessa, interferendo anche nella sfera dell'altro Stato contraente, che *“l'equilibrio e la reciprocità di una convenzione internazionale bilaterale”* possono *“certamente costituire una giustificazione oggettiva del rifiuto*

⁴⁶⁹ Punto 101, conclusioni dell'Avvocato Generale Colomer rese il 26 ottobre 2004, causa C-376/03, D.; il testo delle conclusioni è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁷⁰ Punto 101, conclusioni dell'Avvocato Generale Colomer rese il 26 ottobre 2004, causa C-376/03, D.; il testo delle conclusioni è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁷¹ Questa la posizione assunta dall'Avvocato Generale Mayras nelle conclusioni rese il 17 maggio 1972, causa 1/72, *Frilli*, secondo cui *“il requisito della reciprocità conserva tuttavia la sua piena validità nel caso di cittadini di Stati che non sono aderenti alla Comunità”*; le conclusioni sono disponibili su www.curia.eu.

⁴⁷² Punto 19, sentenza della Corte di Giustizia CE, 22 giugno 1972, causa 1/72, *Frilli*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

*opposto dallo Stato membro parte contraente di tale convenzione di estendere ai cittadini degli altri Stati membri i vantaggi che i suoi cittadini ricavano dalla detta convenzione”*⁴⁷³. Tuttavia, se gli obblighi derivanti dal diritto comunitario non compromettono quelli derivanti dagli impegni assunti con l'altro Stato contraente, perché ciò non determina in capo ad esso obblighi ulteriori, il rispetto del principio di non-discriminazione non può legittimamente arrestarsi di fronte all'esistenza di un accordo i cui privilegi sono concessi a condizione di reciprocità, soprattutto nel caso in cui ciò determini violazione manifesta del principio di parità di trattamento e non-discriminazione tra soggetti comunitari⁴⁷⁴. Una soluzione diversa, peraltro, significherebbe ammettere che la condizione di reciprocità possa interferire con i diritti e gli obblighi dei cittadini comunitari, terzi rispetto alla convenzione contro le doppie imposizioni, in deroga al principio del *pacta tertiis nec nocet, nec prosunt*.

Va da sé, quindi, che la reciprocità in sé non può essere mai letta come una giustificazione alla restrizione delle libertà di circolazione, anche nel caso in cui essa sia l'elemento fondante della stessa convenzione contro le doppie imposizioni⁴⁷⁵. Infatti, le condizioni di reciprocità vanno al di là della mera allocazione di potere impositivo tra Stati contraenti, limitando l'applicazione di diritti e vantaggi solo ai soggetti che possono profittarne, a discapito di tutti gli altri. Ciò, come ricordato dalla stessa Corte di Giustizia proprio nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni, risulta del tutto contrario al diritto comunitario poiché *“uno Stato membro non può invocare una convenzione bilaterale per sfuggire agli obblighi su di essa incombenti in forza del*

⁴⁷³ Punto 36, sentenza della Corte di Giustizia CE, 15 gennaio 2002, causa C-55/00, *Gottardo*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁷⁴ Cfr. punto 37, sentenza della Corte di Giustizia CE, 15 gennaio 2002, causa C-55/00, *Gottardo*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu. Si veda anche A. CORDEWENER – E. REIMER, *The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2*, in *European Taxation*, 2006, pp. 294 – 296.

⁴⁷⁵ Al riguardo, si ricorda che per LEHNER la condizione di reciprocità è la *“backbone”* (spina dorsale) delle convenzioni contro le doppie imposizioni, mentre KEMMEREN l'ha definita un *“pillar”* (pilastro) del sistema convenzionale; si rinvia a M. LEHNER, *The Influence of EU Law on Tax Treaties from a German Perspective*, *IBFD Buletin*, 2000, p. 470 e E. KEMMEREN, *The termination of the ‘most favoured nation clause’ dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention*, in *EC Tax Review*, 1997, pp. 146 – 148.

*Trattato*⁴⁷⁶. “Consequently, inter-jurisdictional equity negotiated on a reciprocal basis has, in principle, to yield before a tax-payer’s right to equal treatment”⁴⁷⁷.

Se è infatti corretto procedere ad allocare il proprio potere impositivo in conformità a quelle che sono le regole stabilite dal Modello OCSE, in quanto internazionalmente riconosciuto come strumento idoneo a garantire un’equa ripartizione del potere impositivo⁴⁷⁸, è altrettanto corretto ritenere che deroghe dal modello convenzionale, cioè previsioni di vantaggio o svantaggio che vengono inserite nelle convenzioni per meglio rispondere alle esigenze degli Stati contraenti, possono alterare l’equità stabilita dal Modello e creare discriminazioni contrarie al diritto comunitario. In questo senso, è quindi corretto affermare che gli Stati membri non solo liberi di esercitare la propria competenza fiscale transnazionale in modo selettivo ed arbitrario, pena la violazione del diritto comunitario, posizione ufficialmente assunta anche dalla stessa Commissione Europea nel 2001⁴⁷⁹.

Ed invero, sebbene nel caso *D.* e nel caso *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*⁴⁸⁰ la Corte di Giustizia sembra ritenere che la reciprocità delle convenzioni contro le doppie imposizioni escluda in radice una violazione del diritto comunitario, in quanto qualsiasi disposizione convenzionale contribuisce all’equilibrio

⁴⁷⁶ Punto 34, sentenza della Corte di Giustizia CE, 16 luglio 2009, causa C-128/08, *Damseaux*; si veda anche, *ex multis*, punto 53, sentenza della Corte di Giustizia CE, 14 dicembre 2006, causa C-170/05, *Denkavit International*. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu. Cfr. anche T. DUBUT, *The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law and No Law in the European Case Law*, in *Intertax*, 2010, pp. 11 – 12.

⁴⁷⁷ A. CORDEWENER – G. KOFLER – S. VAN THIEL, *The Clash Between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to the Member States*, in *Common Market Law Review*, 2009, p. 1982 (traduzione libera: “conseguentemente, l’equilibrio tra le competenze fiscali negoziato in base al principio di reciprocità conduce oltre il diritto del contribuente ad un equo trattamento”).

⁴⁷⁸ Si veda il punto 48, sentenza della Corte di Giustizia CE, 23 febbraio 2006, causa C-513/03, *Van Hilten-van den Heijden*, secondo cui “ai fini della ripartizione della competenza tributaria, non è illogico che gli Stati membri si ispirino alla prassi internazionale e al modello di convenzione elaborato dall’Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE)”; in dottrina, si rinvia a M. LEHNER, *The Influence of EU Law on Tax Treaties from a German Perspective*, *IBFD Buletin*, 2000, pp. 461 – 470 e T. DUBUT, *The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law*, in *Intertax*, 2012, pp. 7 – 9. La sentenza citata è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁷⁹ Cfr. Commissione Europea, 23 ottobre 2001, COM(2001)582 final, nel quale è stato affermato a p. 316 che “it is arguable that the equal treatment principle does not allow reciprocal concessions which go beyond mere allocation of taxing rights” (traduzione libera: “è sostenibile che il principio di uguale trattamento non permetta concessioni reciproche che vadano oltre la mera allocazione del potere impositivo”). Il documento citato è disponibile su http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf.

⁴⁸⁰ Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D.* e Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*; le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

generale della convenzione⁴⁸¹, questa posizione sembra rigettata nel caso di convenzioni tra Stati membri che riguardano settori extrafiscali.

In questo senso, il pensiero corre alla sentenza *Commissione/Germania* del 21 gennaio 2010, nella quale è stata ritenuta incompatibile con il diritto comunitario, ed in particolare con la libertà di prestazione dei servizi, una convenzione stipulata tra la Germania e la Polonia che riservava l'impegno di lavoratori polacchi per l'esecuzione di appalti in Germania solo alle imprese aventi sede in Germania. Nella sentenza è stato evidenziato che la mancata estensione della disciplina convenzionale anche ad imprese comunitarie prive di una propria sede in Germania, al fine di usufruire della quota di lavoratori polacchi da impiegare per l'esecuzione di appalti in Germania, “*crea una diretta discriminazione contraria all'art. 49 CE [leggasi, artt. 56 e ss. TFUE] nei confronti dei prestatori di servizi stabiliti in Stati membri diversi dalla Repubblica federale di Germania che desiderino concludere un contratto d'appalto con un'impresa polacca per la fornitura di servizi in Germania*”⁴⁸². La tesi difensiva del governo tedesco, invero, si fondava sull'asserita analogia tra il caso di specie ed il caso *D.*, ma la Corte di Giustizia a tale specifica affermazione ha ribattuto che “*diversamente dalle situazioni in esame in tali cause e in quelle sfociate nella citata sentenza D., su cui la Repubblica federale di Germania fonda i propri argomenti, dopo l'adesione della Repubblica di Polonia all'Unione l'applicazione della convenzione tedesco-polacca concerne due Stati membri, con la conseguenza che le disposizioni di tale convenzione possono applicarsi nelle relazioni tra questi Stati membri solo nel rispetto del diritto comunitario, in particolare delle norme del Trattato in materia di libera prestazione di servizi*”⁴⁸³.

Ad onor del vero, se, come appare da una lettura della sentenza succitata, la chiave di volta del diverso esito è da ascrivere al fatto che la convenzione riguardava Stati membri dell'Unione, con la conseguenza che i relativi vantaggi dovevano essere estesi anche agli altri soggetti comunitari in forza dell'obbligo in capo agli Stati membri di rispettare il principio di non-discriminazione ed uguaglianza, la motivazione è destituita di qualsiasi fondamento. Anche nel caso *D.* e nel caso *Test Claimants in Class*

⁴⁸¹ Cfr. punti 60 – 62, sentenza della Corte di Giustizia CE, 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D.* e punti 90 – 91, sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*; le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu

⁴⁸² Punto 40, sentenza della Corte di Giustizia CE, 21 gennaio 2010, causa C-546/07, *Commissione/Germania*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁸³ Punto 44, sentenza della Corte di Giustizia CE, 21 gennaio 2010, causa C-546/07, *Commissione/Germania*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

*IV of the ACT of Group Litigation*⁴⁸⁴, infatti, le convenzioni intercorrevano tra Stati membri ed il soggetto che ne chiedeva l'applicazione era anch'egli cittadino comunitario, residente in uno Stato membro terzo rispetto alle convenzioni in esame⁴⁸⁵. Tuttavia, la decisione in tali casi è stata diversa, proprio enfatizzando il ruolo della condizione di reciprocità insita nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, la cui presenza è stata ritenuta in grado di impermeabilizzare le convenzioni stesse da possibili contestazioni circa le violazioni alle libertà di circolazione che la loro applicazione determina. In questo caso, la Corte non ha ritenuto di poter esaminare le disposizioni convenzionali in modo autonomo, ritenendo che esse dovessero essere considerate nel loro complesso, perché è solo da questo che si delinea il bilanciamento del potere impositivo.

Ma se l'idea di fondo è che le convenzioni, solo nella loro interezza, realizzano un equilibrio tra gli Stati contraenti che giustifichi le proprie reciproche limitazioni di sovranità, questa conclusione dovrebbe valere in qualsiasi rapporto bilaterale transnazionale che riguardi settori la cui competenza spetta agli Stati membri e non all'Unione, come nel caso *Commissione/Germania*. Al riguardo, la convenzione aveva ad oggetto la gestione dei flussi migratori tra Polonia e Germania, settore che per espressa richiesta della Germania e dell'Austria era stato sottratto all'applicazione della libertà di circolazione dei lavoratori, all'atto di adesione della Polonia all'Unione⁴⁸⁶. Va da sé, quindi, che, analogamente a quanto accade con le convenzioni contro le doppie imposizioni, nel caso *Commissione/Germania* l'accordo bilaterale interessava un settore di competenza esclusiva degli Stati membri, i quali però sono stati obbligati, in forza del

⁴⁸⁴ Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D.* e Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*; le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

⁴⁸⁵ In particolare, nel caso *D.*, la convenzione di cui il residente tedesco, con patrimonio in Belgio, chiedeva l'applicazione era quella sottoscritta tra Olanda e Belgio, mentre nel caso *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*, si chiedeva l'estensione di benefici previsti nelle convenzioni sottoscritte tra Regno Unito ed alcuni Stati membri anche ai residenti comunitari di Stati membri che non avevano sottoscritto con il Regno Unito alcuna convenzione, ovvero avevano sottoscritto convenzioni meno favorevoli rispetto alle prime.

⁴⁸⁶ In particolare, l'allegato XII dell'Atto di adesione della Polonia all'Unione, al capitolo 2 rubricato «Libera circolazione delle persone», prevedeva che “*per far fronte a gravi perturbazioni, o al rischio di gravi perturbazioni, di specifici settori sensibili di servizi dei rispettivi mercati del lavoro che potrebbero verificarsi in talune regioni in seguito alla prestazione di servizi transnazionali, secondo quanto definito all'articolo 1 della direttiva 96/71/CE, la Germania e l'Austria, qualora applichino, in virtù delle misure transitorie suindicate, misure nazionali o misure contemplate da accordi bilaterali concernenti la libera circolazione di lavoratori polacchi, possono, previa comunicazione alla Commissione, derogare all'articolo 49, paragrafo 1, del trattato CE, al fine di limitare, nell'ambito della prestazione di servizi da parte di imprese stabilite in Polonia, la temporanea circolazione di lavoratori il cui diritto di svolgere un'attività lavorativa in Germania o in Austria è soggetto a misure nazionali*”.

principio di non-discriminazione ed uguaglianza, ad estendere l'accordo anche a soggetti comunitari appartenenti a Stati membri ad esso estranei.

Peraltro, nel caso in cui venisse paventato che la sentenza si è limitata ad applicare il principio del trattamento nazionale, equiparando prestatori di servizi tedeschi ai prestatori di servizi di altri Stati membri, va evidenziato che nel caso *Commissione/Germania* la Corte è andata ben oltre la mera applicazione del principio del trattamento nazionale. In particolare, analizzando il rapporto bilaterale tra Germania e Polonia, dal punto di vista della Polonia, la decisione si tramuta in un'obbligo del trattamento della nazione più favorita, se non altro perché i prestatori di servizi comunitari non-tedeschi, che intendono impiegare lavoratori polacchi per l'esecuzione di appalti in Germania, dovranno farlo nel rispetto della quota stabilita dalla convenzione *Germania/Polonia*. Quest'ultima sarà quindi obbligata a trattare nel medesimo modo qualsiasi operatore straniero che intenda operare in Germania, impiegando lavoratori polacchi. E questo perché, come ha stabilito la Corte, da un lato *“l'estensione del diritto di concludere contratti di appalto con imprese subappaltatrici polacche alle imprese stabilite in Stati membri diversi dalla Repubblica federale di Germania non è idonea a incidere in quanto tale sulla quota stabilita in applicazione dell'art. 2, n. 5, della convenzione tedesco-polacca”*⁴⁸⁷. Dall'altro lato, *“contrariamente a quanto sostiene la Repubblica federale di Germania, non vi sono elementi che consentano di ritenere che un'impresa stabilita in un altro Stato membro si trovi in una situazione diversa rispetto alle imprese stabilite in tale primo Stato membro per quanto attiene alla possibilità di stipulare contratti di appalto con imprese polacche allo scopo di fornire servizi in Germania”*⁴⁸⁸. In tal caso, tuttavia, va evidenziato che il rispetto del principio di uguaglianza tra soggetti comunitari si traduce in un'applicazione generalizzata ed indiscriminata anche delle eventuali norme meno favorevoli contenute in una convenzione bilaterale. In particolare, nel caso di specie, la Polonia sarà tenuta ad applicare agli imprenditori non-tedeschi, che per eseguire appalti in Germania impiegano lavoratori polacchi, il medesimo trattamento previsto per le imprese tedesche ai sensi della convenzione *Germania/Polonia*. Pertanto il numero complessivo di lavoratori polacchi impiegati in Germania non potrà eccedere la quota indicata in detta convenzione, indipendentemente dalla nazionalità del loro datore di lavoro.

⁴⁸⁷ Punto 45, sentenza della Corte di Giustizia CE, 21 gennaio 2010, causa C-546/07, *Commissione/Germania*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁸⁸ Punto 46, sentenza della Corte di Giustizia CE, 21 gennaio 2010, causa C-546/07, *Commissione/Germania*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu

Ferma questa differenza, che è conseguenza diretta della volontà di limitare le libertà di circolazione dei lavoratori polacchi sul territorio tedesco ed austriaco, secondo una legittima e temporanea deroga al diritto comunitario, risulta comunque chiaro che il bilanciamento di interessi contenuto nelle convenzioni tra Stati membri, ancorato al rispetto del principio di reciprocità, si sgretola avanti alla necessità di tutelare il rispetto del principio di non-discriminazione, in entrata ed in uscita, che sembra tramutarsi in vero e proprio principio di uguaglianza. Tale principio varrà, sia nel caso in cui contrastino le disposizioni di due convenzioni sottoscritte da uno Stato membro (nel caso di convenzioni fiscali, lo Stato membro della fonte), sia nel caso in cui vi sia solo una convenzione, cui il soggetto che ne vuole profittare risulti estraneo perché cittadino di uno Stato membro non contraente. Quanto sopra, appare peraltro solo un'evoluzione di quanto già affermato con la decisione *Cowan*⁴⁸⁹, nella quale era stata ritenuta incompatibile con il diritto comunitario la disciplina francese che subordinava il diritto al risarcimento del danno subito dallo straniero comunitario solo ai casi in cui lo Stato di origine avesse concluso un accordo di reciprocità con la Francia, estendendo tale diritto a tutti i cittadini comunitari, indipendentemente dall'esistenza di un tale accordo.

A quanto sopra, si aggiunga che le convenzioni contro le doppie imposizioni, spesso, non si limitano a ripartire il potere impositivo degli Stati contraenti, ma prevedono vere e proprie agevolazioni e vantaggi "unilateralmente" concessi. Ciò avviene prevalentemente proprio quando le convenzioni deviano dal Modello OCSE, introducendo deroghe specifiche in favore di alcuni soggetti, con l'effetto di avvantaggiarli sul piano fiscale, senza alterare *ex se* il riparto di giurisdizione fiscale. Invero, il fatto che dette agevolazioni e vantaggi siano concessi solo "a condizione di reciprocità" appare elemento sufficiente per contestare la legittimità delle sentenze che hanno escluso l'applicazione del trattamento della nazione più favorita. Si tratta di una conclusione che pare derivare anch'essa dall'interpretazione giurisprudenziale comunitaria ed in particolare dal caso *Gilly*⁴⁹⁰, nel quale la Corte, riconoscendo la neutralità delle convenzioni contro le doppie imposizioni che si ispirano al Modello OCSE rispetto alle libertà fondamentali, ha implicitamente ammesso che le

⁴⁸⁹ Il punto 12 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 2 febbraio 1989, causa C-186/87, *Cowan*, ha enfatizzato al riguardo che "il diritto al pari trattamento sancito dal diritto comunitario non può essere subordinato all'esistenza di un accordo di reciprocità concluso fra lo Stato membro ed il paese di cui è cittadino il soggetto interessato"; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁹⁰ Cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Gilly*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

deroghe al Modello possono comportare disparità di trattamento, contrarie al diritto comunitario e non superabili attraverso la “giustificazione” dell’esistenza di una condizione di reciprocità.

A questo riguardo, appare interessante esaminare con attenzione il seguente passaggio:

“sempre ai fini della ripartizione della competenza tributaria, non è illogico che gli Stati membri si ispirino alla prassi internazionale e al modello di convenzione elaborato dall'OCSE, che all'art. 19, n. 1, lett. a), in particolare, nella versione del 1994, prevede l'applicazione del principio dello Stato erogatore [...] Nella specie, l'art. 14, n. 1, prima frase, della Convenzione [leggasi, convenzione stipulata tra Francia e Germania] riproduce il contenuto dell'art. 19, n. 1, lett. a), della convenzione modello dell'OCSE. E' vero che la sua seconda frase si discosta dal principio dello Stato erogatore quando il contribuente ha la cittadinanza dell'altro Stato contraente senza essere nel contempo cittadino del primo Stato, ma lo stesso tipo di deroga [...] si rinviene nell'art. 19, n. 1, lett. b), della convenzione modello”⁴⁹¹.

Attraverso questa precisazione, infatti, la Corte sembra voler evidenziare che la conformità al Modello OCSE non permette di rinvenire una violazione dei principi di non-discriminazione, perché le disposizioni convenzionali *standards* si limitano a ripartire il potere impositivo tra gli Stati membri contrenti in modo “equilibrato”. Ma ciò, *a contrario*, conferma l’idoneità delle convenzioni ad alterare la dinamica “classica” del riparto di potere impositivo tra Stati membri, generando disparità di trattamento contrarie al diritto comunitario. Disparità che non possono essere superate attraverso una mera apodittica affermazione secondo cui un’agevolazione convenzionale “*non può essere considerata come un’agevolazione che possa essere separata dal resto della convenzione, ma ne costituisce parte integrante e contribuisce al suo equilibrio generale*”⁴⁹². Se si tratta di una deroga al Modello OCSE, la neutralità e l’equilibrio della ripartizione di potere impositivo vengono meno, con la conseguenza che non potrà essere legittimamente opposta la condizione di reciprocità per giustificare una restrizione delle libertà fondamentali⁴⁹³.

⁴⁹¹ Punti 31 – 32, sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Gilly*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁹² Punto 88, sentenza della Corte di Giustizia CE, del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁴⁹³ Si veda in questo senso, G. KOFLER, *Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Taxation Treaties?*, in *Huston Business and Tax Law Journal*, 2005, pp. 67 – 70.

Chiaramente, graverà sullo Stato membro della fonte garantire l'estensione dei diritti attribuiti dalla convenzione anche agli altri non-residenti comunitari che si troveranno nella stessa posizione dei soggetti che possono profittare "giuridicamente" della convenzione, perché residenti nello Stato membro contraente. Infatti, sulla base del rapporto trilaterale che si instaura in forza del trattamento della nazione più favorita, lo Stato membro della fonte si troverà nella posizione di Stato debitore e, per non alterare "*l'equilibrio e la reciprocità*" della convenzione rispetto all'altro Stato membro contraente, sarà solo ed esclusivamente esso a dover attribuire agli altri non-residenti comunitari il medesimo trattamento più favorevole previsto nella convenzione per situazioni comparabili⁴⁹⁴.

Inoltre, non assumerà alcun rilievo il fatto che tale estensione comporterà per lo Stato membro della fonte oneri finanziari aggiuntivi rispetto a quelli che avrebbe sopportato nel caso in cui, operando la condizione di reciprocità, la convenzione non fosse stata estesa anche a soggetti ad essa estranei. Ciò essenzialmente per due ragioni. Da un lato, "*la riduzione di entrate fiscali non può essere considerata come un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare un provvedimento in linea di principio in contrasto con una libertà fondamentale*"⁴⁹⁵. Dall'altro, anche ammesso e non concesso che lo svantaggio gravante sul non-residente estraneo alla convenzione venisse compensato dallo Stato membro di residenza, ciò non escluderebbe la contrarietà al diritto comunitario del comportamento tenuto dallo Stato membro della fonte, poiché, "*risulta da una giurisprudenza costante che un trattamento fiscale sfavorevole in contrasto con una libertà fondamentale non può essere*

⁴⁹⁴ In questo senso, A. CORDEWENER – E. REIMER, *The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2*, in *European Taxation*, 2006, p. 296. Cfr. anche sentenza della Corte di Giustizia CE, 15 gennaio 2002, causa C-55/00, *Gottardo* e sentenza della Corte di Giustizia CE, 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain*; le sentenze sono disponibili su www.curia.eu. Si ricorda che, comunque, per CORDEWENER e REIMER, le discriminazioni "orizzontali", vale a dire quelle che riguardano due non-residenti, possono assumere valore anche dal punto di vista dello Stato di residenza, in quanto un residente, ai sensi del diritto comunitario, non può essere trattato diversamente a seconda che "investa" in uno Stato membro piuttosto che in un altro Stato membro. In questo caso, l'obbligo del trattamento della nazione più favorita graverà anche sullo Stato membro di residenza, il quale non ha alcun titolo per discriminare i propri residenti in ragione dello Stato membro in cui decidono di investire. A. CORDEWENER – E. REIMER, *The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2*, in *European Taxation*, 2006, pp. 296 – 298.

⁴⁹⁵ Punto 59, sentenza della Corte di Giustizia CE, 6 giugno 2000, causa C-35/98, *Verkooijen*; si veda ex multis, anche punto 59, sentenza della Corte di Giustizia CE, 8 marzo 2001, cause riunite C397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft*. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

giustificato dall'esistenza di altri vantaggi fiscali, anche supponendo che tali vantaggi esistano"⁴⁹⁶.

Una soluzione diversa, peraltro, condurrebbe all'assurda conseguenza secondo cui gli Stati membri, attraverso accordi internazionali bilaterali, avrebbero il diritto di derogare al diritto comunitario ed al principio di non-discriminazione. In concreto, infatti, si rischierebbe di consentire a ciascuno Stato membro di alterare il libero gioco della concorrenza all'interno del Mercato Unico, modificando, attraverso detti accordi, il flusso dei commerci e dei traffici intra-comunitari. Il rispetto della condizione di reciprocità quindi avrebbe l'effetto principale di giustificare i trattamenti preferenziali e violare il principio di effettività e prevalenza del diritto comunitario nell'ambito delle relazioni europee⁴⁹⁷.

A quanto sopra si aggiunga che le sentenze emesse nei casi *D.* e *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*⁴⁹⁸, proprio perché escludono in radice la possibilità di valutare la compatibilità/incompatibilità del sistema convenzionale con le libertà fondamentali, sembrano dimenticare che l'equa ripartizione del potere impositivo tra Stati membri nel diritto comunitario è considerato di per sé "motivo imperativo di interesse generale". Come tale, idoneo a giustificare l'esistenza di normative discriminatorie o restrittive delle libertà di circolazione. Va da sé quindi che se la ripartizione del potere impositivo tra Stati membri è "causa di giustificazione" di misure discriminatorie o restrittive, le convenzioni contro le doppie imposizioni, proprio perché ripartiscono il potere impositivo, non possono essere considerate *ipso iure* estranee alla valutazione di compatibilità con il diritto comunitario. Invero, in tal caso, il concetto di "equità" nella ripartizione del potere impositivo dipenderà proprio dalla conformità della convenzione con il Modello OCSE⁴⁹⁹. Ciò ad ulteriore conferma

⁴⁹⁶ Punto 61, sentenza della Corte di Giustizia CE, 6 giugno 2000, causa C-35/98, *Verkooijen*; si veda *ex multis*, anche punto 44, sentenza della Corte di Giustizia CE, 26 ottobre 1999, causa C-294/97, *Eurowings*. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

⁴⁹⁷ *Cfr. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Annex 6, p. 378.*

⁴⁹⁸ Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D.* e Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*; le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

⁴⁹⁹ *Cfr. ex multis*, punto 48, sentenza della Corte di Giustizia CE, 23 febbraio 2006, causa C-513/03, *Van Hilten-van den Heijden*, nonché quanto ricordato recentemente dall'Avvocato Generale Kokott secondo cui: "è un indirizzo ormai consolidato nella giurisprudenza che una restrizione all'esercizio di una libertà fondamentale trovi giustificazione all'interno dell'Unione per salvaguardare la ripartizione equilibrata del potere impositivo. In mancanza di disposizioni comunitarie di unificazione o di armonizzazione, gli Stati membri rimangono competenti per definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri per ripartire il loro potere impositivo. A tale proposito non è irragionevole per gli Stati membri ispirarsi alla prassi internazionale e in particolare ai modelli di convenzione elaborati dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE)"; punto 46, conclusioni

del fatto che la condizione di reciprocità insita nelle convenzioni non è mai, *ex se*, causa di esclusione delle stesse dal vaglio di compatibilità con il diritto comunitario, tanto più se le convenzioni deviano dalle disposizioni del Modello OCSE.

Peraltro, da una lettura sistematica della giurisprudenza della Corte di Giustizia sull'equa ripartizione del potere impositivo, parrebbe che anche la stessa conformità al Modello OCSE delle disposizioni convenzionali non sia sufficiente a giustificare discriminazioni o restrizioni delle libertà fondamentali. Infatti, la "scriminante" dell'equa ripartizione del potere impositivo, salvo che in rari casi⁵⁰⁰, ha assunto valore giustificativo solo in concorso con altri elementi, quale la lotta all'evasione fiscale ed il contrasto alle costruzioni di puro artificio⁵⁰¹.

La decisione di prevedere che l'equa ripartizione del potere impositivo debba essere letta in combinato disposto con altre cause di giustificazione, generalmente connesse alla necessità di prevenire abusi nell'esercizio delle libertà di circolazione da parte dei residenti comunitari, è da ascrivere alla necessità di certezza ed effettività nell'applicazione del diritto comunitario⁵⁰². Da un lato, infatti, è evidente che il concetto di equa ripartizione del potere impositivo è sufficientemente ampio da non poter essere facilmente predeterminato (anche se la conformità al Modello OCSE fa presumere l'"equità" della stessa). Dall'altro, si vuole evitare che gli Stati membri, ancorandosi alla prassi del diritto tributario internazionale, possano ritenersi sempre legittimati a derogare al diritto comunitario. L'equa ripartizione del potere impositivo quale "*motivo imperativo di interesse generale*" ha infatti la funzione specifica di "*prevenire comportamenti tali da violare il diritto di uno Stato membro di esercitare la propria competenza fiscale in relazione alle attività svolte sul suo territorio*"⁵⁰³, riconoscendo essenzialmente il diritto dello Stato membro della fonte di applicare la propria normativa nazionale nei confronti del non-residente comunitario.

dell'Avv. Generale Kokott rese l'8 settembre 2011, causa C-371/10, *National Grid Indus*. Sentenza e conclusioni citate sono disponibili su www.curia.eu.

⁵⁰⁰ Si veda, sentenza della Corte di Giustizia CE, 25 febbraio 2010, causa C-337/08, *X-Holding*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁵⁰¹ Cfr. a titolo meramente esemplificativo, *ex multis*, punto 51 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 18 luglio 2007, causa C-231/05, *Oy AA*; punto 41, sentenza della Corte di Giustizia CE, 29 marzo 2007, causa C-347/04, *Rewe* e punto 51, sentenza della Corte di Giustizia CE, 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spencer*. Le sentenze sono tutte disponibili su www.curia.eu.

⁵⁰² Cfr. S. VAN THIEL, *Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 2*, in *European Taxation*, 2008, pp. 339 – 345 e M. POULSEN, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of tax Jurisdiction*, in *Intertax*, 2012, pp. 203 – 204.

⁵⁰³ Punto 60, sentenza della Corte di Giustizia CE, 21 gennaio 2010, causa C-311/08, *SGI*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

Tuttavia, uno Stato membro, garantendo ad un non-residente comunitario l'applicazione del trattamento più favorevole riconosciuto ad altro non-residente comunitario in forza di una convenzione contro le doppie imposizioni, non rinuncia al proprio potere impositivo sulle attività svolte da non-residenti sul suo territorio. Semplicemente, garantisce che l'esercizio di tale potere avvenga nel rispetto del diritto comunitario ed in particolare nel rispetto del principio di non-discriminazione e uguaglianza. Si tratta, quindi, di una valutazione che attiene al *quomodo*, e non all'*an*. Lo Stato membro della fonte ha diritto di tassare le attività che si svolgono sul proprio territorio in conformità ai principi generali del diritto tributario internazionale. Però, poiché esiste il rischio che la mera applicazione delle norme di diritto tributario internazionale possa condurre a violazioni del diritto comunitario, creando disparità tra situazioni comparabili⁵⁰⁴, è indispensabile verificare che il "modo" in cui tale applicazione avviene sia "non discriminatorio". Proprio per questa ragione è stato ritenuto utile affiancare alla "scriminante" dell'equa ripartizione del potere impositivo anche ulteriori cause di giustificazione⁵⁰⁵, prevalentemente con finalità anti-abuso⁵⁰⁶. E

⁵⁰⁴ Come peraltro è stato confermato per la prima volta dalla sentenza *Schumaker*, nella quale è stato messo in discussione il principio cardine del diritto tributario internazionale, secondo cui residenti e non-residenti si trovano in situazioni tra loro non comparabili. Si veda al riguardo, sentenza della Corte di Giustizia CE, 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*. La sentenza è disponibile su www.curia.eu. È critico rispetto alla posizione assunta dalla giurisprudenza comunitaria a partire dal caso *Schumacker*, P. J. WATTEL, *The Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law*, in *Common Market Law Review*, 1996, pp. 223 – 254.

⁵⁰⁵ Cfr. punto 56, sentenza della Corte di Giustizia CE, 8 novembre 2007, causa C-379/05, *Amurta*, secondo cui "l'esigenza di salvaguardare una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri è stata riconosciuta unitamente ad altri elementi di giustificazione, basati sui rischi di evasione fiscale o duplice presa in considerazione delle perdite"; nonché punti 39 – 41, sentenza della Corte di Giustizia CE, 15 maggio 2008, causa C-414/06, *Lidl Belgium*, secondo cui "occorre ricordare [...] che la Corte, al punto 51 della citata sentenza *Marks & Spencer*, ha dichiarato che i tre elementi di giustificazione considerati congiuntamente, che erano alla base della normativa di cui alla causa principale, perseguivano obiettivi legittimi compatibili con il Trattato e costituivano pertanto ragioni imperative di interesse generale. Tuttavia, considerata la diversità delle situazioni in cui uno Stato membro può invocare tali ragioni, non si può richiedere che ricorrano tutti gli elementi di giustificazione enunciati al punto 51 della citata sentenza *Marks & Spencer* affinché una normativa fiscale nazionale restrittiva della libertà di stabilimento sancita dall'art. 43 CE possa, in linea di principio, essere giustificata. Pertanto, nella causa che ha dato origine alla citata sentenza *Oy AA*, la Corte ha riconosciuto [...] che la normativa fiscale nazionale in questione poteva, in linea di principio, essere giustificata sulla base di due dei tre elementi di giustificazione [...] ovvero l'esigenza di salvaguardare la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri e quella di prevenire l'evasione fiscale, considerate congiuntamente. Parimenti, il regime tributario di cui trattasi nella causa principale, in linea di principio, può essere giustificato rispetto a due degli elementi menzionati al suddetto punto della citata sentenza *Marks & Spencer*, ovvero l'esigenza di salvaguardare la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri e quella di prevenire il rischio di una doppia deduzione delle perdite". Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

⁵⁰⁶ Si veda, punto 48, sentenza della Corte di Giustizia CE, 23 febbraio 2006, causa C-513/03, *Van Hiltten-van der Heijden*: "Inoltre la Corte ha già avuto occasione di constatare che, ai fini della ripartizione della competenza tributaria, non è illogico che gli Stati membri si ispirino alla prassi internazionale e al modello di convenzione elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo

ciò al fine di circoscrivere l'operatività di un “*motivo imperativo di interesse generale*” che potrebbe essere manipolato facilmente dagli Stati membri per rifiutare l'applicazione del diritto comunitario ed in particolare restringere l'esercizio delle libertà fondamentali⁵⁰⁷.

Infatti, come ha avuto modo di affermare la stessa Corte di Giustizia nella sentenza *Marks & Spancer*, “*nel diritto tributario la residenza del contribuente può rappresentare un fattore che può giustificare norme nazionali che comportano un diverso trattamento tra contribuenti residenti e non residenti. Tuttavia, la residenza non è sempre un fattore giustificato di distinzione. Infatti, ammettere che lo Stato membro di stabilimento possa liberamente riservare un trattamento diverso per il solo fatto che la sede di una società si trova in un altro Stato membro svuoterebbe di contenuto l'art. 43 CE*”⁵⁰⁸.

Va da sé, quindi, che un fattore di collegamento internazionalmente idoneo a giustificare disparità di trattamento non è da solo sufficiente, sotto il profilo comunitario, a giustificare restrizioni alle libertà di circolazione caratterizzate da trattamenti differenziati di situazioni comparabili. Bisognerà verificare che il rifiuto opposto dallo Stato membro della fonte di estendere i benefici previsti da una convenzione contro le doppie imposizioni anche a non-residenti comunitari estranei all'ambito soggettivo di applicazione della convenzione stessa, risulti giustificato dalla necessità di evitare comportamenti abusivi, come possono essere i trasferimenti di perdite effettuati al solo scopo di sottrarre base imponibile allo Stato membro della fonte. E ciò perché “*l'esigenza di salvaguardare una ripartizione equilibrata del potere impositivo tra gli Stati membri [...] non può essere invocata per rifiutare sistematicamente qualsiasi vantaggio fiscale*”⁵⁰⁹, dovendosi verificare caso per caso se il mancato riconoscimento dei vantaggi fiscali è funzionale a garantire anche il contrasto a fenomeni abusivi e se comunque non vada al di là di quanto necessario per raggiungere detti obiettivi.

sviluppo economico (OCSE) [...] Orbene, come ha rilevato il governo olandese, la normativa di cui trattasi nella causa principale è conforme ai commenti del modello di convenzione sulla doppia imposizione concernente le successioni e le donazioni [...] Dai commenti agli artt. 4, 7, 9A e 9B del detto modello risulta che questo tipo di normativa è giustificato dall'obiettivo di prevenire una forma di evasione fiscale”. La sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁵⁰⁷ Cfr. M. POULSEN, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of tax Jurisdiction*, in *Intertax*, 2012, pp. 203 – 204.

⁵⁰⁸ Punto 37, sentenza della Corte di Giustizia CE, 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spancer*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁵⁰⁹ Punto 53, sentenza della Corte di Giustizia CE, 18 luglio 2007, causa C-231/05, *Oy AA*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu

Peraltro, vale la pena di ricordare che vi sarà equa ripartizione del potere impositivo nel caso di concorso con finalità antiabuso idonea ad escludere l'applicazione del trattamento della nazione più favorita, solo nell'ipotesi in cui le disposizioni convenzionali che determinano restrizioni alle libertà comunitarie di circolazione risultino conformi al Modello OCSE ed al relativo Commentario. In tutti gli altri casi, infatti, l'"equità" della ripartizione del potere impositivo non potrà essere invocata, con la conseguenza che lo Stato membro della fonte dovrà unilateralmente estendere ai non-residenti comunitari, indipendentemente dal loro Stato membro di residenza, il trattamento più favorevole accordato ad altri non-residenti comunitari in forza di una convenzione contro le doppie imposizioni. E questo a meno di non voler subordinare i principi di effettività e prevalenza del diritto comunitario, alla condizione di reciprocità che sottende i rapporti tributari internazionali, in completo spregio del consolidato orientamento giurisprudenziale che attribuisce irrilevanza alle condizioni di reciprocità che determinano violazioni del diritto comunitario.

Ciò, inoltre, appare una conseguenza inevitabile dello stesso scopo perseguito dal contrasto ai fenomeni abusivi, cioè tutelare la giustizia fiscale per evitare distorsioni concorrenziali ed allocative dei fattori economico-produttivi⁵¹⁰, le quali derivano, prevalentemente, da disuguaglianze nella distribuzione del carico fiscale tra soggetti che versano nella medesima situazione⁵¹¹. In questo senso, le distorsioni in parola ben possono dipendere, tra l'altro, dalla stessa discriminazione in entrata nei mercati dei singoli Stati membri, i quali, applicando convenzioni contro le doppie imposizioni diverse, fanno dipendere l'onere tributario dei non-residenti comunitari da disposizioni convenzionali che frammentano il Mercato Unico. Di conseguenza, appare verosimile ritenere che l'applicazione della clausola della nazione più favorita, quale declinazione del principio di non-discriminazione comunitario, più che causa di possibili abusi, possa esserne il rimedio.

⁵¹⁰ Il Consiglio delle Comunità Europee già nel 1975 aveva infatti evidenziato che *"la pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati membri conduce [...] all'inosservanza del principio della giustizia fiscale e può condurre a distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza"*. Cfr. Risoluzione del Consiglio, 10 febbraio 1975, disponibile al seguente indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31975Y0214%2801%29:IT:HTML>. Si veda anche P. MERKS, *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, in *Intertax*, 2006, pp. 277 – 281.

⁵¹¹ Cfr. V. RUIZ ALMENDRAL, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, in *Intertax*, 2005, pp. 574 – 476.

IV.2. La prevenzione degli abusi quale giustificazione per la mancata applicazione del trattamento della nazione più favorita: incompatibilità con il sistema comunitario.

Alla luce di quanto precede, per giustificare la restrizione “in entrata” realizzata dallo Stato membro della fonte che rifiuti di applicare il trattamento della nazione più favorita ai non-residenti comunitari, estranei all’ambito soggettivo di applicazione della convenzione “più favorevole”, sarà necessario verificare che, oltre ad un’equa ripartizione del potere impositivo, il rifiuto abbia un ulteriore obiettivo: prevenire abusi nell’esercizio delle libertà comunitarie.

Invero, nell’ambito dei rapporti internazionali di tipo convenzionale, il rischio di abusi si concentra principalmente nel *treaty shopping*, fenomeno attraverso cui soggetti che non ne hanno diritto profittano di convenzioni o accordi internazionali più favorevoli rispetto alla normativa, anche di tipo internazionale, che sarebbe loro applicabile⁵¹². Il principale effetto del *treaty shopping*, in ambito fiscale, è “*the reduction of the global tax charge by combining the reduced tax at source provided for under a tax treaty and a favourable tax regime in the conduit or intermediary’s State of Residence*”⁵¹³.

Generalmente, il fenomeno viene in rilievo attraverso l’interposizione fittizia di un soggetto per permettere ad altri di impiegare le disposizioni più favorevoli di una convenzione contro le doppie imposizioni, eludendo la normativa meno vantaggiosa che sarebbe altrimenti applicabile. Lo strumento di contrasto maggiormente usato in questi casi è la previsione, all’interno delle convenzioni stesse, di disposizioni che limitano l’applicazione dei relativi vantaggi fiscali ai soli beneficiari effettivi. Dette clausole, conosciute con il nome di *limitation of benefits clauses* (di seguito per brevità “LOBs” al plurale e “LOB” al singolare), hanno quindi la finalità di ridurre il rischio di *treaty shopping*, evitando che costruzioni di puro artificio e del tutto prive di sostanza economica possano beneficiare di disposizioni di vantaggio contenute in accordi

⁵¹² L’abusività del fenomeno del *treaty shopping* è stata affermata per la prima volta dai giudici statunitensi con la sentenza resa il 5 agosto 1971, nella causa *Aiken Industries Inc. vs. Commissioner*, 56 T.C. 925 (1971). La decisione è disponibile su http://www.legale.com/xmlResult.aspx?xmldoc=197198156brtc925_1912.xml&docbase=CSLWAR1-1950-1985.

⁵¹³ F. A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, Edizione *Eucofax*, 2005, p. 39 (traduzione libera: “la riduzione del carico fiscale globale attraverso la combinazione di una riduzione fiscale alla fonte sulla base dell’accordo fiscale e l’applicazione di un regime fiscale favorevole nello Stato di residenza della società veicolo o dell’intermediario”).

internazionali⁵¹⁴. Tuttavia, le LOBs non importano di per sé alcun rifiuto del trattamento della nazione più favorita, perché in concreto il soggetto che intende profittare di una convenzione più favorevole, attraverso un soggetto artificialmente interposto residente in uno degli Stati contraenti, è formalmente titolato a farlo. Questo però non esclude che lo schema che si delinea sia privo di sostanza economica. Conseguentemente il beneficiario effettivo del reddito transfrontaliero sarà un soggetto estraneo all'ambito di applicazione della convenzione. Pertanto la LOB, in funzione anti-abuso, ha il mero scopo di rendere inapplicabile la convenzione a soggetti residenti privi di consistenza economica, cosa che dovrebbe risultare peraltro conforme, quanto meno in linea teorica, anche allo stesso diritto comunitario. Infatti, una disposizione che restringe le libertà di circolazione “è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato”⁵¹⁵.

Invero, la conformità delle LOBs al diritto comunitario è stata messa in discussione, se non altro perché esse operano a prescindere dall'effettiva verifica dell'esistenza di una costruzione di puro artificio, essendo applicate generalmente sulla base di parametri, numerici o percentuali, fissi e predeterminati⁵¹⁶. Ciò, calato nel contesto comunitario, pone problemi di proporzionalità con riguardo ad una misura che restringe l'esercizio delle libertà fondamentali in forza di una presunzione di abusività

⁵¹⁴ In materia di clausole di limitazione dei benefici nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e *treaty shopping*, si rinvia, senza alcuna pretesa di completezza, a F. A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, Edizione *Eucotax*, 2005.

⁵¹⁵ Punto 51, sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu. Per un'esame della sentenza in parola, si rinvia a G. MEUSSEN, *Cadbury Scwheppes: The ECJ Significantly Limits the Application of the CFC Rules in the Member States*, in *European Taxation*, 2007, pp. 13 – 18.

⁵¹⁶ Si veda al riguardo, G. KOFLER, *European Taxation Under an “Open Sky”*: *LoB Clauses in Tax Treaties Between the U.S. and the EU Member States*, in *Tax Notes International*, 2004, p. 68 e C. H. PANAYI, *Open Skies for European Tax?*, in *British Tax Review*, 2003, p. 198. Vale anche la pena ricordare che, secondo la Corte di Giustizia CE, “il fatto che una società non svolga alcuna attività nello Stato membro in cui essa ha la sede e svolga invece le sue attività unicamente nello Stato membro della sua succursale non è sufficiente a dimostrare l'esistenza di un comportamento abusivo e fraudolento, che consenta a quest'ultimo Stato membro di negare a tale società di fruire delle disposizioni comunitarie relative al diritto di stabilimento”. Ciò pare confermare l'incompatibilità delle LOB con il diritto comunitario, nella misura in cui si limitano a rifiutare l'applicazione della convenzione contro le doppie imposizioni alle società veicolo stabilite in uno Stato membro contraente, sulla base della semplice “inattività” della società stessa e senza procedere ad una effettiva verifica della abusività del comportamento. *Cfr.* punto 29, sentenza della Corte di Giustizia CE, 9 marzo 1999, causa C-212/97, *Centros*. La sentenza è disponibile su www.curia.eu. Vale peraltro la pena ricordare che è stata avanzata anche un'ipotesi di incompatibilità delle clausole LOBs con il diritto comunitario facendo leva sul divieto di aiuti di Stato, si veda al riguardo C. H. PANAYI, *Limitation on Benefits and State Aid*, in *European Taxation*, 2004, pp. 83 – 98.

ed artificiosità non superabile in alcun modo⁵¹⁷. Peraltro, questa posizione appare confermata dall'analogia tra le LOBs e le clausole nazionali presenti negli accordi c.d. *Open Skies*, che furono ritenute dalla Corte di Giustizia contrarie al diritto comunitario poiché prevedevano che i diritti di traffico aereo potessero essere revocati, sospesi o limitati a discrezione di uno degli Stati contraenti nel caso in cui i proprietari dei vettori aerei nazionali fossero stati cittadini di altri Stati membri⁵¹⁸. Sia le clausole LOBs, sia le clausole nazionali, infatti, hanno la funzione di restringere i benefici che accordi internazionali attribuirebbero ad alcuni soggetti, vuoi per evitare presunti abusi (come avviene nelle LOBs), vuoi per ragioni di mera "reciprocità" (come avviene nelle clausole nazionali)⁵¹⁹.

Proprio l'analogia tra LOBs e clausole nazionali, che fa leva sulla capacità di restringere l'ambito soggettivo di applicazione degli accordi internazionali bilaterali, sembra in radice escludere qualsiasi connessione con il trattamento della nazione più favorita⁵²⁰. Quest'ultimo ha, infatti, funzione "inclusiva" (a differenza delle LOBs e delle clausole nazionali che hanno funzione "esclusiva") e, applicato all'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri, assolve una duplice funzione. Da un lato, diminuire l'influenza dei singoli Stati nella "distribuzione" selettiva di vantaggi e, dall'altro, prevenire gli effetti restrittivi di politiche fiscali che contribuiscono a modificare il flusso dei rapporti economico-commerciali interni all'Unione⁵²¹.

⁵¹⁷ Cfr. *ex multis*, sentenza della Corte di Giustizia CE, 16 luglio 1998, causa C-264/96, *ICI* e sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*; le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

⁵¹⁸ Cfr. tra le sentenze c.d. "*Open Skies*", *ex multis*, sentenza della Corte di Giustizia CE, 5 novembre 2002, causa C-466/98, *Commissione / Regno Unito* e sentenza della Corte di Giustizia CE, 5 novembre 2002, causa C-472/98, *Commissione / Lussemburgo*; le sentenze sono disponibili su www.curia.eu. Con riguardo agli effetti delle sentenze *Open Skies* sul sistema delle convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati terzi, si veda A.P. DOURADO – D. GUTMANN - K. VOGEL, *Tax Treaties between Member States and Third States: "Reciprocity" in Bilateral Tax Treaties and Non-Discrimination in EC Law*, in *EC Tax Review*, 2006, pp. 83 e ss..

⁵¹⁹ Cfr. J. MALHERBE – O. DELATTRE, *Compatibility of Limitation of Benefits Provisions in EC Law*, in *European Taxation*, 1996, pp. 12 e ss., G. KOFLER, *European Taxation Under an "Open Sky": LoB Clauses in Tax Treaties Between the U.S. and the EU Member States*, in *Tax Notes International*, 2004, pp. 55 e ss., A. ZESTER, *Can the Most-Favoured-Nation Principle Influence the Use of Limitation on Benefits Clauses in Tax Treaties?*, in *Intertax*, 2006, p. 147 e M. EVERS – A. DE GRAAF, *Limiting Benefit Shopping: Use and Abuse of EC Law*, in *EC Tax Review*, 2009, pp. 279 e ss..

⁵²⁰ Si veda a riguardo, A. ZESTER, *Can the Most-Favoured-Nation Principle Influence the Use of Limitation on Benefits Clauses in Tax Treaties?*, in *Intertax*, 2006, pp. 147 e ss.; P. PISTONE, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation: Limitation-of-Benefits Clauses are Clearly Different from Most-Favoured-Nation Clauses*, in *British Tax Review*, 2007, p. 364 e J. CALEJO GUERRA, *Limitation on Benefits Clauses and EU Law*, in *European Taxation*, 2011, pp. 87 – 88.

⁵²¹ Cfr. H. HAMAËKERS, *Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC?*, in *European Taxation*, 1993, pp. 25 e ss..

Tuttavia, per esigenze di completezza, va ricordato che analoga posizione non è stata assunta dalla giurisprudenza comunitaria. In particolare, la Corte di Giustizia, disconoscendo l'analogia tra LOBs e clausole nazionali di cui agli accordi *Open Skies*, ha ritenuto compatibili le LOBs con il diritto comunitario ponendo l'accento sul fatto che esse sono inscindibili dalle convenzioni cui afferiscono, “*contribuendo al loro equilibrio generale*”⁵²². Di fatto, quindi, anche le LOBs, così come le convenzioni contro le doppie imposizioni in sé, dovrebbero considerarsi sottratte al vaglio di compatibilità del diritto comunitario dal momento che dipendono da una condizione di reciprocità⁵²³. Ciò, chiaramente, in contrasto con il principio secondo cui il contenuto delle libertà previste dal diritto comunitario “*non consente di subordinare questi diritti alla condizione di reciprocità allo scopo di ottenere vantaggi corrispondenti in altri Stati membri*”⁵²⁴.

Tuttavia, ferma restando la distinzione concettuale tra clausola della nazione più favorita e LOB, deve evidenziarsi che vi sono tra esse punti di contatto che meritano un approfondimento, soprattutto in questa sede.

In particolare, vi è convergenza tra le finalità perseguite, da una parte, dalle LOBs e, dall'altra, dal rifiuto dell'applicazione del trattamento della nazione più favorita nell'ambito di convenzioni contro le doppie imposizioni intracomunitarie. Ambedue, infatti, hanno come scopo principale il contrasto ad operazioni abusive e costruzioni di puro artificio. Si tratterà quindi di verificare se ed in che limiti sia possibile individuare nel fenomeno del *treaty shopping* intracomunitario un profilo di abusività e, in tal caso, come e quando lo Stato membro della fonte abbia facoltà di disapplicare il principio di non-discriminazione, nella sua accezione di trattamento della nazione più favorita. Infatti, dal momento che sotto il profilo sistematico la condizione di reciprocità non può derogare al rispetto del diritto comunitario ed in particolare del divieto di discriminazione “in entrata”, il punto di partenza sarà quello di riconoscere un generale obbligo per lo Stato membro della fonte di applicare il trattamento della nazione più favorita ogni qual volta le convenzioni, deviando dal Modello OCSE, conducono a discriminazioni tra non-residenti comunitari.

⁵²² Punto 90, sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁵²³ Cfr. punto 84, sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*; a sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁵²⁴ Punto 26, sentenza della Corte di Giustizia CE, 28 gennaio 1986, causa C-270/83, *Avoir Fiscal*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

Attraverso il principio della clausola della nazione più favorita e grazie alla sua portata “espansiva”, il trattamento più favorevole accordato ai residenti di uno Stato membro in forza di una convenzione sottoscritta tra detto Stato membro e lo Stato membro della fonte, sarà da quest’ultimo esteso a tutti i non-residenti comunitari che si trovano in situazioni comparabili, bloccando eventualmente anche l’applicazione di LOBs presenti nella convenzione stessa. Ciò in linea con il principio di prevalenza ed effettività del diritto comunitario, secondo cui tra clausole espansive di diritti, funzionali al rispetto del divieto comunitario di non-discriminazione, come la clausola della nazione più favorita, e quelle invece riduttive, funzionali alla tutela del divieto di abuso nell’utilizzo delle convenzioni fiscali, come le clausole LOBs, dovranno avere certamente prevalenza le prime⁵²⁵.

Fermo quanto precede, si tratta a questo punto di verificare se il rischio di abusi nell’impiego delle convenzioni contro le doppie imposizioni che possono dipendere dall’applicazione della clausola della nazione più favorita, siano tali da giustificare il rifiuto e quindi la restrizione all’esercizio delle libertà comunitarie di circolazione.

Come anticipato, il rischio più evidente è quello di facilitare il fenomeno del *treaty shopping*, principalmente attraverso lo sviluppo dei *free-riders*, vale a dire di soggetti che “senza pagare” utilizzano i benefici che una convenzione contro le doppie imposizioni attribuisce ad altri. Tuttavia, non appare così scontato considerare il *treaty shopping*, ed il conseguente fenomeno dello sviluppo dei *free riders*, di per sé abusivo se calato nel contesto intra-europeo. E questo principalmente per due ragioni.

In primo luogo, i fenomeni sopra descritti sono intimamente connessi all’esistenza di contesti economici nazionali, che mal si conciliano con il concetto di Mercato Unico. Da un punto di vista europeo, infatti, il *treaty shopping* non può sempre considerarsi abusivo, a meno di non presumere che “spostarsi” all’interno dell’Unione Europea sia esso stesso un fenomeno abusivo, qualora determini vantaggi (economici o di altra natura) per il soggetto comunitario che eserciti le proprie libertà di circolazione⁵²⁶. Una soluzione siffatta risulta del tutto priva di fondamento e contraria al consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria, la quale ha più volte affermato che “*la circostanza che la società sia stata creata in uno Stato membro*

⁵²⁵ Cfr. A. ZESTER, *Can the Most-Favoured-Nation Principle Influence the Use of Limitation on Benefits Clauses in Tax Treaties?*, in *Intertax*, 2006, pp. 149 – 150.

⁵²⁶ Cfr. H. BECKER – O. THOMMES, *Treaty Shopping and EC Law: Critical Notes to Art. 28 of the German – U.S. Double Taxation Convention*, in *European Taxation*, 1991, pp. 173 e ss..

*unicamente per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce un abuso*⁵²⁷, anche nel caso in cui *“non svolga alcuna attività nello Stato membro in cui essa ha la sede e svolga invece le sue attività unicamente nello Stato membro della sua succursale”*⁵²⁸. In questo senso, esercitare le proprie libertà fondamentali, imponendo agli Stati membri di rispettare il divieto di non-discriminazione attraverso l'estensione dei benefici previsti da convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte con Stati membri diversi da quello di “residenza” dell'operatore “in entrata”, non si pone in contrasto con il divieto di abuso del diritto previsto a livello comunitario. E ciò perché sfruttare i vantaggi che derivano dal Mercato Unico, privo di barriere al suo interno, ma non totalmente armonizzato, non può tradursi *ex se* in esercizio abusivo dei diritti in esso esercitabili.

Di conseguenza, lo Stato membro della fonte potrà giustificare la mancata applicazione della clausola della nazione più favorita solo nel caso in cui il rifiuto abbia *“lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale”*⁵²⁹. Questo legittimo obiettivo, nel rispetto del principio di proporzionalità, si tradurrà nell'obbligo dello Stato membro della fonte di effettuare valutazioni caso per caso, escludendo che possa considerarsi adeguato e proporzionato il rifiuto in presenza di una consistenza economica del non-residente sul proprio territorio pari a quella di altro non-residente che possa godere di una convenzione più favorevole. In tal caso, infatti, solo la totale artificialità dell'operazione transnazionale e l'assenza di qualsivoglia effettività economica, congiuntamente alla *“volontà del non-residente comunitario di voler ottenere un vantaggio derivante dalla normativa comunitaria”*⁵³⁰ mediante i suddetti artifici, legittimerà lo Stato membro della fonte a effettuare discriminazioni “in entrata”

⁵²⁷ Punto 96, sentenza della Corte di Giustizia CE, 30 settembre 2003, causa C-167/01, *Inspire Art*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁵²⁸ Punto 29, sentenza della Corte di Giustizia CE, 9 marzo 1999, causa C-212/97, *Centros*. La sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁵²⁹ Punto 55, sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*. La sentenza è disponibile su www.curia.eu. Per un *excursus* della giurisprudenza comunitaria in materia di abuso del diritto, si rinvia, senza alcuna pretesa di completezza, R. DE LA FERIA – S. VOGENAUER, *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, 2011 ed in particolare al capitolo VIII nel quale vengono analizzati i riflessi del divieto di abuso del diritto, inteso come principio comunitario generale, in ambito fiscale (si vedano specificatamente pp. 365 e ss.).

⁵³⁰ Punto 53, sentenza della Corte di Giustizia CE, 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland-Stärke*; nonché punti 73 – 74, sentenza della Corte di Giustizia CE, 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax* e punto 64, sentenza della Corte di Giustizia CE, 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

ed a rifiutare l'applicazione del trattamento più favorevole eventualmente previsto dalle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte con altri Stati membri.

Questa appare l'unica soluzione in linea con il perseguimento degli obiettivi fissati dai Trattati, poiché, come è stato correttamente osservato “*since fundamental freedom goal – and the connected anti-discriminatory principle – is the achievement of an effective economic integration, intra-community transactions, which do not concrete it, are not covered by the Treaty protection*”⁵³¹. Sono solo i casi di abuso, infatti, a travalicare quanto previsto dalle libertà fondamentali e ricadere al di fuori del loro naturale ambito di applicazione, con la conseguenza che in dette ipotesi lo Stato membro della fonte non sarà vincolato al rispetto del principio di non-discriminazione in esse contenuto, nella sua declinazione di clausola della nazione più favorita.

Va da sé, quindi, che il fenomeno del *treaty shopping*, derivante dall'applicazione di convenzioni più favorevoli sottoscritte in ambito comunitario in ossequio al rispetto del principio di non-discriminazione nella sua accezione di clausola della nazione più favorita, non potrà mai intendersi di per sé abusivo. Di volta in volta, lo Stato membro della fonte dovrà verificare *a)* la volontà del non-residente comunitario di voler ottenere un vantaggio attraverso la normativa comunitaria e *b)* la presenza di un'attività transfrontaliera del tutto artificiosa e priva di qualsiasi consistenza economica, la cui finalità è solo beneficiare del trattamento più favorevole previsto da una convenzione sottoscritta tra lo Stato membro della fonte ed altri Stati membri, attraverso l'applicazione della clausola della nazione più favorita.

Peraltro, quanto precede si lega a doppio filo con un'ulteriore conferma dell'inammissibile presunzione di abusività del *treaty shopping* in ambito europeo, la quale prende le mosse dallo scopo che il contrasto a questo fenomeno persegue: evitare l'erosione di base imponibile nello Stato della fonte. Si tratta di un obiettivo internazionalmente riconosciuto come valido e idoneo a sostenere, tra l'altro, l'inserimento delle clausole LOBs all'interno di convenzioni contro le doppie imposizioni e la loro applicazione⁵³².

⁵³¹ P. PIANAVIGNA, *Tax Abuse in European Union Law: A Theory*, in *EC Tax Review*, 2011, p. 141. Traduzione libera: “*dal momento che l'obiettivo delle libertà fondamentali – e del relativo principio di non-discriminazione – è la realizzazione di una effettiva integrazione economica, le transazioni intracomunitarie, che non sono reali, ricadono al di fuori dell'ambito di applicazione delle garanzie previste dai Trattati*”.

⁵³² Cfr. F. A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, Edizione *Eucotax*, 2005, pp. 39 e ss..

Tuttavia, in un contesto intraeuropeo, la possibilità di riconoscere rilevanza a tale giustificazione non è in alcun modo possibile.

Non solo, infatti, si tratta di una giustificazione che si scontra con il diritto di ciascun cittadino europeo di esercitare le proprie libertà di circolazione profittando delle legislazioni più favorevoli all'interno del Mercato Unico. Ma la stessa “*riduzione di gettito fiscale*”, come affermato ripetutamente dalla giurisprudenza comunitaria, non assume in alcun modo natura di “*motivo imperativo di interesse generale*”. Infatti, “*la riduzione delle entrate tributarie non può essere considerata un motivo imperativo di interesse generale invocabile per giustificare una misura contraria, in linea di principio, ad una libertà fondamentale*”⁵³³, in quanto “*considerazioni di natura puramente economica, quale la perdita di gettito fiscale, non possono [...] giustificare restrizioni di carattere discriminatorio*”⁵³⁴ che rientrano nel campo di applicazione delle libertà fondamentali. Alla luce di quanto precede, pertanto, l'esclusione della riduzione di gettito fiscale dal novero delle giustificazioni che legittimano una restrizione alle libertà di circolazione assorbe anche il profilo di proporzionalità della misura: se il fine perseguito dallo Stato membro non è legittimo, non sarà necessario neanche procedere ad una verifica di adeguatezza e proporzionalità tra fine e mezzo impiegato.

* * *

In ragione di tutte le considerazioni svolte nel presente capitolo, è difficile riconoscere legittimità al rifiuto incondizionato di applicare il trattamento della nazione più favorita alle convenzioni intraeuropee. L'esame sistematico, da un lato, dell'irrilevanza della condizione di reciprocità quale elemento idoneo a sottrarre dall'ambito di applicazione del diritto comunitario le convenzioni contro le doppie imposizioni, e dall'altro, delle cause di giustificazione applicabili al caso di specie, ha permesso di verificare che le decisioni assunte nei casi D. e *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*⁵³⁵ non possono ritenersi coerenti con i principi del

⁵³³ Punto 126, sentenza della Corte di Giustizia CE, 10 febbraio 2011, cause riunite C-436/08 e C-437/08, *Haribo*; nonché, *ex multis*, si veda anche punto 59, sentenza della Corte di Giustizia CE, 14 settembre 2006, causa C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*. Le sentenze sono disponibili su www.curia.eu.

⁵³⁴ Punto 23, conclusioni dell'Avvocato Generale Tesauero, rese il 16 dicembre 1997, causa C-264/96, *ICI*; le conclusioni sono disponibili su www.curia.eu.

⁵³⁵ Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 5 luglio 2005, causa C-376/03, D. e Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*; le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

diritto comunitario e con l'evoluzione della stessa giurisprudenza. Invero, nelle decisioni in parola, la Corte di Giustizia sembra preoccuparsi non tanto di garantire la corretta applicazione del diritto comunitario, ed in particolare del principio di non discriminazione tra cittadini comunitari, quanto piuttosto di salvaguardare la sovranità degli Stati membri anche a costo di sacrificare il rispetto e la tutele delle libertà di circolazione. Tuttavia, la natura "costituzionale" dei diritti di circolazione di cui alle libertà fondamentali e la necessità di garantire il primato e l'effettività del diritto comunitario, ha dimostrato la infondatezza delle tesi contenute nelle sentenze *D.* e *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*⁵³⁶ ed ha condotto alla loro "destrutturazione" dovuta alla natura meramente politica di dette decisioni.

⁵³⁶ Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D.* e Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*; le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

V. Rapporti Unione Europea - WTO: considerazioni generali.

Il sistema multilaterale del WTO, nato dall'accordo GATT all'indomani della seconda guerra mondiale, si è mostrato sin da subito assimilabile al sistema dell'Unione Europea, quanto meno con riguardo agli obiettivi perseguiti. Ambedue sono volti, infatti, alla realizzazione di un'area di libero scambio, animata dalle regole della libera concorrenza e caratterizzata da un rapporto paritario tra gli Stati contraenti, manifestato principalmente attraverso il principio di non-discriminazione nella circolazione di beni, servizi ed operatori economici⁵³⁷.

Proprio in ragione di tali analogie, con decisione 94/800/CE⁵³⁸, il 22 dicembre 1994 il Consiglio dell'Unione Europea ha sottoscritto l'accordo istitutivo del WTO, ed i relativi allegati, in nome e per conto, non solo della Comunità, ma anche dei singoli Stati membri, ai sensi di quanto previsto dall'art. 352 TFUE (già 308 Trattato CE)⁵³⁹. L'azione internazionale unitaria dell'Unione, quale ente dotato di personalità giuridica autonoma⁵⁴⁰ avente titolo per agire a titolo di mandataria degli Stati membri nei settori che riguardavano le politiche comuni comunitarie⁵⁴¹, è stata possibile dal momento che (a) il WTO, istituito con l'Accordo di Marrakech del 1994 al termine dei negoziati dell'*Uruguay Round* (1986 - 1994)⁵⁴², è un'organizzazione volta alla promozione del commercio internazionale, attraverso la creazione di aree di libero scambio principalmente nel settore dei beni, servizi e diritti di proprietà industriale ed

⁵³⁷ In questo senso *"the principles underlying the thicket of WTO rules could thus be summarized as principles of market freedom for a mutually beneficial"*, E. Petersmann, *World Trade, Principles*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com (traduzione libera: *"i principi sottesi al complesso delle norme del WTO potrebbero essere riassunti come principi di libero mercato per un beneficio reciproco"*).

⁵³⁸ La decisione è rinvenibile all'indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31994D0800:IT:HTML>.

⁵³⁹ Ai sensi dell'art. 308 Trattato CE, versione consolidata 1997, *"Quando un'azione della Comunità risulti necessaria per raggiungere, nel funzionamento del mercato comune, uno degli scopi della Comunità, senza che il presente trattato abbia previsto i poteri d'azione a tal uopo richiesti, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e dopo aver consultato il Parlamento europeo, prende le disposizioni del caso"*. Si veda, <http://eur-lex.europa.eu/it/treaties/dat/11997M/htm/11997M.html#0145010077>.

⁵⁴⁰ Art. 47 NTUE, ai sensi del quale *"L'Unione ha personalità giuridica"*. L'Unione è quindi soggetto capace, sotto il profilo del diritto internazionale, di negoziare e concludere accordi internazionali vincolanti. In merito al dibattito che ha circondato il punto prima della chiara previsione legislativa, si rinvia a P. LACHMANN, *International Legal Personality of the EC: Capacity and Competence*, in *Legal Issues of European Integration*, 1984.

⁵⁴¹ Infatti, l'Unione Europea, nell'ambito del WTO, possiede tanti voti quanti sono gli Stati membri; Cfr. al riguardo R. LEAL-ARCAS, *Polycephalous Anatomy of the EC in the WTO: an analysis of Law and Practice*, in *Florida Journal of International Law*, 2007, pp. 590 - 597.

⁵⁴² Si ricorda che con il termine *"round"* si intendono le negoziazioni interne al WTO che hanno quale fine la conclusione di un nuovo accordo (ovvero la modifica di un accordo già esistente) in un settore del commercio internazionale.

intellettuale (Accordi GATT, GATS e TRIPs, allegati all'atto istitutivo del WTO) e che (b) la sua attività impattava sulla “politica commerciale comune” dell'Europa⁵⁴³, essendo vincolante anche per gli Stati membri, i quali singolarmente avevano sottoscritto e ratificato l'accordo ed i suoi allegati⁵⁴⁴.

Si rendeva quindi necessaria un'azione unitaria per garantire la realizzazione degli obiettivi del Trattato, sottraendo ai singoli Stati membri poteri in materia di negoziati internazionali⁵⁴⁵. La Corte di Giustizia CE, infatti, nel parere 1/94 aveva evidenziato che la politica commerciale comune, sebbene fosse un settore di competenza concorrente tra Stati membri ed Unione, limitatamente alla circolazione dei beni e ad alla prestazione di servizi “che non implicano alcun trasferimento di persone” ricade nell'ambito di competenza esclusiva dell'Unione e, conseguentemente, è sottratto agli Stati membri il potere di concludere accordi autonomi nei confronti degli Stati terzi ovvero di organizzazioni internazionali⁵⁴⁶.

⁵⁴³ Cfr. VIII e IX Considerando della decisione 94/800/CE, disponibile su <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31994D0800:IT:HTML>; si veda anche il parere 1/94 reso dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee in vista della sottoscrizione da parte del Consiglio dell'Accordo istitutivo del WTO e dei relativi allegati, nel quale è stato affermato che il concetto di “politica commerciale comune” deve essere interpretato in modo estensivo. L'opinione 1/94 è disponibile all'indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994CV0001:IT:HTML>. Per un'esame della dottrina sul punto, si rinvia a J. HIPPLER BELLO e J. R. SCHMERTZ Jr., *Opinion 1/94, Community Competence to Conclude Certain International Agreements*, in *The American Journal of International Law*, 1995, pp. 772 – 788.

⁵⁴⁴ Per una lettura costituzionalista dei rapporti tra Unione Europea e WTO si veda, N. WALKER, *The EU and the WTO: Constitutionalism in a New Key*, in G. DE BURCA - J. SCOTT, *The EU and the WTO: Legal and Constitutional Issue*, Oxford, 2001, pp. 31 e ss..

⁵⁴⁵ Art. 216 TFUE “L'Unione può concludere un accordo con uno o più paesi terzi o organizzazioni internazionali qualora i trattati lo prevedano o qualora la conclusione di un accordo sia necessaria per realizzare, nell'ambito delle politiche dell'Unione, uno degli obiettivi fissati dai trattati, o sia prevista in un atto giuridico vincolante dell'Unione, oppure possa incidere su norme comuni o alterarne la portata. Gli accordi conclusi dall'Unione vincolano le istituzioni dell'Unione e gli Stati membri”. Analogamente, l'art. 310 del Trattato CE, versione consolidata del 1997, prevedeva invece che “La Comunità può concludere con uno o più Stati o organizzazioni internazionali accordi che istituiscono un'associazione caratterizzata da diritti ed obblighi reciproci, da azioni in comune e da procedure particolari”.

⁵⁴⁶ Cfr. punti XLIII e XLIV del Parere della Corte di Giustizia CE 1/94 del 15 novembre 1994, secondo cui “Il commercio dei servizi ai sensi del GATS comprende, a norma dell'art. 1, n. 2, quattro modalità di fornitura di servizi: 1) le forniture transfrontaliere che non implicano alcun trasferimento di persone; 2) il consumo all'estero che comporta il trasferimento del beneficiario verso il territorio del paese membro dell'OMC dove il prestatore è stabilito; 3) la presenza commerciale, vale a dire la presenza di una consociata o di una succursale sul territorio del Membro dell'OMC dove il servizio dev'essere reso; 4) la presenza di persone fisiche di un paese membro dell'OMC grazie alle quali un prestatore stabilito in un paese membro fornisce servizi sul territorio di qualsiasi altro paese membro. Per quanto riguarda la fornitura transfrontaliera, il servizio è reso da un prestatore stabilito in un determinato paese a un beneficiario residente in un altro paese. Non vi è spostamento del prestatore verso il paese del beneficiario né, in senso inverso, spostamento del beneficiario verso il paese del prestatore. Questa situazione non è quindi priva di analogia con uno scambio di merci, il quale rientra, senza alcun dubbio, nella politica commerciale comune ai sensi del Trattato. Nessuna ragione particolare osta quindi a far rientrare una prestazione del genere nella nozione di politica commerciale comune”. Il parere è rinvenibile sul sito www.eur-lex.eu.

La sottoscrizione dell'accordo da parte dell'Unione ha fatto assumere al WTO e, conseguentemente, al GATT, al GATS ed agli accordi TRIPs nella loro interezza (i c.d. Allegati), il valore di "accordi misti", vale a dire accordi conclusi dall'Unione e dagli Stati membri con terzi soggetti che contengono previsioni riguardanti, quanto meno in parte, settori di competenza esclusiva o concorrente del diritto comunitario⁵⁴⁷. Infatti, "the conclusion of a mixed agreement becomes necessary if neither the EU nor its Member States are competent for all areas covered by the particular treaty and thus are not able to conclude the treaty alone"⁵⁴⁸. In questo senso, quindi, l'accordo misto è concepito anche come soluzione di compromesso "when the delimitation of powers between the EU and its Member State remains unclear"⁵⁴⁹, nel quale "the [EC's] competence may be exercised through the medium of the Member States acting jointly in the interest of the EC"⁵⁵⁰. Nel caso di specie, la competenza comunitaria si rinviene nei settori relativi al flusso internazionale di beni e servizi (sempre che questi ultimi non implicino un trasferimento anche di persone). Cioè alle disposizioni del GATT e, parzialmente, del GATS, nella misura in cui esse disciplinano la libertà di circolazione di beni e servizi, le quali, nell'ambito del WTO, sono tendenzialmente sovrapponibili alle libertà previste dal diritto comunitario⁵⁵¹⁻⁵⁵².

⁵⁴⁷ Si veda, H. G. SCHERMERS, *A Typology of Mixed Agreements*, in D. O'KEEFFE - H.G. SCHERMERS, *Mixed Agreements*, 1993, pp. 25 e ss.; si veda anche A. ROSAS, *Mixed Union - Mixed Agreements*, in *International Law Aspects of the European Union*, 1998, pp. 125 e ss..

⁵⁴⁸ M. MÖLDNER, *European Community and Union, Mixed Agreements*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com (traduzione libera: "la conclusione di un accordo misto diviene necessaria se né l'Unione Europea, né gli Stati membri sono competenti in tutti i settori disciplinati da uno specifico trattato internazionale e per tale ragione non hanno titolo a concludere l'accordo in autonomia").

⁵⁴⁹ M. MÖLDNER, *European Community and Union, Mixed Agreements*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com (traduzione libera: "quando la delimitazione di poteri tra Unione Europea e Stati membri non è chiara").

⁵⁵⁰ J. HELISKOSKI, *Mixed Agreements as a Technique for Organizing the International Relations of the European Community and Its Member States*, 2001, p. 40 (traduzione libera "la competenza dell'Unione può essere esercitata attraverso l'azione congiunta degli Stati membri nell'interesse della Comunità").

⁵⁵¹ Al riguardo, cfr. R. LEAL-ARCAS, *Polycephalous Anatomy of the EC in the WTO: an analysis of Law and Practice*, in *Florida Journal of International Law*, 2007, pp. 633 e ss..

⁵⁵² Con particolare riguardo agli accordi GATT e GATS, vale la pena di segnalare che la natura di accordo misto è stata di recente messa in discussione da alcuni studiosi, poiché a seguito della emanazione del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea è stata riconosciuta competenza esclusiva all'Unione in tutti i settori che riguardano la c.d. "politica commerciale comune" (lettera e), par. 1, art. 3 TFUE), nella quale andrebbe ricompresa la materia del commercio di beni e servizi di cui al GATT e al GATS. Cfr. al riguardo il parere 1/08 della Corte di Giustizia CE, del 30 novembre 2009, secondo cui tutte le modalità di prestazione di servizi previste dal GATS rientrano nell'ambito della politica commerciale comune; il parere è reperibile su www.eur-lex.eu. Al riguardo, si rinvia anche a M. KRAJEWSKI, *General Agreement on Trade in Services 1994*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com. Questa soluzione, peraltro, potrebbe essere confermata attraverso una lettura "estensiva" dalle decisioni rese nelle cause c.d. "Open Skies"; cfr. *ex multis*, sentenza della Corte di Giustizia del 5 novembre 2002, causa C-46/98, *Open Sky*, disponibile su

Trattandosi di accordi conclusi anche da istituzioni comunitarie, la loro interpretazione è di competenza della Corte di Giustizia.

Ciò non dipende dal fatto che essi siano parte del diritto comunitario, quanto piuttosto è conseguenza degli effetti che essi esplicano nell'ambito delle relazioni intra-comunitarie⁵⁵³. Gli accordi misti si calano, infatti, in un contesto "costituzionale" *sui generis*, caratterizzato da un coacervo di forze che si scontrano e si compongono: da un lato sovranità ed autorità costituzionalmente "classica" dei singoli Stati membri, le quali soggiacciono alle normali regole del diritto internazionale pubblico nelle relazioni con gli altri Stati che sono parte del WTO; dall'altro, sovranità ed autorità "meta-costituzionale" dell'Unione Europea, che scardina l'ordine delle relazioni internazionali previsto dal diritto pubblico internazionale e si impone come nuovo attore internazionale⁵⁵⁴⁻⁵⁵⁵.

www.eur-lex.eu. Vale comunque la pena di segnalare che la natura di accordo misto del GATT e del GATS persiste per tutte quelle misure che possono incidere sulla libera circolazione di beni e servizi ma che sono relative a settori di competenza esclusiva degli Stati membri, così come avviene per le imposte dirette, le quali, come dimostrato dalle decisioni rese dall'Appellate Body del WTO nel caso "*Foreign Sales Corporation*", AB-1999-9, del 24 febbraio 2000, WT/DS108/AB/R, reperibile sul sito www.worldtradelaw.net, possono incidere sul sistema dei rapporti delineato dagli accordi del WTO.

⁵⁵³ Punti 3/5 della sentenza della Corte di Giustizia del 30 aprile 1974, causa 181/73, *Haegeman*, nonché Conclusioni dell'Avvocato Generale Trabucchi, 14 gennaio 1976, causa 87/75, *Bresciani*, secondo cui "se è vero che la convenzione è necessariamente un atto giuridico bilaterale o plurilaterale, e come tale non consente di essere ricondotta sotto la figura degli atti dell'esecutivo comunitario, che per loro natura sono unilaterali. Ma la definizione della portata di un obbligo comunitario dello Stato costituisce pur sempre una questione di interpretazione del diritto comunitario, e non è quindi necessario, per fondare la competenza pregiudiziale della Corte in tale ipotesi, di assimilare la convenzione internazionale a un atto di un'istituzione comunitaria. In questa prospettiva, il riferimento effettuato dalla Corte, nella sentenza *Haegeman* sopra citata, all'atto comunitario in relazione a convenzioni internazionali concluse dalla Comunità a norma dell'art. 228, potrebbe essere inteso nel senso che, di fronte ai soggetti dell'ordinamento comunitario, l'accordo internazionale ha un valore non di per sé, come norma convenzionale che si pone nella sfera dell'ordinamento internazionale, ma grazie alla mediazione di un atto dell'esecutivo comunitario". La sentenza e le conclusioni sono disponibili su www.eur-lex.eu.

⁵⁵⁴ Per quanto riguarda il tema del meta-costituzionalismo degli organismi internazionali-sovranzazionali, si veda N. WALKER, il quale evidenzia l'esistenza di un diritto pubblico dei c.d. non-stati, ai quali vengono assimilati l'Unione Europea ed il WTO; N. WALKER *The EU and the WTO: Constitutionalism in a New Key*, in G. DE BURCA - J. SCOTT, *The EU and the WTO: Legal and Constitutional Issue*, Oxford, 2001, pp. 35 - 36; per quanto riguarda, invece, sovranità ed autorità all'interno dell'Unione Europea in una visione "multidimensionale, cfr. N. WALKER, *Sovereignty and Differentiated Integration in the European Union*, in *European Law Journal*, 1998, pp. 356 - 369.

⁵⁵⁵ Non ho inserito, nel coacervo di forze "costituzionali" anche il WTO, poiché esso non possiede alcuna sovranità. Secondo WALKER, infatti, affinché si possa ritenere esistente un ordinamento costituzionale, o anche meta-costituzionale, come è l'Unione Europea, è necessario che vi sia una sovranità in capo ad un'organizzazione, ovvero ad un'istituzione, e ciò non si rinviene in capo al WTO; cfr. N. WALKER *The EU and the WTO: Constitutionalism in a New Key*, in G. DE BURCA - J. SCOTT, *The EU and the WTO: Legal and Constitutional Issue*, Oxford, 2001, pp. 41- 42. *Contra*, JACKSON, il quale ritiene che l'obbligatorietà delle decisioni giurisdizionali che vengono assunte dal WTO (sebbene edulcorata, perché lascia libera la parte soccombente di adeguarsi alla decisione, ovvero di risarcire i danni derivanti dalla violazione commessa) in un certo senso attribuisce sovranità al WTO. Al riguardo, J. H. JACKSON, *The Great 1994 Sovereignty Debate: United States Acceptance and Implementation of the Uruguay Round Results*, in *Columbia Journal of Transnational Law*, 1997, pp. 157 e ss..

Si tratta di accordi che non fanno parte *strictu sensu* del “diritto comunitario”, ma producono effetti all’interno dell’Unione e dei singoli Stati membri, parti contraenti del WTO⁵⁵⁶. Per tale ragione, quindi, nei limiti in cui essi trovano applicazione nelle relazioni intracomunitarie, solo la giurisprudenza comunitaria ha il potere di interpretarli, al fine di rendere unitaria la loro efficacia e la loro applicazione. Infatti, “il sistema giuridico comunitario è [...] caratterizzato dal contestuale operare di norme di diversa origine, internazionale, comunitaria e nazionale”⁵⁵⁷, che devono “funzionare e rappresentarsi all'esterno in modo unitario”⁵⁵⁸.

Al riguardo, la Corte di Giustizia ha avuto modo più volte di evidenziare che “gli accordi OMC [leggasi, Organizzazione Mondiale del Commercio, quindi WTO, n.d.r.] non figurano in linea di principio tra le normative alla luce delle quali la Corte controlla la legittimità degli atti delle istituzioni comunitarie”⁵⁵⁹, dal momento che, come previsto dall’ultimo considerando della decisione 94/800, “l'accordo che istituisce l'Organizzazione mondiale del commercio, compresi gli allegati, non è di natura tale da essere invocato direttamente dinanzi alle autorità giudiziarie della Comunità e degli Stati membri”. Tuttavia, la loro vincolatività all’interno dell’ordinamento comunitario e dei singoli ordinamenti nazionali degli Stati membri non è in alcun modo messa in discussione: gli impegni assunti con l’adesione al WTO, compresi quelli di cui agli accordi allegati, sono cogenti e devono essere rispettati, pena la responsabilità internazionale dell’Unione e degli Stati membri stessi⁵⁶⁰. E ciò anche con probabili effetti reciproci tra Stati ed Unione, poiché, avanti agli organi del *Dispute*

⁵⁵⁶ Cfr. punto 34, sentenza della Corte di Giustizia CE, 23 novembre 1999, causa C-149/96, Portogallo/Consiglio, secondo cui “in conformità ai principi del diritto internazionale, le istituzioni comunitarie, che sono competenti a negoziare e concludere un accordo con paesi terzi, sono libere di convenire con questi degli effetti che le disposizioni dell'accordo devono produrre nell'ordinamento interno delle parti contraenti. Solo se tale questione non è stata disciplinata dall'accordo incombe ai giudici competenti e in particolare alla Corte, nell'ambito della competenza attribuitale dal Trattato CE, risolverla al pari di qualunque altra questione d'interpretazione relativa all'applicazione dell'accordo nella Comunità”; si veda anche sentenza della Corte di Giustizia CE, 26 ottobre 1982, causa 104/81, Kupferberg. Le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

⁵⁵⁷ Punto 21 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Tesauro del 13 novembre 1997, causa C-53/96, *Hermès International*, disponibili su www.eur-lex.eu.

⁵⁵⁸ Punto 21 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Tesauro del 13 novembre 1997, causa C-53/96, *Hermès International*, disponibili su www.eur-lex.eu.

⁵⁵⁹ Cfr. punto 47, sentenza della Corte di Giustizia CE, 23 novembre 1999, causa C-149/96, Portogallo/Consiglio, nonché punto 24, ordinanza della Corte di Giustizia CE, 2 maggio 2001, causa C-307/99, OGT. Le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

⁵⁶⁰ Si veda, T. COTTIER, *Dispute Settlement in the World Trade Organization: Characteristics and Structural Implications for the European Union*, in *Common Market Law Review*, 1998, p. 325. Sulla rilevanza del WTO come attore internazionale, si rinvia a C. KELLY, *Power, Linkage and Accommodation: the WTO as an International Actor and Its Influence on Other Actors and Regimes*, in *Berkley Journal of International Law*, 2006, pp. 79.

Settlement Body del WTO, l'Unione potrà essere convenuta (e ritenuta responsabile) per violazioni commesse esclusivamente da uno Stato membro e, del pari, lo Stato membro potrà essere ritenuto comunque responsabile per violazioni commesse dall'Unione⁵⁶¹. Dopotutto, “quando un accordo internazionale concluso dalla Comunità preveda un sistema giurisdizionale proprio che comprende una Corte competente a dirimere le controversie tra le parti di tale accordo e, di conseguenza, ad interpretare le norme di quest'ultimo, le decisioni di tale Corte vincolano le istituzioni della Comunità”⁵⁶², così come avviene per tutte le altre parti contraenti. “Infatti, la competenza dell'Unione in materia di relazioni internazionali e la sua capacità di concludere accordi internazionali implicano necessariamente la facoltà di assoggettarsi alle decisioni di un organo giurisdizionale istituito o designato in forza di tali accordi, per quanto concerne l'interpretazione e l'applicazione delle loro disposizioni”⁵⁶³. Pertanto, una volta che il *Dispute Settlement Body* abbia riconosciuto la illegittimità di un comportamento tenuto dall'Unione Europea, ovvero dai singoli Stati membri, in contrarietà con gli obblighi assunti con l'adesione al WTO, essi dovranno modificare o abrogare la normativa ritenuta “illegittima” ai sensi del diritto del commercio internazionale.

Questo effetto sembrerebbe, invero, nient'altro che una diretta conseguenza di un principio generale del diritto internazionale pubblico, così come “tipizzato” dalla Commissione di Diritto Internazionale all'art. 6 delle proprie Linee Guida, e fatto proprio dalla Corte di Giustizia nel caso *Biret International S.A.*⁵⁶⁴. Infatti, ai sensi del

⁵⁶¹ Non va infatti sottovalutato il fatto che le competenze esercitate dall'Unione e dagli Stati membri con la sottoscrizione e la ratifica degli accordi WTO non sono facilmente ripartibili tra loro. Pertanto, proprio questa difficoltà può condurre ad una loro concorrente e duplice responsabilità per le violazioni commesse, indipendentemente dal fatto che si tratti di violazioni delle istituzioni europee, ovvero degli Stati membri; al riguardo si veda E. STEINBERGER, *The WTO Treaty as a Mixed Agreement: Problems with the EC's and the EC Member States' Membership of the WTO*, in *The European Journal of International Law*, 2006, pp. 838 e ss., la quale rinvia ai *Panel Reports* n. WT/DS62/R, WT/D67/R e WT/D68/R del 5 febbraio 1998, causa *LAN Case*, disponibile su www.wto.org, nella quale viene proprio affrontato il tema della reciproca e duplice responsabilità di Unione Europea e Stati membri per la violazione di obblighi previsti in forza dell'accordo WTO e dei suoi Allegati. Va inoltre ricordato che, in ogni caso, avanti al *Dispute Settlement Body*, i singoli Stati membri sono rappresentati dall'Unione Europea che agisce in proprio, ma anche in nome e per conto dei suoi membri.

⁵⁶² Punto 39 del parere reso dalla Corte di Giustizia CE, 1/91 del 14 dicembre 1991 disponibile su www.eur-lex.eu.

⁵⁶³ Punto 74 del parere reso dalla Corte di Giustizia CE, 1/09 dell'8 marzo 2011, disponibile su www.eur-lex.eu.

⁵⁶⁴ Nella causa in parola, sebbene sia stato rigettato il ricorso promosso dalla società volto ad ottenere il risarcimento dei danni derivanti da mancato adeguamento dell'ordinamento comunitario alla decisione del *Dispute Settlement Body* nel termine da esso fissato, per mancato raggiungimento della prova dell'esistenza di un danno, è stato riconosciuto il principio secondo cui un privato può far valere avanti alla giustizia comunitaria la violazione delle disposizioni degli accordi WTO che siano state accertate avanti al *Dispute Settlement Body*; cfr. al riguardo punto 64 sentenza della Corte di Giustizia, 30 settembre 2003, causa C-93/02 P, *Biret International SA*, disponibile su www.curia.eu.

suddetto art. 6 “[t]he conduct of an organ placed at the disposal of a State by another State shall be considered an act of the former State under International Law if the organ is acting in the exercise of elements of the governmental authority of the State at whose disposal it is placed”⁵⁶⁵⁻⁵⁶⁶.

La responsabilità “solidale” e “dipendente” di Stati membri ed Unione avanti all’organo giurisdizionale del WTO implica una valutazione di compatibilità degli atti comunitari con gli impegni internazionali e con le disposizioni degli accordi GATT, GATS e TRIPs, che potrà essere effettuata (a) dal *Dispute Settlement Body* del WTO, la cui eventuale decisione potrà arrivare fino a riconoscere il diritto dei singoli ad ottenere il risarcimento dei danni eventualmente cagionati dall’Unione⁵⁶⁷ e (b) dalla stessa giustizia comunitaria (ed in particolare dal Tribunale di I Istanza) quando la questione è sollevata con riguardo a singoli atti comunitari attraverso procedure di infrazione o rinvii pregiudiziali.

In merito al primo aspetto, va segnalato che non è da escludersi in assoluto che la violazione degli obblighi previsti dai suddetti accordi, su scala sia europea che nazionale, possa avere ripercussioni sui diritti dei singoli cittadini comunitari, legittimandoli ad agire per il risarcimento dei danni subiti. Questo, sebbene la decisione di riconoscere effetto diretto alle previsioni degli accordi WTO dipenda da scelte discrezionali ed insindacabili dei singoli Membri⁵⁶⁸ e sebbene l’Unione, ancorché con motivazioni non sempre del tutto coerenti, abbia deciso di non attribuire loro tale efficacia⁵⁶⁹. Infatti, il *Dispute Settlement Body*, accertata la violazione, ha diritto ad

⁵⁶⁵ Art. 6 delle *Guidelines* redatte dalla Commissione di Diritto Internazionale a Ginevra nel 2004 (traduzione libera “l’azione di un organo messo a disposizione di uno Stato da parte di un altro Stato è considerata azione del primo Stato, ai sensi della legge internazionale, qualora l’organo stia agendo nell’esercizio di poteri dell’autorità governativa dello Stato di cui è stato messo a disposizione”).

⁵⁶⁶ Vale in ogni caso segnalare, a titolo meramente informativo, che un’interpretazione di questo tipo potrebbe prestare il fianco a qualche dubbio con riguardo alle responsabilità in cui incorre lo Stato membro nel caso di violazione ad opera dell’Unione. E questo poiché la carenza di democraticità delle istituzioni europee può giustificare polemiche e contestazioni interne agli Stati, proprio nel caso in cui le violazioni acclarate e sanzionate a livello internazionale dipendano da violazioni imputabili esclusivamente alle istituzioni comunitarie. Per un’esame di questa problematica, si veda R. A. WESSEL, *The EU as a Party to International Agreements: Shared Competences Mixed Responsibilities*, in A. DASHWOOD - M. MARESCAU, *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, 2008, e R. A. WESSEL, *Legal Responsibility for Agreements concluded by the European Union*, 5 CFSP Forum, 2007.

⁵⁶⁷ Al riguardo, si rinvia a A. ALEMANNI, *Judicial Enforcement of the WTO Hormones Ruling within the European Community: Toward EC Liability for the Non-implementation of WTO Dispute Settlement Decisions?*, in *Harvard International Law Journal*, 2004, pp. 547 e ss..

⁵⁶⁸ Si veda al riguardo, *Panel Report* reso il 22 dicembre 1999, causa *United States—Sections 301–310 of the Trade Act of 1974*, WT/DS152/R, disponibile su www.worldtradelaw.net.

⁵⁶⁹ Si veda al riguardo, punto 48, sentenza della Corte di Giustizia CE, 23 novembre 1999, causa C-149/96, *Repubblica Portoghese/Consiglio*, disponibile su www.eur-lex.eu; cfr. anche S. GRILLER, *Judicial*

emanare una decisione vincolante per l'Unione e/o per i singoli Stati membri, imponendo loro di modificare le misure interne in contrasto con il diritto del commercio internazionale e/o condannandoli al risarcimento dei danni causati⁵⁷⁰. Conseguentemente, il mancato adeguamento della normativa nazionale o comunitaria alla decisione dell'organo giurisdizionale del WTO, incidendo negativamente sui diritti e sulle legittime aspettative dei singoli cittadini comunitari, potrà comunque assumere rilievo, giustificando l'avvio di un'azione risarcitoria nei confronti dell'Unione e/o del singolo Stato membro inadempiente agli obblighi del WTO.

La conferma del riconoscimento di tale facoltà in favore dei cittadini comunitari è stata fornita indirettamente dalla Corte di Giustizia nella causa *Biret*⁵⁷¹. Nel caso in parola, la *Biret International SA*, società di diritto francese, aveva impugnato la decisione del Tribunale di I Grado con la quale era stato rigettato un ricorso per risarcimento danni, non avendo l'Unione (allora Comunità) adeguato la propria normativa in materia di importazioni di carni bovine alla decisione assunta dal *Dispute Settlement Body*. In particolare, la Corte, nel rigettare la richiesta avanzata dalla società francese, aveva evidenziato l'assenza di prova sull'*an* e sul *quantum* del danno, sottolineando che il *Dispute Settlement Body*, pur avendo riconosciuto l'astratta contrarietà agli obblighi del WTO della disciplina comunitaria, aveva concesso all'Unione un termine ragionevole per adeguarsi alla propria decisione. Pertanto, il comportamento poteva configurarsi illegittimo solo successivamente allo spirare di detto termine⁵⁷².

Da questa ricostruzione è quindi possibile desumere che i singoli cittadini comunitari, danneggiati da un comportamento dell'Unione (ovvero dei singoli Stati membri) contrario al diritto del commercio internazionale di cui all'accordo WTO e suoi allegati, hanno diritto di agire giudizialmente per ottenere il risarcimento dei danni ingiustamente subiti. A patto, chiaramente, di assolvere l'onere probatorio circa (a)

Enforceability of WTO Law in the European Union: Annotation to Case C-149/96, Portugal v. Council, in *Journal of International Economic Law*, 2000, pp. 441 – 472.

⁵⁷⁰ Cfr. J. H. JACKSON, *The WTO Dispute Settlement Understanding – Misunderstanding on the Nature of Legal Obligation*, in CAMERON, *Dispute Resolution in the World Trade Organization*, 1998, pp. 68 – 73. Si veda anche T. GAZZINI, *The Legal Nature of WTO Obligations and the Consequences of their Violation*, in *European Journal of International Law*, 2006, pp. 723 e ss..

⁵⁷¹ Cfr. sentenza della Corte di Giustizia, 30 settembre 2003, causa C-93/02 P, *Biret International SA*, disponibile su www.curia.eu.

⁵⁷² Si vedano i punti 51 – 64, sentenza della Corte di Giustizia, 30 settembre 2003, causa C-93/02 P, *Biret International SA*, disponibile su www.curia.eu.

l'illegittimità del comportamento contestato, (b) la sussistenza del danno e (c) l'esistenza di un nesso di causalità tra il comportamento dell'istituzione e il danno lamentato.⁵⁷³

Rispetto, invece, alla valutazione di compatibilità dei singoli atti comunitari con le previsioni di cui all'accordo del WTO e relativi allegati, essa va operata tenendo a mente la seguente premessa: quando l'Unione decide di agire nei settori coperti dagli accordi misti, dando esecuzione agli obblighi in essi contenuti, è tenuta al loro rispetto⁵⁷⁴. *“Nel caso in cui la Comunità abbia inteso dare esecuzione ad un obbligo particolare assunto nell'ambito dell'OMC, ovvero nel caso in cui l'atto comunitario rinvii espressamente a precise disposizioni degli accordi OMC, spetta alla Corte controllare la legittimità dell'atto comunitario controverso alla luce delle norme dell'OMC”*⁵⁷⁵. Tuttavia, la valutazione di compatibilità resta confinata agli atti comunitari contrari agli accordi internazionali relativi al WTO, e questo perché è solo nell'ambito della relazione UE - WTO che è possibile rinvenire un rapporto di “specialità” e “supremazia”, derivante peraltro proprio dalle regole del diritto internazionale pubblico secondo cui *pacta sunt servanda*.

Va inoltre ricordato che una recentissima sentenza della Corte di Giustizia⁵⁷⁶, proprio in merito all'invalidità di un regolamento comunitario per contrarietà al GATT e ad una decisione del *Dispute Settlement Body*, ha aperto la strada anche alla possibilità che siano gli stessi cittadini comunitari a richiedere una declaratoria di illegittimità degli atti comunitari contrari agli impegni assunti attraverso l'adesione al WTO. E questo perché *“l'Unione è un'Unione di diritto nella quale le sue istituzioni, i suoi organi e i suoi organismi sono soggetti al controllo della conformità dei loro atti”* e quindi *“rientra nella natura delle cose del diritto dell'Unione il fatto che talunen norme che lo compongono possano essere dichiarate invalide”*⁵⁷⁷.

⁵⁷³ Cfr. A. ALEMANNI, *Judicial Enforcement of the WTO Hormones Ruling within the European Community: Toward EC Liability for the Non-implementation of WTO Dispute Settlement Decisions?*, in *Harvard International Law Journal*, 2004, pp. 557 – 558.

⁵⁷⁴ A titolo di esempio, si ricorda il Regolamento della Commissione n. 3224/94/CE del 21 dicembre 1994, che stabilisce misure transitorie per l'attuazione dell'accordo quadro sulle banane, concluso dalla Comunità Europea nell'ambito dei negoziati multilaterali dell'*Uruguay Round*, conclusi con l'istituzione del WTO. Il Regolamento è disponibile su www.eur-lex.eu.

⁵⁷⁵ Punto 40, sentenza della Corte di Giustizia CE, 18 novembre 2004, causa C-377/02, *Léon Van Parys*; si veda anche punti 19 - 22, sentenza del 22 giugno 1989, causa 70/87, *Fediol*, nonché punto 31, sentenza del 7 maggio 1991, causa C-69/89, *Nakajima*; le sentenze sono tutte disponibili su www.eur-lex.eu

⁵⁷⁶ Cfr. sentenza della Corte di Giustizia CE, 14 giugno 2012, causa C-533/10, *CIVAD*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁵⁷⁷ Punto 30, sentenza della Corte di Giustizia CE, 14 giugno 2012, causa C-533/10, *CIVAD*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

Invero, sulla scorta del rischio che l'Unione corre per eventuali violazioni degli accordi in parola compiute dai singoli Stati membri, ritengo che non possa escludersi neanche una valutazione di compatibilità da parte della Corte di Giustizia di eventuali normative nazionali con gli obblighi derivanti dagli accordi WTO⁵⁷⁸. Ciò, peraltro, anche in forza della regola secondo cui il sistema comunitario deve rappresentarsi all'esterno in modo unitario attraverso un'interpretazione sistematica ed organica delle norme che esso contiene, vale a dire norme di origine nazionale, internazionale e comunitario⁵⁷⁹. In questo caso, infatti, opererebbero due principi: da un lato il principio di responsabilità, nel senso di impedire all'Unione di essere sanzionata a livello internazionale per violazioni compiute dai singoli Stati membri relativamente agli obblighi assunti con accordi misti e, dall'altro lato, il principio di unitarietà del sistema comunitario, che impone una lettura in chiave sistematica ed organica delle regole che trovano applicazione all'interno dell'Unione, siano esse comunitarie, nazionali o internazionali.

Una visione siffatta potrebbe essere considerata un'interpretazione estensiva *sui generis* ed *a contrario* della consolidata dottrina dei c.d. poteri impliciti, in forza della quale quando l'Unione esercita un potere nei confronti dell'esterno in settori che sono contigui a quelli di sua competenza, ma che non riguardano competenze ad essa tipicamente attribuite, gli Stati membri perdono il diritto di agire individualmente (o anche collettivamente, ma in ogni caso al di fuori degli schemi tracciati dall'Unione) nei medesimi settori. La Corte di Giustizia sin dai primi anni settanta ha riconosciuto capacità espansiva all'Unione, ogni qual volta un'azione unica e comune fosse preferibile ad azioni singole in vista della realizzazione degli obiettivi del Trattato⁵⁸⁰,

⁵⁷⁸ Cfr. al riguardo quanto affermato da LEAL-ARCAS, secondo cui “*the ECJ would have the final word on the interpretation of the GATT provisions, even in relation to the compatibility of Member States legislation with GATT*”, anche se ritiene al contempo che questa soluzione sia, di fatto, impossibile. R. LEAL-ARCAS, *Polycephalous Anatomy of the EC in the WTO: an analysis of Law and Practice*, in *Florida Journal of International Law*, 2007, p. 599 (traduzione libera: “*la Corte di Giustizia CE potrebbe avere l'ultima parola sull'interpretazione delle disposizioni del GATT, anche in relazione alla compatibilità delle legislazioni degli Stati membri con il GATT*”).

⁵⁷⁹ Cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale Tesauro del 13 novembre 1997, causa C-53/96, *Hermès International*, disponibili su www.eur-lex.eu.

⁵⁸⁰ Si veda al riguardo, M. CREMONA, *External Relations and External Competence of the European Union: The Emergence of an Integrated Policy*, in P. CRAIG - G. DE BÚRCA, *The Evolution of EU Law*, Oxford, 2011, pp. 219 - 226; nonché sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 3 marzo 1971, causa 22/70, AETR, punti 16/19 secondo cui “*tutte le volte che (per la realizzazione di una politica comune prevista dal Trattato) la Comunità ha adottato delle disposizioni contenenti, sotto qualsivoglia forma, norme comuni, gli Stati membri non hanno più il potere - né individualmente, né collettivamente - di contrarre con gli Stati terzi obbligazioni che incidano su dette norme. Man mano che queste norme comuni vengono adottate, infatti, si accentra nella Comunità la competenza ad assumere e ad adempiere - con effetto per l'intera sfera in cui vige l'ordinamento comunitario - degli impegni nei confronti degli*

comunitarizzando, peraltro, il contenuto dello stesso accordo internazionale concluso⁵⁸¹. È proprio il caso di segnalare, infatti, che sebbene secondo la dottrina dei poteri impliciti, l'Unione abbia titolo esclusivo per negoziare con interlocutori terzi solo quando abbia adottato atti comunitari vincolanti in settori di competenza concorrente Unione - Stati membri, per evitare che la politica comunitaria venga vanificata da azioni internazionali dei singoli Stati membri, analogo effetto lo si consegue attraverso l'obbligo per gli Stati membri di astenersi, negli accordi misti, dal compiere atti che possano pregiudicare l'Unione. In questo caso, gli Stati membri quindi non perdono in assoluto il potere di negoziare tra loro e/o con Stati terzi, ma dovranno agire in modo da non violare il contenuto dei suddetti accordi⁵⁸². E ciò anche in applicazione del principio di leale collaborazione di cui agli artt. 4, par. 3 del NTUE e 351 TFUE.

Ciò posto, è necessario comprendere quali possano essere le ricadute di una tale situazione per quanto concerne la verifica dell'esistenza di un principio di non-discriminazione nella sua accezione di trattamento della nazione più favorita all'interno del sistema dell'Unione Europea. Soprattutto alla luce del fatto che, in particolare gli accordi GATT e GATS, da un lato riconoscono espressamente tale declinazione del divieto di non-discriminazione e, dall'altro, sono necessariamente accordi idonei ad impattare sul sistema delle libertà fondamentali comunitarie, quanto meno con riguardo alla libertà di circolazione di merci e servizi.

In questa sede, e ferme le considerazioni generali compiute sul piano esclusivamente comunitario nei precedenti capitoli, l'obiettivo è dimostrare che, quanto meno con riguardo alla libertà di circolazione dei servizi, l'esistenza di un obbligo del trattamento della nazione più favorita è ulteriormente avvalorato dell'adesione dell'Unione e dei singoli Stati membri al WTO. E ciò, tralasciando l'aspetto specifico relativo alla circolazione dei beni ed al divieto di discriminazione degli stessi (che nel

Stati terzi. Di conseguenza, nell'attuare le disposizioni del Trattato non è possibile separare il regime dei provvedimenti interni alla Comunità da quello delle relazioni esterne". La sentenza è disponibile su www.eur-lex.eu.

⁵⁸¹ Cfr. punti 13 e 14 della sentenza della Corte di Giustizia CE, secondo cui "nel garantire il rispetto degli impegni derivanti da un accordo concluso dalle istituzioni comunitarie, gli Stati membri adempiono un obbligo non solo nei confronti del paese terzo interessato, ma anche e soprattutto verso la Comunità che si è assunta la responsabilità del corretto adempimento dell'Accordo. In tal modo le disposizioni di accordi siffatti [...] costituiscono parte integrante dell'ordinamento giuridico comunitario. Dal carattere comunitario di queste norme convenzionali deriva che i loro effetti nella comunità non possono variare a seconda che la loro applicazione incomba, in pratica, alle istituzioni comunitarie o agli Stati membri [...] Spetta pertanto alla Corte, nell'ambito della sua competenza ad interpretare le disposizioni degli accordi, il garantire la loro applicazione uniforme all'intera Comunità"; Corte di Giustizia CE, 26 ottobre 1982, causa 104/81, *Hauptzollamt Mainz/Kupferberg*, disponibile su www.eur-lex.eu.

⁵⁸² E. NEFRAMI, *The Duty of Loyalty: Rethinking its scope Thoriugh its application in the Field of EU External Relations*, in *Common Market Law Review*, 2010, p. 324.

sistema europeo, come visto, inevitabilmente include l'obbligo della parità di trattamento "in entrata" per i beni che circolano nel Mercato Unico in forza dell'esistenza di un'Unione Doganale e dei divieti alle restrizioni quantitative di cui agli artt. 34 TFUE e ss. (e quindi un'applicazione implicita del principio della clausola della nazione più favorita).

Ma anche in questo caso è opportuno procedere per gradi.

L'obbligo per gli Stati membri e per l'Unione di rispettare il contenuto e le disposizioni degli accordi GATT e GATS, anche alla luce del fatto che sono parte del trattato istitutivo del WTO, sembra imporre un'apertura nell'interpretazione del principio di non-discriminazione nella sua accezione di clausola della nazione più favorita. A meno, chiaramente, di non voler escludere l'aspetto vincolante degli stessi, in aperta violazione del disposto di cui all'art. 216, par. 2 del TFUE, in forza del quale *"gli accordi conclusi dall'Unione vincolano le istituzioni dell'Unione e gli Stati membri"*. Invero, anche se il suddetto articolo sembra essere rivolto principalmente al rispetto dei vincoli che l'Unione e gli Stati membri assumono nei confronti dell'esterno, e quindi dei soli Stati c.d. terzi o organizzazioni terze, è altrettanto vero che gli Stati membri e l'Unione si sono vincolati reciprocamente al rispetto delle medesime disposizioni, facendo entrambi parte del WTO ed essendo quindi soggetti al rispetto dei relativi accordi. In buona sostanza, sia gli Stati membri sia l'Unione assumono in piena autonomia il ruolo di parti contraenti del WTO.

Il diritto derivante dai suddetti accordi, quindi, è parte sia del sistema dell'Unione, per quanto concerne la sua interpretazione ed applicazione uniforme nonché per i vincoli che impone all'azione europea, sia dei sistemi dei singoli Stati membri in quanto ad essi vincolati nella loro azione esterna. Al contempo, però, il fatto che questi accordi abbiano come contraenti reciproci l'Unione e gli Stati membri rende il loro contenuto obbligatorio anche quando le relazioni che si instaurano sono interne, vale a dire nei Stato membro – Unione e nei rapporti reciproci tra diversi Stati membri. Questa visione, peraltro, sarebbe l'unica in linea con il rispetto del principio di leale collaborazione previsto dall'art. 4, par 3 del NTUE, nonché, in chiave più prettamente internazionale, dagli artt. 26 e 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati, secondo i quali un trattato, non solo vincola le parti contraenti, ma le

disposizioni in esso contenute devono essere eseguite ed interpretate in buona fede⁵⁸³. Pertanto, “each party shall act reasonably, taking into account the just expectations of the other party/parties, truthfully disclosing all relevant motives and purposes”⁵⁸⁴.

Da questa precisazione dovrebbe discendere che il sistema delle relazioni intracomunitarie conosce il principio del trattamento della nazione più favorita e deve applicarlo quanto meno in esecuzione degli obblighi che gli Stati membri e l'Unione hanno assunto con l'ingresso nel WTO e nelle relazioni multilaterali che esso ha generato. Infatti, anche se l'Unione Europea, unitamente ai suoi Stati membri, costituisce un *Preferential Trade Agreement* ai sensi dell'art. XXIV, paragrafo 5 del GATT, per quanto concerne il commercio internazionale di beni (ed in particolare l'Unione Doganale con essa costituita)⁵⁸⁵ e un *Economic Integration Agreement* ai sensi

⁵⁸³ Art. 26 - *Pacta sunt servanda*: “ogni trattato in vigore vincola le parti e queste devono eseguirlo in buona fede”; art. 31 - Regola generale per l'interpretazione: “un trattato deve essere interpretato secondo buona fede, in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo [omissis]”.

⁵⁸⁴ M. KOTZUR, *Good Faith (Bona fide)*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com (traduzione libera: “ciascuna parte dovrà agire ragionevolmente, tenendo in conto le giuste aspettative dell'altra parte/altre parti, rivelando loro sinceramente tutti i motivi e gli scopi utili”).

⁵⁸⁵ Art. XXIV, par. 5 del GATT prevede che “Accordingly, the provisions of this Agreement shall not prevent, as between the territories of contracting parties, the formation of a customs union or of a free-trade area or the adoption of an interim agreement necessary for the formation of a customs union or of a free-trade area; Provided that:

(a) with respect to a customs union, or an interim agreement leading to a formation of a customs union, the duties and other regulations of commerce imposed at the institution of any such union or interim agreement in respect of trade with contracting parties not parties to such union or agreement shall not on the whole be higher or more restrictive than the general incidence of the duties and regulations of commerce applicable in the constituent territories prior to the formation of such union or the adoption of such interim agreement, as the case may be;

(b) with respect to a free-trade area, or an interim agreement leading to the formation of a free-trade area, the duties and other regulations of commerce maintained in each of the constituent territories and applicable at the formation of such free-trade area or the adoption of such interim agreement to the trade of contracting parties not included in such area or not parties to such agreement shall not be higher or more restrictive than the corresponding duties and other regulations of commerce existing in the same constituent territories prior to the formation of the free-trade area, or interim agreement as the case may be; and

(c) any interim agreement referred to in subparagraphs (a) and (b) shall include a plan and schedule for the formation of such a customs union or of such a free-trade area within a reasonable length of time”;

(traduzione libera: “Pertanto, le disposizioni del presente Accordo non costituiranno un ostacolo, tra i territori delle parti contraenti, per l'istituzione di un'unione doganale o di una zona di libero scambio, o per l'adozione di un accordo provvisorio necessario all'istituzione di un'unione doganale o di una zona di libero scambio, a condizione che:

(a) nel caso di un'unione doganale o di un accordo provvisorio concluso in vista dell'istituzione di un'unione doganale, i dazi doganali applicati al momento dell'istituzione di tale unione o della conclusione di tale accordo provvisorio, non abbiano nel loro insieme, per quanto riguarda il commercio con le parti contraenti non aderenti a tali unioni o accordi, un'incidenza complessiva più elevata, né che le altre regolamentazioni commerciali siano più rigorose, di quanto non lo fossero i dazi e le regolamentazioni commerciali in vigore nei territori aderenti a tale unione prima dell'istituzione dell'unione stessa o della conclusione dell'accordo provvisorio, secondo il caso;

dell'art. V, paragrafo 1 del GATS, per quanto concerne le forniture internazionali di servizi⁵⁸⁶, ciò non la esime dal rispettare all'interno del Mercato Unico ed all'Unione Doganale le regole che sono alla base del sistema del WTO, prime tra tutte il principio di non-discriminazione – inteso anche come obbligo del trattamento della nazione più favorita – quanto meno in quei settori che sono coperti dal diritto del commercio internazionale del GATT e del GATS⁵⁸⁷.

Invero, i *Preferential Trade Agreements* per il commercio dei beni e gli *Economic Integration Agreements* per la fornitura dei servizi, comunemente definiti *Regional Trade Agreements*, permettono deroghe al rispetto di alcuni obblighi derivanti dall'adesione al WTO. Si tratta di accordi che coinvolgono solo alcuni membri del WTO, i quali realizzano un *network* unitario nei confronti dell'esterno su base territoriale, caratterizzato dalla possibilità di derogare al rispetto del principio di non-discriminazione, nella sua declinazione di clausola della nazione più favorita, nei confronti degli Stati contraenti del WTO che non hanno preso parte all'accordo

(b) *nel caso di una zona di libero scambio o di un accordo provvisorio concluso in vista dell'istituzione di una zona di libero scambio, i dazi doganali mantenuti in ciascun territorio aderente ed applicabili al commercio delle parti contraenti che non fanno parte di un simile territorio o che non partecipano ad un simile accordo, al momento dell'istituzione della zona o della conclusione dell'accordo provvisorio, non siano più elevati, né che le altre regolamentazioni commerciali siano più rigorose, di quanto non lo fossero i dazi e le regolamentazioni corrispondenti in vigore negli stessi territori prima dell'istituzione della zona o della conclusione dell'accordo provvisorio, secondo il caso; e*

(c) *ogni accordo provvisorio di cui alle lettere a) e b) comprenda un piano e un programma per l'istituzione, entro un lasso di tempo ragionevole, dell'unione doganale o della zona di libero scambio”*).

⁵⁸⁶ Art. V. par. 1 del GATS prevede che “*This Agreement shall not prevent any of its Members from being a party to or entering into an agreement liberalizing trade in services between or among the parties to such an agreement, provided that such an agreement:*

(a) *has substantial sectoral coverage and*

(b) *provides for the absence or elimination of substantially all discrimination, in the sense of Article XVII, between or among the parties, in the sectors covered under subparagraph (a), through:*

(i) *elimination of existing discriminatory measures, and/or*

(ii) *prohibition of new or more discriminatory measures, either at the entry into force of that agreement or on the basis of a reasonable time-frame, except for measures permitted under Articles XI, XII, XIV and XIV bis”*.

(traduzione libera: “*Il presente Accordo non impedisce ai suoi Membri di sottoscrivere o stipulare un accordo che liberalizzi gli scambi di servizi tra le parti contraenti, purché tale accordo:*

(a) *copra un numero sostanziale di settori, e*

(b) *preveda l'assenza o l'eliminazione, in misura sostanziale, di qualsivoglia discriminazione, ai sensi dell'articolo XVII, tra le parti contraenti, nei settori di applicazione di cui alla lettera a), attraverso*

(i) *la revoca di misure discriminatorie esistenti e/o*

(ii) *il divieto di introdurre misure discriminatorie nuove o più severe, all'entrata in vigore dell'accordo stesso o nell'arco di un congruo periodo di tempo, salvo per misure consentite ai sensi degli articoli XI, XII, XIV e XIV bis”*).

⁵⁸⁷ Al riguardo, si segnala che secondo alcuni sarebbe necessario addirittura un approccio di tipo costituzionale al sistema del WTO nel senso che lo stesso, unitamente agli accordi GATT, GATS e TRIPs dovrebbe essere considerato una sorta di costituzione del commercio internazionale, anche se “*weak and partial*” (cioè “debole e parziale”); cfr. Y. DEVUYST - A. SERDAREVIC, *The World Trade Organization and Regional Trade Agreements: Bridging the Constitutional Credibility Gap*, in *Duke Journal of Comparative & International Law*, 2007, pp. 1 e ss..

territorialmente limitato⁵⁸⁸. La loro legittimazione nasce dalla convinzione che aveva mosso originariamente la stessa sottoscrizione del GATT: l'interdipendenza economico-commerciale tra le varie nazioni è il più importante strumento per garantire la pace⁵⁸⁹. Gli accordi in parola si distinguono in ragione sia dell'intensità dell'integrazione commerciale ed economica tra i soggetti che vi prendono parte, sia dello scopo che essi perseguono. In particolare, vi sono (a) accordi di libero scambio (*free-trade agreements*), (b) unioni doganali (*customs union*), (c) mercati comuni (*common markets*) e (d) unioni economiche e monetarie (*economic and monetary unions*)⁵⁹⁰. Di quest'ultima categoria fa parte l'Unione Europea, la quale adotta una politica macro-economica comune per tutti gli Stati membri, unitamente ad un approccio liberale, non restrittivo e paritario nella circolazione di beni, servizi, capitali e persone all'interno del Mercato Unico⁵⁹¹, salvo poi arrestarsi nella materie che riguardano aspetti economico-finanziari strettamente connessi al funzionamento istituzionale e sociale di ciascuno Stato membro, tra i quali spicca per rilevanza ed importanza il sistema dell'imposizione diretta.

Tuttavia, la costituzione di un *Regional Trade Agreements* non comporta, *sic et simpliciter*, una deroga assoluta alle regole generalmente previste dal GATT e dal GATS per quanto riguarda le relazioni che coinvolgono gli Stati membri dell'accordo territoriale preferenziale. La deroga, infatti, riguarda solo i rapporti nei confronti dei terzi, assumendo rilevanza esclusivamente esterna. Di conseguenza, è solo nei confronti degli altri membri del WTO, estranei al *Regional Trade Agreement*, che non troverà applicazione il principio della clausola della nazione più favorita. E questo perché “*discrimination between trading partners may be acceptable under Community law where this serves internal market objectives*”⁵⁹², ma non è invece accettabile se avviene

⁵⁸⁸ Si veda, L. BARTELS, *Regional Trade Agreements*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

⁵⁸⁹ Cfr. O. Brown - F. H. Shaheen - S. Rafi Khan - M. Yusuf, *Regional Trade Agreements: Promoting Conflict or Building Peace?*, 2005, Studio dell'*International Institute of Sustainable Development* di Ottawa, disponibile all'indirizzo www.iisd.org/pdf/2005/security_rta_conflict.pdf e B. Brandtner - A. Rosas, *Trade Preferences and Human Rights*, in P. Alston - M. Bustelo - J. Heenan, *The EU and The Human Rights*, 1999, pp.

⁵⁹⁰ La distinzione è stata per la prima volta teorizzata da B. BALASSA agli inizi degli anni sessanta, secondo cui i vari gradi di integrazione culminano con la creazione di un'unica economia (*economic integration*); si veda al riguardo B. BALASSA, *The Theory of Economic Integration*, London, 1962.

⁵⁹¹ Cfr. D. FEAVER - K. WILSON, *Preferential Trade Agreements and Their Implications for Customs Services*, in *Journal of World Trade*, 2007, pp. 59 - 63.

⁵⁹² M. CREMONA, *Neutrality or Discrimination? The WTO, the EU and External Trade*, in G. DE BURCA - J. SCOTT, *The EU and the WTO: Legal and Constitutional Issue*, Oxford, 2001, p. 171 (traduzione libera: “*la discriminazione tra partners commerciali può essere accettabile sulla base del diritto comunitario quando essa è funzionale alla realizzazione del mercato interno*”).

all'interno del Mercato Unico. Dopotutto, creare un'unione economica e monetaria tra Stati, nella quale si affermi un'armonizzazione delle politiche economiche e commerciali nazionali attraverso l'istituzione di un'organizzazione sovranazionale, impone di garantire al suo interno almeno il rispetto dei principi minimi previsti dagli accordi GATT e GATS, che si configurano come “accordi quadro” per la costituzione di un'area di libero scambio territorialmente limitata.

Infatti, come osservato, un'area di libero scambio “multilaterale” deve garantire parità interna all'interno di ogni mercato nazionale, ma anche parità “esterna” e, quindi, uguali condizioni di accesso ai singoli mercati nazionali per soggetti, capitali, beni e servizi stranieri. Pertanto, la qualificazione dell'Unione Europea quale *Regional Trade Agreement*, sia in termini di *Preferential Trade Agreement*, sia in termini di *Economic Integration Agreement*, rende necessario superare il preconetto secondo cui, all'interno dell'Unione non esiste altro che un obbligo del trattamento nazionale. Infatti, anche qualora non dovesse ritenersi esistente ai sensi della normativa comunitaria (e quindi in applicazione delle sole disposizioni dei Trattati) un obbligo del trattamento della nazione più favorita, il mancato riconoscimento del principio in parola potrebbe corrispondere ad una violazione degli obblighi imposti agli Stati membri e alla stessa Unione, limitatamente a quei settori che ricadono nell'ambito disciplinato dal WTO e dai relativi accordi⁵⁹³.

In particolare, il fatto che WTO e gli accordi allegati abbiano natura di accordi misti, le cui parti contraenti, sotto il profilo europeo, sono sia gli Stati membri dell'Unione Europea sia l'Unione stessa, avvalorano ancor di più la tesi dell'esistenza di un obbligo del trattamento della nazione più favorita intracomunitario. E ciò perché ciascuno Stato membro si è vincolato al rispetto reciproco delle disposizioni contenute negli accordi GATT e GATS. Quindi, se da un lato il fatto che l'Unione costituisca un *Regional Trade Agreement* è elemento idoneo a giustificare trattamenti differenziati tra *partners* commerciali extracomunitari in ragione della loro origine, impiegando legislazioni comunitarie o legislazioni nazionali; dall'altro, il fatto che il GATT ed il GATS abbiano la natura di accordi misti impone che gli Stati membri, nei loro rapporti reciproci, applichino il trattamento della nazione più favorita quanto meno con riguardo ai trasferimenti intracomunitari aventi ad oggetto beni e servizi. Obbligo il cui rispetto sarà soggetto a controllo da parte della Corte di Giustizia. Dopotutto, gli accordi GATT

⁵⁹³ Cfr. K. E. SØRENSEN, *The Most-Favoured-Nation Principle in EU*, in *Legal Issues of Economic Integration*, 2007, pp. 340 e ss..

e GATS contengono disposizioni sufficientemente chiare, precise ed incondizionate, le quali, sebbene inidonee ad essere invocate dai singoli, possono costituire “*un parametro di legittimità degli atti comunitari*”⁵⁹⁴, nonché degli atti dei singoli Stati membri che li hanno sottoscritti.

Gli accordi GATT e GATS, quindi, possono impattare sull'ordinamento comunitario, il quale dovrà garantire, oltre al rispetto delle libertà di circolazione di beni e servizi, anche il rispetto di libertà simili, se non addirittura identiche, previste dal sistema internazionale del WTO cui l'Unione Europea e i singoli Stati membri hanno aderito.

Tuttavia, poiché l'esistenza di un'Unione Doganale comunitaria esclude che possano crearsi frammentazioni nel Mercato Unico con riguardo al trasferimento/circolazione di beni, l'analisi si concentrerà solo sugli effetti che l'accordo GATS (*General Agreement on Trade in Services*) genera sul Mercato Unico e sulle convenzioni contro le doppie imposizioni intracomunitarie.

V.1 Rapporti Unione Europea - WTO: l'accordo GATS come conferma dell'esistenza di un obbligo del trattamento della nazione più favorita.

Il *General Agreement on Trade in Services* è uno dei più importanti risultati raggiunti al termine delle negoziazioni dell'*Uruguay Round* ed è entrato in vigore unitamente all'accordo istitutivo del WTO il primo gennaio 1995. Oggetto principale dell'accordo è quello di “*establish a multilateral framework of principles and rules for trade in services with a view to the expansion of such trade under conditions of transparency and progressive liberalization and as a means of promoting the economic growth of all trading partners and the development of developing countries*”⁵⁹⁵. Ambito di applicazione delle disposizioni dell'accordo sono le misure adottate dalle parti contraenti capaci di colpire lo scambio internazionale di servizi, ovvero i prestatori di servizi, perché discriminatorie, sia in relazione ai servizi e prestatori di servizi nazionali (c.d. parità interna), sia in relazioni ad altri servizi o altri prestatori di servizi stranieri

⁵⁹⁴ Punto 18 delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Saggio, rese il 25 febbraio 1999, nella causa C-149/96, *Portogallo/Consiglio d'Europa*, disponibili su www.eur-lex.eu.

⁵⁹⁵ Preambolo dell'Accordo GATS del 1995 (traduzione libera: “*costituire un quadro di riferimento multilaterale di principi e norme in materia di scambi di servizi, nell'intento di promuoverne l'espansione in condizioni di trasparenza e di progressiva liberalizzazione e di favorire la crescita economica di tutti gli operatori commerciali e lo sviluppo dei paesi in via di sviluppo*”).

(c.d. parità esterna). Si tratta di una disciplina essenzialmente analoga a quella prevista per il commercio di beni nel GATT, caratterizzata dal riconoscimento di un generale principio di non-discriminazione nei confronti degli stranieri, nella sua duplice accezione di trattamento della nazione più favorita (art. II del GATS) e di trattamento nazionale (art. XVII del GATS).

Anche l'accordo GATS, così come era avvenuto per gli altri accordi del *network* del WTO, è stato sottoscritto dall'Unione Europea e dai singoli Stati membri attraverso la Decisione 94/800/CE. Tuttavia, a differenza di quanto fu affermato nel parere 1/94 della Corte di Giustizia CE⁵⁹⁶, oggi si deve ritenere che, salvo gli aspetti relativi all'imposizione diretta, tutte le modalità di prestazione di servizi previste dall'accordo ricadano nella c.d. "*politica commerciale comune*", come tale sottratta alla competenza degli Stati membri a far data dall'entrata in vigore del Trattato di Nizza⁵⁹⁷. Quindi, solo limitatamente ai profili di imposizione diretta, l'accordo continua ad assumere la natura di accordo c.d. misto, al quale dovranno essere applicate le norme interpretativo-applicative illustrate al paragrafo precedente. E ciò, anche tenendo mente che l'imposizione gravante sui prestatori di servizi può incidere, all'interno del Mercato Unico, anche sulla libertà di stabilimento e di circolazione delle persone previste dalla normativa comunitaria⁵⁹⁸. Infatti, l'accordo GATS prevede che le misure adottate dagli

⁵⁹⁶ Cfr. Parere della Corte di Giustizia CE 1/94 del 15 novembre 1994, disponibile su www.eur-lex.eu.

⁵⁹⁷ "Ai sensi dell'art. 1, n. 2, del GATS : «Ai fini del presente accordo, per scambio di servizi s'intende la fornitura di un servizio: a) dal territorio di un membro al territorio di un altro membro [in prosieguo: la "modalità 1"]; b) nel territorio di un membro ad un consumatore di servizi di un qualsiasi altro membro [in prosieguo: la "modalità 2"]; c) da parte di un prestatore di servizi di un membro, attraverso la presenza commerciale nel territorio di un qualsiasi altro membro [in prosieguo: la "modalità 3"]; d) da parte di un prestatore di servizi di un membro, attraverso la presenza di persone fisiche di un membro nel territorio di un qualsiasi altro membro [in prosieguo: la "modalità 4"]» [...] La competenza della Comunità a partecipare alla conclusione degli accordi de quibus in forza dell'art. 133, nn. 1 e 5, CE è indubbia. Da un lato, è pacifico che i suddetti accordi contengono disposizioni riguardanti tra l'altro servizi forniti in modalità 1. Orbene, come la Corte ha giudicato al punto 44 del citato parere 1/94, una siffatta modalità che copre la fornitura transfrontaliera di servizi rientra nella nozione di politica commerciale comune ai sensi dell'art. 133, n. 1, CE. Quest'ultima disposizione, che, secondo costante giurisprudenza, investe la Comunità di una competenza esclusiva, non ha subito modifiche. Dall'altro lato, dall'art. 133, n. 5, primo comma – disposizione introdotta dal Trattato di Nizza – deriva che la Comunità si trova ormai investita anche della competenza a concludere, a titolo della suddetta politica commerciale comune, accordi internazionali relativi agli scambi di servizi effettuati nelle modalità 2-4. Tali modalità di prestazione di servizi che il GATS denomina, rispettivamente, «consumo all'estero», «presenza commerciale» e «presenza di persone fisiche», e che in passato ricadevano all'esterno del settore della politica commerciale comune (v. parere 1/94, cit., punto 47), vi rientrano ormai alle condizioni previste all'art. 133, nn. 5 e 6, CE", punti 4, 117, 118, 119 del Parere della Corte di Giustizia CE 1/08 del 30 novembre 2009, disponibile su www.eur-lex.eu.

⁵⁹⁸ Cfr. Art 45 TFUE sulla libera circolazione dei lavoratori; art. 49 sulla libertà di stabilimento e Direttiva 2004/38/CE sulla libertà di circolazione dei cittadini europei. Le normative sono tutte disponibili sul sito www.eur-lex.eu.

Stati contraenti (o dai governi e/o autorità locali o regionali di detti Stati contraenti⁵⁹⁹) “sotto forma di legge, regolamento, norma, procedura, decisione, provvedimento amministrativo o qualsivoglia altra forma”⁶⁰⁰, soggette al rispetto del principio di non-discriminazione, possono riguardare qualsiasi settore, anche quello fiscale (salvi i casi in cui sono ammesse le deroghe ai sensi dell’art. XIV GATS⁶⁰¹, di cui si dirà in seguito)⁶⁰².

Al riguardo, lo stesso Avvocato Generale Mengozzi, seguendo la linea di tendenza tracciata dalle decisioni del *Dispute Settlement Body* del WTO⁶⁰³, ha osservato

⁵⁹⁹ Al riguardo si rinvia a quanto affermato nel paragrafo 6.252 della decisione del *Panel Report* resa il 10 novembre 2004, caso *U.S. Gambling - Antigua e Barbados*, disponibile su www.wto.org.

⁶⁰⁰ Art. XXVIII, lett. a) del GATS.

⁶⁰¹ Cfr. art. XIV GATS secondo cui “fermo restando l’obbligo di non applicare i provvedimenti in maniera da causare discriminazioni arbitrarie o ingiustificate tra paesi dove vigono condizioni analoghe, ovvero restrizioni dissimulate agli scambi di servizi, nulla di quanto contenuto nel presente Accordo è inteso ad impedire l’adozione o l’applicazione da parte dei Membri di misure: [...] d) incompatibili con l’articolo XVII [leggasi, trattamento nazionale], purché il trattamento differenziato sia finalizzato a garantire l’imposizione o la riscossione equa o efficace di imposte dirette per quanto concerne i servizi o i prestatori di servizi di altri Membri; e) incompatibili con l’articolo II [leggasi, trattamento della nazione più favorita], purché il trattamento differenziato risulti da un accordo contro la doppia imposizione o da disposizioni contro la doppia imposizione contenute in altri accordi o convenzioni internazionali dai quali il Membro sia vincolato”. Sulle deroghe all’obbligo del trattamento della nazione più favorita per ragioni fiscali ed il suo rapporto con il Modello OCSE, si veda, I. HOFBAUER, *To What Extent Does the OECD Harmful Tax Competition Project Violate the Most-Favoured-Nation Obligations under the WTO Law?*, in *European Taxation*, 2004, pp. 400 – 403.

⁶⁰² Cfr. F. ORTINO, *The Principle of Non-Discrimination and Its Exceptions in GATS: Selected Legal Issues*, in K. ALEXANDER - M. ANDENAS, *The World Trade Organization and Trade in Services*, Leiden, 2008, pp. 196 - 197.

⁶⁰³ In questo senso, cfr. la decisione del *Panel Report* resa il 22 maggio 1997 nel caso *EC - Bananas III*, secondo cui “*In accordance with Article 31 of the Vienna Convention on the Law of Treaties, we note that the ordinary meaning of the term "affecting", in Article I:1 of GATS, does not convey any notion of limiting the scope of the GATS to certain types of measures or to a certain regulatory domain. On the contrary, Article I:1 refers to measures in terms of their effect, which means they could be of any type or relate to any domain of regulation. Like GATT, the GATS is an umbrella agreement which applies to all sectors of trade in services and all types of regulations. [...] the provisions of the GATS referred to above explicitly take the approach of being inclusive of any measure that affects trade in services whether directly or indirectly. These provisions do not make any distinction between measures which directly govern or regulate services and measures that otherwise affect trade in services. [...] we find that, in principle, no measures are excluded a priori from the scope of the GATS as defined by its provisions. The scope of the GATS encompasses any measure of a Member to the extent it affects the supply of a service regardless of whether such measure directly governs the supply of a service or whether it regulates other matters but nevertheless affects trade in services*”. La decisione è disponibile su http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds27_e.htm (traduzione libera: “ai sensi dell’art. 31 della Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati, si osserva che il senso comune del termine “colpire” di cui all’art. I, par. 1 del GATS, non limita la portata del GATS ad alcuni tipi di misure ovvero a certe tipologie di legislazioni. Al contrario, l’art. I, par. 1 si riferisce a qualsiasi misura in ragione degli effetti che essa produce, il che significa che essa può assumere qualsiasi forma o essere relativa ad una legislazione di qualsiasi settore. Come avviene per il GATT, il GATS è un accordo ampio (accordo ombrello) che si applica a tutti i settori del commercio di servizi ed a tutti i tipi di regolamentazioni [...] le disposizioni del GATS sopra citate includono esplicitamente tutti qualsiasi misura che colpisce, direttamente o indirettamente, il commercio dei servizi. Queste disposizioni non fanno alcuna distinzione tra misure che direttamente disciplinano o regolano i servizi e misure che in qualsiasi altro modo colpiscono il commercio dei servizi [...] noi riteniamo che, in linea di principio, nessuna misura è esclusa a priori dall’ambito di applicazione del GATS come definito dai suoi articoli. Lo scopo del GATS

che “la definizione delle misure che rientrano nel campo di applicazione del GATS è estremamente ampia. Ai termini del suo art. I, n. 1, il GATS «si applica a provvedimenti adottati dai membri che incidono sugli scambi di servizi», laddove per «provvedimenti adottati dai membri» deve intendersi [...] misure adottate da «autorità e governi centrali, regionali o locali» e da «organismi non governativi, nell'esercizio dei poteri delegati da governi o autorità centrali, regionali o locali»⁶⁰⁴. Ed ha evidenziato che i riferimenti alla materia fiscale presenti nel GATS, tra i quali rientrano le eccezioni di cui sopra e la stessa definizione di “imposte dirette”⁶⁰⁵, non fanno altro che confermare la possibilità che misure adottate dalle parti contraenti, soggette al rispetto degli obblighi di non-discriminazione, possono assumere anche carattere fiscale⁶⁰⁶. Ciò è peraltro stato confermato dall'Appellate Body del WTO con la decisione resa nella causa “*Foreign Sales Corporation*”, nella quale è stata dichiarata la contrarietà al diritto del commercio internazionale della legislazione statunitense che, permettendo a società straniere di esentare parte dei propri redditi derivanti dalla cessione o locazione di beni realizzati negli Stati Uniti, di fatto proteggeva e favoriva la produzione nazionale, alterando il libero gioco della concorrenza internazionale. Al riguardo, infatti, l'Appellate Body ha evidenziato che “a Member of the WTO may choose any kind of tax system it wishes so long as, in so choosing, that Member applies that system in a way that is consistent with its WTO obligations. Whatever kind of tax system a Member chooses, that Member will not be in compliance with its WTO obligations if it provides,

include qualsiasi misura di un Membro nella misura in cui essa colpisce la fornitura di servizi indipendentemente dal fatto che tale misura disciplini direttamente il commercio dei servizi, ovvero regola altre materia ma che comunque sono in grado di incidere sul libero commercio dei servizi stessi”).⁶⁰⁴

⁶⁰⁴ Punto 42, Conclusioni dell'Avv. Generale Mengozzi, rese il 15 febbraio 2007, causa C-335/05, *Řízení letového provozu ČR*, disponibili su www.eur-lex.eu.

⁶⁰⁵ Art. XXVIII, lett. o) GATS: “l'espressione «imposte dirette» comprende tutte le imposte sul reddito complessivo, sul capitale complessivo o su elementi del reddito o del capitale, ivi comprese imposte sui redditi da alienazione di beni, imposte su proprietà immobiliari, eredità e donazioni, nonché imposte sul monte salari versato dalle imprese, e le imposte sulle plusvalenze”.

⁶⁰⁶ Di diverso avviso pare l'Avv. Generale Jääskinen, il quale al punto 69 delle Conclusioni rese il 20 maggio 2010 nella causa C-70/09, *Alexander Hengartner e Rudolf Gasser/Landesregierung Vorarlberg*, ha affermato che “un divieto di qualsiasi tassazione discriminatoria nell'ambito dello scambio di servizi non è esplicitamente previsto né dall'Accordo generale sugli scambi di servizi (GATS), né dai Trattati istitutivi dell'Unione, a differenza di quanto vale per gli scambi di beni”. Tuttavia, tale assunto non appare condivisibile in quanto il GATS non esclude in alcun modo le misure di carattere fiscale dal suo ambito di applicazione. Invero, un'esclusione può essere ammessa ma quale deroga (e come tale eccezionale) alla regola generale secondo cui tutte le misure idonee ad interferire sullo scambio internazionale di servizi rientrano nel campo di applicazione del GATS; cfr. al riguardo artt. V e XIV del GATS. Le conclusioni dell'Avv. Generale sono disponibili su www.eur-lex.eu.

through its tax system, subsidies contingent upon export performance that are not permitted under the covered agreements”⁶⁰⁷.

È tuttavia chiaro che le misure fiscali che possono intralciare la libera circolazione dei servizi non assumeranno, nel caso europeo, solo carattere nazionale, ma potranno avere anche natura comunitaria in senso stretto. In particolare, da un lato, l'Unione in materia d'imposte indirette e di aiuti di Stato (anche di natura fiscale) sarà l'unico soggetto obbligato al rispetto dei vincoli previsti dal GATS nell'emanazione di atti vincolanti: le misure adottate, pertanto, non dovranno risultare direttamente, ovvero indirettamente, discriminatorie nei confronti degli altri membri del WTO, terzi rispetto all'Unione⁶⁰⁸. Dall'altro lato, gli Stati membri avranno la piena competenza ad emanare misure fiscali in materia di imposte dirette, fermo restando l'obbligo di rispettare le disposizioni previste dall'accordo GATS, salvo l'ipotesi in cui ricorrano le condizioni previste dall'art. XIV.

Attraverso l'adesione al GATS, gli Stati membri e l'Unione Europea hanno rinunciato “*a quote di sovranità nella gestione della propria politica commerciale nel settore dei servizi*” ed al contempo hanno assunto “*l'obbligo di adattare gli ordinamenti*

⁶⁰⁷ Punto 183 del *Report of the Appellate Body*, 24 febbraio 2000, AB-1999-9, *Foreign Salese Corporations*, WT/DS108/AB/R, riprese nel *Report of the Panel*, 30 settembre 2005, WT/DS108/RW2. Gli atti dei due procedimenti aventi ad oggetto il trattamento dei redditi derivanti da cessione o locazione di beni prodotti negli U.S.A., realizzati da società straniere sono rinvenibili sul sito www.wto.org (traduzione libera: “*un Membro del WTO può scegliere qualsiasi tipo di sistema fiscale desideri - fin tanto che, nella sua scelta, quel Membro applichi il sistema fiscale in modo che esso sia compatibile con gli obblighi assunti con l'adesione al WTO. Qualsiasi sia il sistema fiscale scelto da un Membro, quel Membro non avrà agito in conformità alle proprie obbligazioni del WTO se avrà previsto, attraverso il proprio sistema fiscale, agevolazioni che dipendano dai livelli di esportazione, essendo detto tipo di agevolazioni vietate sulla base degli accordi*”).

⁶⁰⁸ Vale la pena sottolineare che la qualifica dell'Unione Europea in termini di Economic Integration è ancora sotto osservazione da parte del WTO, come dimostra lo stato dei lavori disponibili on-line su http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/analytic_index_e/gats_02_e.htm. Al riguardo, cfr. anche punti 44, 47 e 48 delle conclusioni dell'Avv. Generale Mengozzi del 15 febbraio 2007, rese nella causa C-335/05 secondo cui “*Al di là, infatti, delle esenzioni specifiche a norma dell'art. II, n. 2, del GATS che devono essere previste nell'apposito allegato all'accordo stesso, il GATS prevede una serie di ulteriori deroghe al trattamento della nazione più favorita, fra le quali quella ratione personae di cui all'art. V, relativo all'«Integrazione economica» [...] Pertanto, se ed in quanto il Trattato CE soddisfi le condizioni previste dall'art. V del GATS, uno Stato che sia membro dell'OMC e non della Comunità non può pretendere, invocando l'art. II, n. 1, del GATS, che ad un prestatore di servizi stabilito nel suo territorio sia accordato da uno Stato membro della Comunità il medesimo trattamento da quest'ultimo riservato, conformemente al diritto comunitario, ad un prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro della Comunità. In simili circostanze non potrebbe che darsi alla questione pregiudiziale una risposta negativa. Ciò detto, non ritengo necessario, ai fini del presente procedimento pregiudiziale, verificare se il Trattato CE soddisfa effettivamente tutte le suddette condizioni, esame che può presentare una certa complessità soprattutto in relazione alla condizione relativa all'assenza di innalzamento del livello generale delle barriere agli scambi di servizi nei confronti di membri estranei all'accordo nell'ambito del settore o sottosectore interessato*”. Le conclusioni sono disponibili su www.eur-lex.eu.

nazionali [e sovranazionali, n.d.a.] *al diritto prodotto dalla WTO*⁶⁰⁹. In questa ottica è ovvio che un obbligo dei partecipanti al WTO è quello di agire in modo da bilanciare gli interessi interni, nazionali e/o europei che siano, con l'esigenza di realizzare un libero mercato dei servizi. E ciò, sia nei confronti dei paesi terzi, sia all'interno dello stesso Mercato Unico comunitario.

È proprio limitatamente a quest'ultimo, infatti, che vengono in rilievo le differenze d'imposizione e di eliminazione della doppia imposizione che riguardano i rapporti intracomunitari, capaci di intralciare lo scambio di servizi, sia quando esso non implica *“alcun trasferimento di persone”*⁶¹⁰, sia quando esso interpola la libertà di stabilimento e/o di circolazione delle persone.

Anche nell'ambito del GATS, le differenti convenzioni contro le doppie imposizioni che trovano applicazione tra gli Stati membri dell'Unione, a loro volta membri del WTO e quindi vincolati al rispetto degli impegni di cui al GATS, saranno capaci di creare situazioni di favore (o sfavore) nei confronti solo di alcuni prestatori di servizi, a seconda dello Stato di residenza e della Convenzione fiscale applicabile⁶¹¹. Tali divergenze di trattamento hanno, infatti, molteplici effetti: (a) colpiscono anche lo scambio intracomunitario di servizi, nella forma di limitazione/restrizione della libertà di stabilimento e/o circolazione dei lavoratori, (b) generano condizioni di accesso ai mercati nazionali dei singoli Stati membri diverse, in ragione dello Stato membro di origine e (c) intersecano un settore non più solamente comunitario, ma anche connesso al sistema del WTO.

Pertanto, se l'obiettivo è garantire una neutralità concorrenziale nello scambio internazionale di servizi all'interno dell'Unione Europea ai sensi del GATS, gli Stati membri saranno tenuti ad applicare incondizionatamente il trattamento della nazione più favorita anche con riguardo a misure contenute in convenzioni contro le doppie imposizioni intracomunitarie. L'art. II del GATS, infatti, prevede 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*

⁶⁰⁹ M. BENEDETTI - S. QUINTILI, *I Principi Sovranazionali sull'Esercizio del Potere Discrezionale delle Autorità Nazionali*, in *I Limiti Globali ed Europei alla Disciplina Nazionale dei Servizi*, a cura di S. BATTINI - G. VESPERINI, Milano, 2004, p. 189.

⁶¹⁰ Cfr. Parere 1/94 della Corte di Giustizia CE del 15 novembre 1994, disponibile su www.eur-lex.eu.

⁶¹¹ Sul rapporto tra imposizione, discriminazioni e WTO, si veda anche T. ROSEMBUJ, *Taxes and the World Trade Organization*, in *Intertax*, 2007, pp. 438 e ss..

ad analoghi servizi e prestatori di servizi di qualsiasi altro paese". Ciò, chiaramente, a patto che le situazioni dei due diversi operatori comunitari non residenti (ovvero dei servizi "stranieri" offerti) siano comparabili sotto il profilo fattuale e concorrenziale. Obiettivo del diritto del commercio internazionale è contrastare le distorsioni concorrenziali che siano frutto di misure assunte da enti sovrani (nazionali, sovranazionali, locali). Pertanto, nell'ambito del GATS, attraverso l'uso della clausola della nazione più favorita, è possibile garantire una concorrenza potenzialmente perfetta agli operatori economici o ai servizi "in entrata" in un mercato nazionale⁶¹², salvo che si tratti di settori nei quali è stata prevista un'eccezione puntuale all'applicazione del trattamento di cui all'art. II GATS.

Infatti, l'accordo GATS ha una particolarità: il trattamento della nazione più favorita deve essere applicato dai Membri del WTO di *default* nei confronti di tutte le misure che possono colpire o incidere sullo scambio di servizi, a meno che non si tratti di settori particolari per i quali sia stata prevista un'eccezione attraverso il loro inserimento in una lista *ad hoc*. In maniera uguale e contraria, invece, il trattamento nazionale di cui all'art. XVII GATS viene applicato dai Membri del WTO solo limitatamente a quei settori che sono stati inclusi in un'apposita lista⁶¹³. Questo ad ulteriore conferma della portata generale riservata alla clausola della nazione più favorita nelle relazioni internazionali relative al commercio e finalizzate alla realizzazione di un'area di libero scambio⁶¹⁴.

Il diritto internazionale convenzionale nel quale confluisce l'accordo GATS, secondo quanto affermato dalla stessa Corte di Giustizia, dovrebbe avere prevalenza sulle stesse norme del diritto comunitario, guidandone l'interpretazione e

⁶¹² Cfr. N. F. DIEBOLD, *Assessing Competition in International Economic Law: a Comparison of "Market Definition" and "Comparability"*, in *Legal Issues of Economic Integration*, 2011, pp. 115 - 116, 134 - 135.

⁶¹³ Al riguardo si rinvia a F. WEISS, *The General Agreements on Trade in Services 1994*, in *Common Market Law Review*, 1995, pp. 1195 - 1198. 3

⁶¹⁴ La lista delle eccezioni puntuali all'applicazione del principio del trattamento della nazione più favorita nell'ambito del GATS in favore dell'Unione Europea e dei suoi Stati membri è disponibile su http://docsonline.wto.org/imrd/gen_searchResult.asp?RN=0&searchtype=browse&q1=+%28%40meta%5FSymbol+GATS%FCEL%FC%2A%29+and+%28+%40meta%5FTitle+European+Communities+or+European+Union+%29&language=1. Si tratta di un elenco che riguarda gli aspetti fiscali solo degli conclusi con paesi terzi nel settore del trasporto su strada e del trasporto passeggeri. Si evidenzia inoltre che, originariamente, era stata prevista anche un'ulteriore eccezione in materia fiscale relativamente agli accordi sui servizi finanziari che lo Stato Italiano aveva concluso con paesi terzi (alcuni dei quali hanno successivamente aderito all'Unione Europea). Tale eccezione ha avuto una durata di 10 anni ed ha cessato di avere efficacia a partire dal 2004.

l'applicazione⁶¹⁵. Infatti, essendo gli accordi WTO parametro di validità del diritto comunitario, quest'ultimo dovrà considerarsi illegittimo/invalido ogni qual volta le sue disposizioni si pongano in contrasto con gli accordi WTO stessi⁶¹⁶. Si tratta, quindi, di una situazione speculare a quanto avviene nell'applicazione del principio di supremazia che regola il rapporto tra diritto nazionale e diritto comunitario, in forza del quale il diritto comunitario fa “*parte integrante, con rango superiore rispetto alle norme interne, dell'ordinamento giuridico vigente nel territorio dei singoli Stati membri*”⁶¹⁷.

La supremazia del diritto internazionale, quindi, va interpretata secondo la stessa visione monistica che aveva animato la sentenza *Simmenthal* del 1978 e che, sebbene mai esplicitamente affermata dalla giurisprudenza comunitaria relativamente al rapporto diritto internazionale - diritto comunitario, sembra imprescindibile per giustificare l'invalidità di norme comunitarie contrarie alle disposizioni degli accordi WTO, affermata dalla stessa giurisprudenza comunitaria⁶¹⁸⁻⁶¹⁹. Dopotutto, da un lato l'Unione Europea è soggetto internazionale dotato di personalità giuridica e come tale sottoposto al rispetto delle norme di diritto internazionale consuetudinario. Dall'altro lato, aderendo all'accordo istitutivo del WTO, essa si è impegnata a rispettare le disposizioni dell'accordo del WTO e dei suoi allegati, considerate parametro di legittimità per lo stesso diritto comunitario.

Peraltro, che vi siano delle eccezioni al principio di supremazia del diritto comunitario nelle relazioni internazionali, sembra confermato dallo stesso tenore dell'art. 351 TFUE, secondo cui “*le disposizioni dei trattati [leggasi, comunitari, n.d.a.]*

⁶¹⁵ Cfr. Corte di Giustizia CE, 1 marzo 2005, causa C-377/02, *Léon Van Parys*. La sentenza è disponibile su www.curia.eu.

⁶¹⁶ Cfr. punto 40 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 1 marzo 2005, causa C-377/02, *Léon Van Parys*, secondo cui “*nel caso in la Comunità abbia inteso dare esecuzione ad un obbligo particolare assunto nell'ambito dell'OMC, ovvero nel caso in cui l'atto comunitario rinvii espressamente a precise disposizioni degli accordi OMC, spetta alla Corte controllare la legittimità dell'atto comunitario controverso alla luce delle norme dell'OMC*”; la sentenza è disponibile su www.eur-lex.eu.

⁶¹⁷ Punto 17, sentenza della Corte di Giustizia CE, 9 marzo 1978, causa 106/77, *Simmenthal*, disponibile su www.eur-lex.eu.

⁶¹⁸ Cfr. al riguardo quanto affermato dall'Avv. Generale Mayras con le Conclusioni del 25 ottobre 1972, rese nelle cause riunite 21 - 24/72, *International Fruit*, secondo cui “*è chiaro che dopo aver affermato sistematicamente la prevalenza del diritto comunitario sul diritto interno degli Stati membri, sarà inevitabile ammettere che gli impegni derivanti alla Comunità dalle convenzioni che essa ha stipulato hanno la prevalenza sugli atti dei propri organi. Non sarebbe concepibile seguire due diverse logiche a seconda che si tratti di rapporti tra gli ordinamenti giuridici che fanno parte della Comunità oppure di rapporti tra diritto comunitario e diritto internazionale esterno*”; le conclusioni sono disponibili sul sito www.eur-lex.eu.

⁶¹⁹ Per una completa disamina del rapporto tra diritto internazionale e diritto comunitario, si rinvia, senza pretese di completezza a A. GIANELLI, *Unione Europea e Diritto Internazionale Comunitario*, Torino, 2004, pp. 133 - 199 e F. CASOLARI, *L'Incorporazione del Diritto Internazionale nell'Ordinamento dell'Unione Europea*, Milano, 2008.

non pregiudicano i diritti e gli obblighi derivanti da convenzioni concluse anteriormente al 1° gennaio 1958 o, per gli Stati aderenti, anteriormente alla data della loro adesione, tra uno o più Stati membri da una parte e uno o più Stati terzi dall'altra". Tale norma, infatti, pur non consentendo deroghe al principio di prevalenza del diritto comunitario sugli accordi internazionali sottoscritti dagli Stati membri con paesi terzi, ha il pregio di riconoscere che *"the establishment of the Community legal order cannot possibly run counter to one of the fundamentation of the public international law"*⁶²⁰, cioè il principio del *pacta sunt servanda*.

Va da sé, quindi, che nei settori economici connessi e collegati alla libertà di circolazione dei servizi, secondo tutte le modalità previste dal GATS, l'Unione Europea deve agire in modo da non violare le disposizioni del GATS stesso. Ciò potrà comportare, nelle relazioni intracomunitarie, anche l'applicazione del principio di non-discriminazione secondo l'accezione di trattamento della nazione più favorita. Peraltro, si tratta di una situazione speculare a quanto avverrebbe nel caso di *Bilateral Investment Treaties* (di seguito "BITs") intracomunitari, in ambito GATS, di cui parleremo più diffusamente⁶²¹. Infatti, *"the MFN obligation in the GATS constitutes a general obligation which is in principle applicable across the board by all Members to all services"*⁶²²⁻⁶²³. Una situazione siffatta, calata nel contesto intracomunitario, avvalora ancora di più la tesi di una clausola della nazione più favorita applicabile alle convenzioni di tipo bilaterale che vengono sottoscritte tra Stati membri dell'Unione e che intercettano la libertà di circolazione e scambio dei servizi (chiaramente in senso lato, includendo anche la libertà di stabilimento e circolazione delle persone nei limiti in

⁶²⁰ P. KOUTRAKOS, *EU International Relations Law*, Oxford, 2006, p. 301 (traduzione libera: "la costruzione dell'ordinamento giuridico comunitario non può essere in conflitto con uno dei principi fondamentali del diritto internazionale").

⁶²¹ Infatti, "il regime previsto dai trattati bilaterali si applica agli investimenti realizzati dagli investitori di uno Stato parte del trattato nel territorio dell'altro Stato parte", M. R. MAURO, *Gli Accordi Bilaterali sulla Promozione e la Protezione degli Investimenti*, Torino, 2003, p. 83.

⁶²² F. ORTINO, *The Principle of Non-Discrimination and Its Exceptions in GATS: Selected Legal Issues*, in K. ALEXANDER - M. ANDENAS, *The World Trade Organization and Trade in Services*, Leiden, 2008, p. 194 (traduzione libera: "l'obbligo del trattamento della nazione più favorita nel GATS costituisce un'obbligazione generale che è, in linea di principio, applicabile internazionalmente da tutti i Membri per tutti i settori che incidono sullo scambio di servizi").

⁶²³ Cfr. E. SWEENEY SAMUELSON - S. EBBERE, *Could a Foreign Investor Use GATS Disciplines in a BIT Claim?*, Working paper, 19 maggio 2010, *Harrison Institute for Public Law Georgetown Law*, i quali, citando quanto affermato nel corso sul GATS tenuto presso il WTO, affermano che *"The GATS is the first multilateral agreement containing obligations on the treatment of foreign investors. It does not cover investment policies per se but does to the extent that they relate to the supply of services"* (traduzione libera: "il GATS è il primo accordo multilaterale che contiene obblighi sul trattamento degli investitori stranieri. Non copre le politiche sugli investimenti di per sé, ma nella misura in cui esse sono connesse alla fornitura di servizi").

cui intevenga il prestatore del servizio). Infatti, non solo questa interpretazione sarebbe l'unica corretta sotto il profilo comunitario per garantire parità di trattamento nel Mercato Unico, ma anche l'unica in grado di superare l'eventuale conflitto tra diritto comunitario e diritto del commercio internazionale, quanto meno sotto il profilo di violazione degli obblighi GATS.

Tuttavia, come già evidenziato, il divieto di non-discriminazione quale principio cardine nell'attuazione di un'area di libero mercato e di un Mercato Unico comunitario, privi di alterazioni e frammentazioni, è soggetto a deroghe nel caso in cui sia necessario “*proteggere valori nazionali*”⁶²⁴ per motivi imperativi di interesse generale. Si tratta di operare un contemperamento di interessi contrapposti, quali l'interesse interno alla tutela dei c.d. “*valori nazionali*” e l'interesse internazionale alla realizzazione di un'area di libero scambio che neutralizzi le differenze di trattamento tra cittadini e stranieri (obbligo del trattamento nazionale) e tra stranieri e stranieri (obbligo del trattamento della nazione più favorita). La valutazione viene fatta caso per caso, ma queste eccezioni c.d. “*generali*” nel contesto del GATS sono tipizzate: si potrà agire in modo discriminatorio/restrittivo solo nel caso in cui si versi in una delle ipotesi previste dall'art. XIV.

Tale disposizione riconosce il diritto, ai membri del WTO, di tutelare interessi “*interni*”, incompatibili con i principi di libero accesso al mercato e liberalizzazione dei servizi, attraverso deroghe alle regole previste dall'accordo⁶²⁵⁻⁶²⁶. E proprio all'interno di detta previsione viene riconosciuta astrattamente legittima, nel campo delle imposte dirette, la disapplicazione del principio di non-discriminazione in casi specificamente individuati. In particolare, l'art. XIV GATS prevede che “*fermo*

⁶²⁴ M. BENEDETTI - S. QUINTILI, *I Principi Sovranazionali sull'Esercizio del Potere Discrezionale delle Autorità Nazionali*, in *I Limiti Globali ed Europei alla Disciplina Nazionale dei Servizi*, a cura di S. BATTINI - G. VESPERINI, Milano, 2004, p. 191.

⁶²⁵ L'art. XIV GATS prevede che le deroghe siano possibili se esse, oltre a non essere arbitrarie ed ingiustificate, siano a) necessarie a salvaguardare la morale pubblica o a mantenere l'ordine pubblico; b) necessarie ai fini della tutela della vita o della salute delle persone, e del mondo animale o vegetale; c) necessarie per garantire l'osservanza di leggi e regolamenti che non siano incompatibili con le disposizioni del presente articolo, ivi compresi quelli relativi alla prevenzione di pratiche ingannevoli e fraudolente o al trattamento degli effetti di un'inadempienza rispetto a contratti di servizi, alla tutela della privacy e della riservatezza delle persone fisiche e alla sicurezza; d) finalizzate a garantire l'imposizione o la riscossione equa o efficace di imposte dirette per quanto concerne i servizi o i prestatori di servizi di altri Membri; e) effetto dell'applicazione di un accordo contro la doppia imposizione o di disposizioni contro la doppia imposizione contenute in altri accordi o convenzioni internazionali dai quali il Membro sia vincolato.

⁶²⁶ M. BENEDETTI - S. QUINTILI, *I Principi Sovranazionali sull'Esercizio del Potere Discrezionale delle Autorità Nazionali*, in *I Limiti Globali ed Europei alla Disciplina Nazionale dei Servizi*, a cura di S. BATTINI - G. VESPERINI, Milano, 2004, pp. 191 e ss..

restando l'obbligo di non applicare i provvedimenti in maniera da causare discriminazioni arbitrarie o ingiustificate tra paesi dove vigono condizioni analoghe, ovvero restrizioni dissimulate agli scambi di servizi, nulla di quanto contenuto nel presente Accordo è inteso ad impedire l'adozione o l'applicazione da parte dei Membri di misure: [...] e) incompatibili con l'articolo II [leggasi, trattamento della nazione più favorita, n.d.a.], purché il trattamento differenziato risulti da un accordo contro la doppia imposizione o da disposizioni contro la doppia imposizione contenute in altri accordi o convenzioni internazionali dai quali il Membro sia vincolato”.

Alla luce della lettera e) dell'art. XIV GATS, quindi, parrebbe, *prima facie*, legittima una deroga all'applicazione del principio di non-discriminazione, nella sua accezione di clausola della nazione più favorita, ogni qual volta il “trattamento differenziato” dipenda dall'applicazione di diverse convenzioni contro le doppie imposizioni⁶²⁷. Ciò sembrerebbe, peraltro, in linea con quanto previsto dal commento all'art. 24 del Modello di Convenzione OCSE, il quale esclude che il principio di non-discriminazione nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni possa includere anche l'obbligo del trattamento della nazione più favorita⁶²⁸. Tuttavia, l'inciso iniziale dell'articolo in esame impone un'analisi più attenta dell'eccezione di cui alla lettera e). Infatti, poiché tutte le deroghe indicate all'art. XIV hanno natura di vere e proprie “eccezioni”, non solo esse sono tassative⁶²⁹, ma la loro legittimità è anche circondata da numerose cautele, poiché hanno quale funzione principale risolvere la tensione che si

⁶²⁷ Tuttavia, nel caso in cui l'eliminazione o la mitigazione della doppia imposizione avviene su base esclusivamente unilaterale, lo Stato membro che ha concesso tale beneficio sarà tenuto ad applicare il trattamento della nazione più favorita, essendo l'eccezione di cui all'art. XIV GATS riconosciuta solo nel caso di convenzioni contro le doppie imposizioni; al riguardo si veda C. BROWN – C. MANOLAKAS, *Tax Discrimination and Trade in Services Between Canada and the United States: Deciphering the Landscape*, in J. L. HORVATH – D. CHODIKOFF, 2008.

⁶²⁸ Cfr. par. 2, Commento all'art. 24 del Modello di Convenzione OCSE (versione 2010), secondo cui “the provisions of the Article [24, n.d.a] cannot be interpreted as to require most-favoured-nation treatment” (traduzione libera: “le disposizioni di cui all'Articolo in commento [Art. 24, n.d.a.] non possono essere interpretate in modo da prevedere l'applicazione del trattamento della nazione più favorita”).

⁶²⁹ Cfr. T. COTTIER - P. DELIMATIS - N. DIEBOLD, *Art. XIV General Exceptions*, in MAX PLANCK COMMENTARIES ON WORLD TRADE LAW, WTO - TRADE IN SERVICES, Vol. 6, pp. 290, Leiden/Boston, 2008, secondo i quali “Art. XIV allows Members to adopt and enforce GATS-inconsistent measures for a number of pre-defined purposes, and subject to the requirements established therein” (traduzione libera: “l'art. XIV permette ai Membri di adottare misure incompatibili con il GATS per scopi predefiniti e tipizzati soggetti al rispetto dei requisiti individuati dallo stesso articolo”).

genera tra esigenza di liberalizzare il commercio dei servizi e tutelare il rispetto di valori nazionali e/o generali⁶³⁰.

Esse sono, pertanto, legittime se, e solo se, non sono in grado di “*causare discriminazioni arbitrarie e ingiustificate tra paesi dove vigono condizioni analoghe, ovvero restrizioni dissimulate agli scambi di servizi*”. Ed in questo senso, graverà sul soggetto che ha interesse a conservare la misura “discriminatoria” e/o “restrittiva” dimostrare, da un lato, che la misura rientra in una delle ipotesi espressamente indicate dall’art. XIV GATS e, dall’altro lato, “*la necessità dell’atto adottato rispetto ai fini di politica sociale che esso intende perseguire*”, secondo un rapporto equilibrato tra mezzi e fini⁶³¹⁻⁶³², nonché la non arbitrarietà dello stesso⁶³³. La necessità e la non-arbitrarietà vengono comunemente definiti “*requisiti cappello*”⁶³⁴.

Si tratta quindi di comprendere se l’eccezione di cui alla lettera e) art. XIV GATS, applicata nel contesto intracomunitario, abbia i caratteri della non arbitrarietà, sia legittimamente giustificata da ragioni imperative di interesse nazionale e sia necessaria al raggiungimento dello scopo “nazionale” che si intende perseguire, secondo una valutazione di proporzionalità tra sacrificio e beneficio, anche tenendo conto dell’esistenza, in ambito comunitario, di “condizioni analoghe” nello scambio di servizi.

V.2 La deroga al principio del trattamento della nazione più favorita nell’accordo GATS: l’art. XIV e le discriminazioni derivanti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Problemi di arbitrarietà e giustificazione.

⁶³⁰ Cfr. R. HOWSE - E. TUERK, *The WTO Impact on Internal Regulations - A Case Study of the Canada-EC Asbestos Dispute*, in G. DE BÚRCA - J. SCOTT, *The EU and the WTO - Legal and Constitutional Issues*, 2001, pp. 325 - 326.

⁶³¹ M. BENEDETTI - S. QUINTILI, *I Principi Sovranazionali sull’Esercizio del Potere Discrezionale delle Autorità Nazionali*, in *I Limiti Globali ed Europei alla Disciplina Nazionale dei Servizi*, a cura di S. BATTINI - G. VESPERINI, Milano, 2004, p. 200.

⁶³² Cfr. R. HOWSE - E. TUERK, *The WTO Impact on Internal Regulations - A Case Study of the Canada-EC Asbestos Dispute*, in G. DE BÚRCA - J. SCOTT, *The EU and the WTO - Legal and Constitutional Issues*, 2001, pp. 325 - 326.

⁶³³ Cfr. par. 6.449 del *Panel Report* reso il 10 novembre 2004, caso *U.S. Gambling - Antigua e Barbados*, nel quale è stato precisato che, con riguardo alle eccezioni di cui all’art. XIV GATS, “*a measure must: (a) fall within the scope of one of the recognized exceptions set out in paragraphs (a) to (e) of Article XIV in order to enjoy provisional justification; and (b) meet the requirements of the introductory provisions of Article XIV, the so-called chapeau*” (traduzione libera: “*una misura deve: a) cadere all’interno di una delle eccezioni tipizzate dai paragrafi da a) ad e) dell’art. XIV e b) avere i requisiti previsti della parte introduttiva dell’art. XIV, c.d. requisiti cappello*”). La decisione è disponibile su www.wto.org.

⁶³⁴ I requisiti in parola vengono comunemente definiti “chapeau” dallo stesso *Dispute Settlement Body* del WTO, sia per quanto concerne l’accordo GATT (art. XX), sia per quanto concerne l’accordo GATS (art. XIV).

L'art. XIV dell'accordo GATS prevede che *“fermo restando l'obbligo di non applicare i provvedimenti in maniera da causare discriminazioni arbitrarie o ingiustificate tra paesi dove vigono condizioni analoghe, ovvero restrizioni dissimulate agli scambi di servizi, nulla di quanto contenuto nel presente Accordo è inteso ad impedire l'adozione o l'applicazione da parte dei Membri di misure: [...] e) incompatibili con l'articolo II [leggasi, clausola della nazione più favorita], purché il trattamento differenziato risulti da un accordo contro la doppia imposizione o da disposizioni contro la doppia imposizione contenute in altri accordi o convenzioni internazionali dai quali il Membro sia vincolato”*. Ai sensi di tale disposizione è possibile che i membri del WTO derogino all'applicazione del trattamento della nazione più favorita quando il trattamento differenziato nella fornitura internazionale di servizi, diretta o indiretta che sia, dipenda dall'applicazione di disposizioni presenti nelle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte reciprocamente dai membri del WTO. In altre parole, il trattamento fiscale applicato nello Stato A ad operatori economici provenienti da diversi Stati membri del WTO può essere legittimamente “discriminatorio”, qualora ciò derivi dall'applicazione di diverse convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dallo Stato A.

Tuttavia, affinché si possa derogare al principio di non-discriminazione di cui all'art. II GATS, è necessario che, oltre alla presenza di un'eccezione tipizzata nell'art. XIV GATS, si rinvergano i due requisiti cappellico: la giustificabilità e la non arbitrarietà della discriminazione, da intendersi come discriminazione necessaria e ragionevole. Infatti, anche se la sottoscrizione del GATS non priva i Membri del WTO della libertà di decidere come esercitare ed allocare il proprio potere impositivo, ciò non li legittima ad agire in modo da violare irragionevolmente ed arbitrariamente la libera concorrenza tra servizi ed operatori economici in ragione del paese di origine degli stessi⁶³⁵.

⁶³⁵ Cfr. quanto dichiarato dall'*Appellate Body* nel proprio *Report* del 4 ottobre 1996, caso *Japan - Taxes on Alcoholic Beverages*, anche se con riguardo all'obbligo del trattamento nazionale nell'ambito del GATT. In particolare, si veda pag. 16: *“Article III obliges Members of the WTO to provide equality of competitive conditions for imported products in relation to domestic products [...] it is irrelevant that “the trade effects” of the tax differential between imported and domestic products, as reflected in the volumes of imports, are insignificant or even non-existent; Article III protects expectations not of any particular trade volume but rather of the equal competitive relationship between imported and domestic products”* (traduzione libera: *“l'art. III obbliga i Membri del WTO a fornire uguali condizioni concorrenziali tra beni importati e prodotti nazionali [...] è irrilevante che «gli effetti commerciali» del differenziale fiscale tra beni importati e nazionali, come riflesso nel volume delle importazioni, siano*

La valutazione dovrà quindi seguire tre distinti momenti:

(i) verificare che la misura sia discriminatoria e consista in una delle eccezioni previste all'art. XIV GATS, ed in particolare, per quanto qui interessa, dall'art. XIV lett. e) GATS;

(ii) verificare che la discriminazione sia necessaria, in ragione dell'interesse che si intende perseguire e

(iii) verificare che la discriminazione sia ragionevole, anche in termini di proporzionalità tra beneficio per il Membro che se ne avvale e sacrificio per coloro che sono discriminati⁶³⁶.

L'esame dovrà essere condotto tenendo conto della giurisprudenza del *Dispute Settlement Body* del WTO in materia di Eccezioni Generali, formatasi principalmente in ambito GATT ed in particolare di quella che, a far data dal 1996, ha imposto il c.d. "*chapeaux test*" per vagliare la ragionevolezza e necessità delle eccezioni discriminatorie⁶³⁷. Infatti, l'art. XX GATT, sebbene con alcune distinzioni, ricalca in l'impostazione dell'art. XIV GATS ed, in particolare, i requisiti cappello e la previsione di un *numerus clausus* di eccezioni possibili al principio di non-discriminazione, sia nell'accezione di clausola della nazione più favorita, sia nell'accezione di obbligo del trattamento nazionale. Pertanto, "*given the textual similarity between Article XX of the GATT 1994 and Article XIV of the GATS, and the similar purposes that both Articles are designed to serve, we consider that GATT/WTO jurisprudence in relation to the former may be relevant and useful in the interpretation of the latter*"⁶³⁸. E ciò anche se l'eccezione di cui alla lettera e) art. XIV GATS non trova alcuna rispondenza nell'accordo GATT.

insignificanti o addirittura non-esistenti; l'art. III protegge le aspettative non ad particolare volume di affari ma piuttosto ad un rapporto concorrenziale equo tra beni importati e beni nazionali"). La decisione è disponibile su [http://www.worldtradelaw.net/reports/wtoab/japan-alcohol\(ab\).pdf](http://www.worldtradelaw.net/reports/wtoab/japan-alcohol(ab).pdf). Si veda anche H. HORN - J. WEILER, *EC-Asbestos European Communities - Measures Affecting Asbestos and Asbestos-Containing Products*, in *World Trade Review*, 2004, pp. 129 e ss..

⁶³⁶ Cfr. F. ORTINO, *From "Non-Discrimination" to "Reasonableness": a Paradigm Shift in International Economic Law?*, in *Jean Monnet Working Paper*, 1/05, pp. 16 - 17.

⁶³⁷ Si veda *Appellate Body Report* reso nella causa *U.S. - Standards for Reformulated and Conventional Gasoline*, WT/DS2/R, disponibile su http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds2_e.htm.

⁶³⁸ Cfr. par. 6.448 del *Panel Report* reso il 10 novembre 2004, caso *U.S. Gambling - Antigua e Barbados*, disponibile su www.wto.org; traduzione libera: "*Data la somiglianza testuale tra l'art. XX del GATT del 1994 e l'art. XIV del GATS, nonché la comunanza degli scopi che i sue articoli perseguono, consideriamo che la giurisprudenza relativa al primo, possa avere rilevanza anche per quanto riguarda l'interpretazione del secondo*".

V.2.a. L'esistenza di una misura discriminatoria quale effetto dell'eccezione generale di cui all'art. XIV lett. e) GATS.

Una misura risulta discriminatoria e/o restrittiva se idonea a trattare in modo “meno favorevole” alcuni operatori economici, servizi, beni, capitali, rispetto ad operatori economici, servizi, beni e capitali che si trovano nella medesima situazione giuridica (discriminazione di diritto) o fattuale (discriminazione di fatto). In questo senso, quindi, rientrano nell'ambito di protezione previsto dal principio di non-discriminazione, non solo le discriminazioni c.d. dirette, ma anche quelle indirette, conseguenza dell'applicazione generalizzata di misure il cui effetto è avvantaggiare alcuni soggetti, beni, servizi, capitali a discapito di altri.

Nel diritto del commercio internazionale, così come nel diritto comunitario, il parametro rilevante per verificare l'esistenza di una discriminazione è la nazionalità: vi sarà discriminazione quando la comparazione tra situazioni analoghe dimostrerà l'esistenza di un “*trattamento più favorevole*” nei confronti di un operatore economico, servizio, bene o capitale in ragione del proprio paese di origine⁶³⁹. Il rapporto è sempre di tipo comparativo: esiste discriminazione se vi è qualcuno o qualcosa trattato, a parità di condizioni, in modo “*più*”, o “*meno*”, favorevole rispetto a qualcun altro o qualcos'altro. Ma in questo caso la comparabilità delle situazioni dovrà effettuarsi sotto il piano concorrenziale, verificando se i servizi offerti possano, o meno, essere “direttamente concorrenti” tra loro all'interno di un mercato di riferimento, il quale tenga conto, tra l'altro, delle valutazioni dei consumatori rispetto alla sostituibilità di detti servizi⁶⁴⁰.

In genere, gli accordi bilaterali con ricadute economiche che si calano in contesti multilaterali hanno quasi sempre come effetto quello di avvantaggiare coloro che possono profittare dell'accordo, ossia gli operatori economici, i beni, i servizi ed i capitali provenienti da uno dei paesi contraenti. Vantaggio che, quindi, può tradursi nella violazione del divieto di discriminazione eventualmente previsto su scala

⁶³⁹ Per un'analisi del principio di non-discriminazione nell'ambito del diritto del commercio internazionale si rinvia a L. EHRING, *De Facto Discrimination in World Trade Law - National and Most-Favoured-Nation Treatment or Equal Treatment?*, in *Journal of World Trade*, 2002, pp. 921 - 977.

⁶⁴⁰ Cfr. par. 99 e 101 del *Appellate Body Report* reso il 12 marzo 2001, caso *EC - Asbestos*, disponibile su http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds135_e.htm, nonché J. B. GOCO, *Non-Discrimination, “Likeness”, and Market Definition in World Trade Organization Jurisprudence*, in *Journal of World Trade*, 2006, pp. 325 - 329.

multilaterale, a totale discapito di coloro che provengono da paesi rimasti estrani all'accordo. Le disposizioni delle convenzioni contro le doppie imposizioni, calate nel contesto del WTO e con riferimento all'accordo GATS, non fanno eccezione a tale regola e possono pertanto costituire una discriminazione "in entrata" per quanto riguarda i servizi e i prestatori di servizi provenienti da Stati membri del WTO, che non siano parte della convenzione.

In una situazione trilaterale che vede, da un lato, i prestatori di servizi provenienti da Stati membri del WTO parti contraenti di una convenzione contro le doppie imposizioni e, dall'altro, i prestatori di servizi che provengono da Stati membri del WTO terzi rispetto alla convenzione, la posizione di questi ultimi potrà risultare "*meno favorevole*" rispetto a quella di coloro che, a parità di condizioni fattuali, potranno profittare dei benefici della convenzione. Si tratta, quindi, di un'alterazione della concorrenza "in entrata" nei mercati nazionali dei servizi, certamente configurabile quale ipotesi di discriminazione ai sensi di quanto previsto dal diritto del commercio internazionale. Conseguentemente, in una situazione siffatta, per ristabilire la parità concorrenziale tra operatori economici "in entrata", sarebbe giustificata l'applicazione del trattamento della nazione più favorita ai sensi dell'art. II GATS, quale unico strumento giuridico capace di sterilizzare e neutralizzare gli effetti dannosi della discriminazione in parola⁶⁴¹.

Tale conclusione, però, risulta valida solo sotto il profilo teorico.

La misura è, infatti, intrinsecamente discriminatoria, ma tale discriminazione rientra in una delle ipotesi eccezionali previste dall'art. XIV GATS, in forza del quale non vi è obbligo per i Membri del WTO di applicare la clausola della nazione più favorita qualora la discriminazione derivi da disposizioni contenute in convenzioni contro le doppie imposizioni⁶⁴². Risulta, quindi, soddisfatto il primo requisito previsto dall'art. XIV GATS affinché si possa procedere alla deroga del principio di non-discriminazione nella sua declinazione di obbligo del trattamento della nazione più favorita.

⁶⁴¹ Sebbene in materia di BITs, *cfr.* quanto affermato da F. ORTINO, *The Principle of Non-Discrimination and Its Exceptions in GATS: Selected Legal Issues*, in K. ALEXANDER - M. ANDENAS, *The World Trade Organization and Trade in Services*, Leiden, 2008, pp. 197 - 198.

⁶⁴² Si ricorda che l'eccezione in questione deriva dal fatto che gli Stati membri, attraverso la sottoscrizione del GATS, hanno conservato intatta la propria sovranità nel settore fiscale, la quale però deve essere esercitata in modo da non ledere ingiustificatamente i diritti che derivano ad altri operatori economici dalla loro adesione al WTO. In questo senso, si veda *Report of the Appellate Body, United States - Tax Treatment for "Foreign Sales Corporation"*, AB-1999-9, del 24 febbraio 2000, WT/DS108/AB/R, reperibile sul sito www.worldtradelaw.net.

V.2.b. La giustificazione della discriminazione ai sensi dell'art. XIV GATS: i requisiti cappello e la loro assenza nelle convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte in ambito europeo.

I requisiti cappello, come affermato dal *Dispute Settlement Body* del WTO, riflettono “*the need to maintain a balance of rights and obligations between the right of a Member to invoke one or another of the exceptions of Article XX [leggasi GATT] [...] on the one hand, and the substantive rights of the other Member under the GATT 1994, on the other hand*”⁶⁴³ e mirano ad evitare che possano verificarsi abusi nell’invocare le deroghe al principio di non-discriminazione previste dagli accordi del WTO. In caso contrario, infatti, “*to permit one Member to abuse or misuse its right to invoke an exception would be effectively to allow that Member to degrade its own treaty obligations as well as to devalue the treaty rights of other Members. If the abuse or misuse is sufficiently grave or extensive, the Member [...] reduces its treaty obligation to a merely facultative one and dissolves its juridical character, and, in so doing, negates altogether the treaty rights of other Members*”⁶⁴⁴. Si tratta di una disposizione che oggettiva il generale principio di buona fede, il quale, nella sua accezione negativa, può assumere la forma di divieto di abuso di diritto, gravante su ciascuno Stato membro del WTO, la cui violazione configurerebbe un inadempimento alle regole del diritto pubblico internazionale⁶⁴⁵.

I requisiti cappello, quindi, possono essere intesi come ulteriori esempi del principio di non-discriminazione all’interno del sistema del WTO, avendo la funzione di ricondurre ad equità le misure nazionali discriminatorie e/o restrittive che, sebbene in

⁶⁴³ Punto 156 dell’*Appellate Body Report*, reso il 6 novembre 1998, ripresa al punto 5.49 del *Panel Report*, reso il 15 giugno 2001, caso *U.S. - Import Prohibition of certain Shrimp and Shrimp Product*, WT/DS58/RW, disponibile su http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds58_e.htm. Traduzione libera: “*il bisogno di conservare un equilibrio di diritto ed obblighi tra il diritto di un Membro ad invocare una o un'altra delle eccezioni previste dall'art. XX [...] da un lato, ed il diritti sostanziali dell'altro Membro previsti dal GATT 1994, dall'altro lato*”.

⁶⁴⁴ Punto 156 dell’*Appellate Body Report*, reso il 6 novembre 1998, ripresa al punto 5.49 del *Panel Report*, reso il 15 giugno 2001, caso *U.S. - Import Prohibition of certain Shrimp and Shrimp Product*, WT/DS58/RW, disponibile su http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds58_e.htm. Traduzione libera: “*permettere ad un Membro di abusare o usare impropriamente il proprio diritto di invocare un'eccezione potrebbe risolversi effettivamente nel permettere che il Membro eroda gli obblighi che derivano dai trattati e svaluti i diritti degli altri Membri. Se l'abuso o l'uso improprio è sufficientemente serio o vasto, il Membro [...] riduce gli obblighi che gli derivano dal trattato a mere facoltà e ne distrugge il carattere vincolante, e nel fare ciò, nega completamente il diritti degli altri Membri previsti dal trattato stesso*”.

⁶⁴⁵ Cfr. punto 158 del *Report* dell’*Appellate Body*, reso il 12 ottobre 1998, causa *U.S. - Import Prohibition of certain Shrimp and Shrimp Product*, disponibile su [http://www.worldtradelaw.net/reports/wtoab/us-shrimp\(ab\).pdf](http://www.worldtradelaw.net/reports/wtoab/us-shrimp(ab).pdf).

astratto legittime perché ricomprese nell'elenco previsto dall'art. XIV GATS, siano arbitrarie ed ingiustificate⁶⁴⁶. Si tratta di una valutazione che deve essere operata in concreto, tenendo conto dell'effettiva comparabilità delle situazioni poste a confronto, anche in ragione del fatto che vengano, tra gli Stati interessati, condizioni analoghe nello scambio di servizi. Ciò, pertanto, include inevitabilmente un certo grado di flessibilità nella valutazione, non solo con riguardo agli interessi che la misura nazionale persegue, ma anche con riguardo all'effettiva incidenza negativa che essa può avere sugli scambi internazionali di servizi⁶⁴⁷. La comparazione avviene anche in questo caso su scala fattuale, considerando il mercato di riferimento - sia di approvvigionamento che di esecuzione - dei servizi prestati. È infatti questo, secondo la prevalente dottrina internazionalista, il principale significato che va attribuito alla locuzione “*tra paesi dove vigono condizioni analoghe*”. Se il mercato di riferimento è lo stesso e medesimi sono i servizi prestati, il vantaggio riconosciuto da un Membro del WTO, se incide solo su alcuni operatori economici e discapito di altri, ha natura discriminatoria⁶⁴⁸.

Dunque, se è proprio il mercato di riferimento il metro di paragone per valutare l'arbitrarietà ed irragionevolezza della discriminazione di cui all'art. XIV GATS, tale assunto, trasposto in ambito europeo, permette di operare una valutazione di natura multilaterale omnicomprensiva. Il mercato di riferimento sarà il Mercato Unico, le cui regole di concorrenza nel settore dei servizi sono stabilite dall'Unione Europea e valgono per tutti gli Stati membri. L'arbitrarietà e irragionevolezza delle discriminazioni – il cui accertamento presuppone anche un esame della loro “necessarietà” in relazione all'interesse perseguito – dovranno quindi essere apprezzate su scala intra-europea, avendo riguardo alle distorsioni di concorrenza “in entrata” tra i diversi prestatori dei medesimi servizi e che possono derivare dall'applicazione di una pluralità di convenzioni contro le doppie imposizioni.

Infatti, il concetto di “*condizioni analoghe*” nel contesto comunitario parrebbe assumere un valore più cogente di quanto non faccia a livello del GATS: la libertà di circolazione dei servizi prevista dall'art. 56 del TFUE, la parziale

⁶⁴⁶ Cfr. A. DAVIES, *Interpreting the Chapeau of GATT Article XX in Light of the 'New' Approach in Brazil-Tyres*, in *Journal of World Trade*, 2009, p. 508.

⁶⁴⁷ In merito alla discrezionalità e flessibilità nella valutazione concreta dei requisiti cappello, si veda M. KRAJEWSKI, *National Regulation and Trade Liberalization in Services: The Legal Impact of the General Agreement on Trade in Services (GATS) on National Regulatory Autonomy*, Springer, 2003, pp. 161 - 163.

⁶⁴⁸ Cfr. A. DAVIES, *Interpreting the Chapeau of GATT Article XX in Light of the 'New' Approach in Brazil-Tyres*, in *Journal of World Trade*, 2009, pp. 512 - 513.

armonizzazione, anche fiscale, della disciplina in materia di servizi e la creazione di un Mercato Unico integrano, non solo il presupposto previsto dall'art. XIV GATS, ma hanno anche l'effetto di imporre agli Stati membri di trattare gli operatori economici comunitari in modo non discriminatorio.

Posto, quindi, che (a) i prestatori di servizi comunitari, incisi nell'esercizio della loro libertà dall'applicazione di diverse convenzioni contro le doppie imposizioni, si trovano ad operare nel medesimo mercato di riferimento e che (b) l'applicazione contestuale di diverse convenzioni contro le doppie imposizioni è in grado di discriminare i prestatori di servizi in ragione della loro nazionalità, il *Dispute Settlement Body* ha ritenuto che la compatibilità della misura discriminatoria debba avvenire sulla base di due ulteriori *tests*. Si dovranno tenere in considerazione da un lato, gli effetti che la discriminazione ha sul commercio internazionale dei servizi e dall'altro, la causa e/o la ragione che ha giustificato l'introduzione della misura discriminatoria, legate a doppio filo alle eccezioni individuate dall'art. XIV GATS. La "irragionevolezza" ed "arbitrarietà" della discriminazione, infatti, dovrà essere valutata tenendo conto degli effetti che essa avrà nei confronti degli altri Stati, nonché della esistenza di una connessione razionale tra misura discriminatoria, astrattamente legittima, ed interesse perseguito attraverso la stessa, anche in ragione della necessaria proporzionalità tra mezzi impiegati e fini perseguiti⁶⁴⁹. Infatti, "*the assessment of whether discrimination is arbitrary or unjustifiable should be made in the light of the objective of the measure*"⁶⁵⁰. Si tratta di due profili strettamente connessi, ma che, come affermato dall'*Appellate Body*, devono essere analizzati autonomamente.

In primo luogo si tratta di verificare entro quali limiti una misura possa considerarsi "*ingiustificabilmente discriminatoria*" e, quindi, arbitraria. Certamente, risulta "*ingiustificata*" una misura che abbia quale effetto, diretto o indiretto, di escludere gli operatori stranieri o di limitarne l'azione nei vari mercati nazionali; ovvero una misura che imponga agli altri Stati membri, direttamente o indirettamente, di conformare la propria legislazione alla legislazione nazionale, al fine di poter godere di un trattamento non discriminatorio. Infatti, "*it is not acceptable, in international trade relations, for one WTO Member to use an economic embargo to require other Members*

⁶⁴⁹ Cfr. *Report of Appellate Body*, causa WT/DS332/AB/R, del 3 dicembre 2007, *Brazil - Measures affecting imports of retreaded tyres*, disponibile su www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/332abr_e.doc.

⁶⁵⁰ Punto 227, *Report of Appellate Body*, causa WT/DS332/AB/R, del 3 dicembre 2007, *Brazil - Measures affecting imports of retreaded tyres*, disponibile su www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/332abr_e.doc. Traduzione libera: "l'accertamento del se la discriminazione è o meno arbitraria dovrebbe essere effettuato alla luce degli obiettivi della misura".

to adopt essentially the same comprehensive regulatory program, to achieve a certain policy goal"⁶⁵¹.

Ma nel caso di una discriminazione che derivi dall'applicazione di una convenzione contro le doppie imposizioni possiamo affermare che siamo di fronte ad una "indiretta" volontà degli Stati contraenti di imporre la propria politica in materia agli altri Stati membri per favorire il commercio dei servizi prestati principalmente dai propri operatori? E ancora, siamo in grado di affermare che vi sia la volontà dei suddetti Stati contraenti di limitare l'accesso ai mercati nazionali di operatori che provengono da Stati membri, attraverso la sottoscrizione di convenzioni "meno favorevoli", ovvero attraverso l'assenza vera e propria di una convenzione?

Per rispondere al quesito è necessario avere ben presente qual è il fine perseguito dagli Stati contraenti attraverso la sottoscrizione di una convenzione contro le doppie imposizioni, e questo perché le eccezioni generali previste all'art. XIV GATS sono giustificate solo in quanto salvaguardano interessi nazionali che possono confliggere con i principi del libero scambio dei servizi. In sostanza, deve esistere una correlazione di "necessarietà" di tipo "trilaterale" tra misura discriminatoria, obiettivo perseguito e violazione dei principi di non discriminazione previsti dal GATS. Non a caso, se analizziamo singolarmente le eccezioni generali riconosciute dall'art. XX GATT e dall'art. XIV GATS, si nota immediatamente che esse hanno sempre ad oggetto la tutela di interessi nazionali "superiori" rispetto alla tutela del libero scambio di beni (art. XX GATT) o servizi (art. XIV GATS). Tuttavia, gli interessi perseguiti sono molto eterogenei tra di loro e proprio questa eterogeneità consente una gradazione nell'intensità della tutela, in ragione della loro rilevanza anche oggettivamente valutabile. In questo senso, non tutte le eccezioni si pongono sullo stesso piano, assumendo maggiore importanza quelle che hanno l'obiettivo di tutelare la vita e la salute delle persone⁶⁵², rispetto a quelle che perseguono obiettivi diversi⁶⁵³. Sulla base

⁶⁵¹ Punto 164, *Report dell'Appellate Body* reso il 12 ottobre 1998, causa *U.S. - Import Prohibition of Certain Shrimp*, disponibile su [http://www.worldtradelaw.net/reports/wtoab/us-shrimp\(ab\).pdf](http://www.worldtradelaw.net/reports/wtoab/us-shrimp(ab).pdf); traduzione libera: "non è accettabile nelle relazioni del commercio internazionale che uno Stato membro del WTO utilizzi l'embargo economico per richiedere agli Stati membri di adottare una politica essenzialmente analoga alla propria per raggiungere certi obiettivi politici".

⁶⁵² Cfr. punto 7.108, *Report of Panel Body*, reso il 12 giugno 2007, causa *Brazil - Tyres* WT/DS332/R, nel quale viene affermato che "few interests are more "vital" and "important" than protecting human beings from health risks". La decisione è disponibile su www.worldtradelaw.net; traduzione libera: "pochi interessi sono più 'vitali' ed 'importanti' della protezione della vita e della salute umana".

⁶⁵³ Cfr. punto 162, *Report of Appellate Body*, reso l'11 dicembre 2000, causa *Korea - Beef*, nel quale, esaminando il requisito della necessità, viene affermato che "it seems to us that a treaty interpreter assessing a measure claimed to be necessary to secure compliance of a WTO consistent law or regulation

di tale distinzione, anche il requisito di “necessità” della misura muta, tanto che esso “*must be considered in the connection in which it is used, as it is a word susceptible of various meanings*”⁶⁵⁴. Ai sensi dell’art. XIV GATS, quindi, alcune misure saranno necessarie solo ed esclusivamente se “*indispensable*” per raggiungere l’obiettivo prefissato⁶⁵⁵. Al contrario, altre misure lo saranno purché in grado di perseguire l’obiettivo nel modo migliore possibile⁶⁵⁶.

Nel caso delle convenzioni contro le doppie imposizioni, esse hanno lo scopo di facilitare gli scambi internazionali attraverso l’eliminazione delle barriere fiscali che determinano un aggravio di costi nei confronti degli operatori economici che agiscono a livello internazionale. Questo fine è attuato attraverso una ripartizione di potere impositivo tra Stati e mediante concessioni di benefici (credito d’imposta) o rinunce di sovranità (esenzioni) relativamente a redditi prodotti o patrimoni detenuti all’estero. La funzione è simile a quella perseguita dal sistema del WTO e suoi accordi, ma a differenza di questi ultimi le convenzioni operano su base quasi esclusivamente bilaterale, imponendo vincoli agli Stati contraenti tali da comportare – mi si consenta l’ossimoro – violazioni “legittime” al principio di non discriminazione previsto dal GATS. L’eliminazione della doppia imposizione nelle convenzioni internazionali è al tempo stesso mezzo e fine. Si tratta di un mezzo se si concentra l’attenzione sullo scopo profondo che anima gli Stati contraenti, vale a dire rimuovere gli ostacoli fiscali che limitano il commercio internazionale. Si tratta di un fine, se si guarda all’obiettivo immediato perseguito dalla convenzione, cioè mitigare o eliminare la doppia imposizione gravante sui soggetti che producono redditi, o possiedono patrimoni, anche al di fuori del proprio Stato di residenza.

may, in appropriate cases, take into account the relative importance of the common interests or values that the law or regulation to be enforced is intended to protect. The more vital or important those common interests or values are, the easier it would be to accept as "necessary" a measure designed as an enforcement instrument”. La decisione è disponibile su www.worldtradelaw.net; traduzione libera: “*ci sembra che l’interprete di un trattato, chiamato a valutare se una misura sia necessaria per assicurare la conformità della legge o regolamento cui si riferisce alle previsioni del WTO possa, nei casi appropriati, considerare la relativa importanza degli interessi e valori comuni che si mira a tutelare. Più vitali ed importanti sono questi comuni valori e/o interessi, più facile sarà accettare come “necessaria” una misura concepita per tutelare detti valori ed interessi*”.

⁶⁵⁴ Voce “*Necessity*” in BLACK’S LAW DICTIONARY, V edizione, 1979, p. 928 (traduzione libera: “*deve essere considerato in connessione a ciò con cui è usato, come si trattasse di una parola con svariati significati*”).

⁶⁵⁵ Cfr. al riguardo, punti 5.25 – 5.27, *Report of Panel*, reso il 7 novembre 1989, causa *United States - Section 337 of the tariff act of 1930*, disponibile su www.worldtradelaw.net.

⁶⁵⁶ Cfr. punto 159, *Report of Appellate Body*, reso l’11 dicembre 2000, causa *Korea – Beef* e punto 162, *Report of Appellate Body*, reso il 5 aprile 2001, causa *EC – Asbestos*; tutte le decisioni sono disponibili su www.worldtradelaw.net. Si veda anche P. VAN DEN BOSSCHE, *Looking for Proportionality in WTO Law, in Legal Issues of Economic Integration*, 2008, pp. 283 – 294.

Molto probabilmente, la ragione principale che ha giustificato l'inclusione delle convenzioni contro le doppie imposizioni nella lista dell'art. XIV è stata quella di garantire agli Stati membri libertà nella gestione delle proprie relazioni fiscali internazionali, in linea con una generale esclusione della materia fiscale dall'ambito del GATS. Infatti, gli accordi WTO non impongono, *prima facie*, agli Stati membri di seguire una determinata politica fiscale, partendo dal presupposto che detto ambito è, e resta, di competenza esclusiva dei governi nazionali. Tuttavia, anche le misure fiscali possono avere ricadute negative sul commercio internazionale e pertanto sono anch'esse soggette al rispetto degli obblighi previsti negli accordi sul commercio internazionale, nella misura in cui generano discriminazioni che distorcono la concorrenza.

Conseguentemente, anche le misure fiscali possono essere soggette al vaglio del *Dispute Settlement Body*, il quale ha il potere di sanzionare gli Stati membri che violano, attraverso dette misure, gli obblighi su di essi gravanti in forza dell'adesione al WTO. E ciò anche nel caso in cui la disposizione controversa sia compresa all'interno di un accordo internazionale, di natura bilaterale, che coinvolga solo alcuni Stati membri. Conferma ne dà proprio l'art. XIV GATS, il quale individua espressamente le convenzioni contro le doppie imposizioni come misure che, derogando al trattamento della nazione più favorita, devono essere "ragionevoli" e "non arbitrarie" per configurarsi come legittime. Le misure fiscali nazionali ed internazionali, quindi, non esulano in alcun modo dal rispetto delle regole generali previste dal GATS, compresa la regola cappello contenuta nell'art. XIV.

Ma se l'obiettivo che le convenzioni mirano a raggiungere è facilitare gli scambi commerciali internazionali, perché l'art. XIV GATS individua la convenzione stessa come misura idonea a legittimare una deroga all'applicazione del trattamento della nazione più favorita?

In verità, non vi sono in giurisprudenza ed in dottrina spiegazioni specifiche del perché l'art. XIV GATS includa le convenzioni contro le doppie imposizioni tra le misure che permettono deroghe all'applicazione della clausola della nazione più favorita, ma questo non esclude possibili ricostruzioni in chiave sistematica⁶⁵⁷.

⁶⁵⁷ Al riguardo si segnala che il tema, sebbene in modo meramente didascalico, è stato affrontato da A. H. QURESHI, *Trade-related Aspects of International Taxation – A New WTO Code of Conduct?*, in *Journal of World Trade*, 1996, pp. 161 – 194; R. S. AVI-YONAH, *Tax, Trade and Harmful Tax Competition: Reflections on the FSC Controversy*, in *Tax Notes International*, 2000, pp. 2841 – 2845. Maggiore approfondimento lo si rinviene in G. CAPPADONNA, *WTO, GATT, Tax Treaties and International Taxation: The Effects of Their Interactions and Possibilities of Conflict*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2004, pp. 457 – 532.

Infatti, guardando al sistema delle relazioni internazionali costituito dal WTO, molto probabilmente la ragione va rinvenuta nel rispetto, da un lato, della sovranità internazionale degli Stati membri in campo fiscale, anche funzionale alla preservazione della base imponibile di ciascuno Stato membro e, dall'altro lato, del principio di reciprocità che ha giustificato la riduzione di sovranità da parte degli Stati contraenti di una convenzione conclusa su base squisitamente bilaterale⁶⁵⁸. Evitare che possano profittare di trattamenti fiscalmente più favorevoli soggetti residenti in Stati membri non parte della convenzione, significa rispettare il sistema delle relazioni internazionali ed il principio del *do ut des*, internazionalmente ragionevole e non arbitrario, che si traduce nella prevalenza delle disposizioni convenzionali sugli obblighi del GATS⁶⁵⁹.

Il principio di reciprocità di cui alle convenzioni citate nell'art. XIV GATS esclude che Stati terzi, membri del WTO, possano profittare di vantaggi accordati su base convenzionale agli operatori residenti in altri Stati contraenti, poiché l'ambito di applicazione delle convenzioni è estraneo, in linea generale, a quello del GATSn (sebbene si tratti di un settore che possa avere ripercussioni sul libero scambio di servizi)⁶⁶⁰. L'art. XIV GATS estromette, in sostanza, le convenzioni fiscali bilaterali concluse tra Stati membri dall'ambito multilaterale dell'accordo stesso, con la conseguenza che gli Stati membri che non hanno sottoscritto la convenzione saranno da considerarsi Stati terzi in conformità a quanto disposto degli artt. 34 e 36 della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati. Ne deriva che la convenzione “*non crea né obblighi né diritti per uno Stato terzo*”, a meno che una sua disposizione non preveda diversamente⁶⁶¹. Sembra, infatti, che la “necessità” di sacrificare l'obbligo del trattamento della nazione più favorita a vantaggio dell'eliminazione (o riduzione) della

⁶⁵⁸ Cfr. T. COTTIER – P. DELMATIS – N. DIEBOLD, *Article XIV – General Exceptions*, in R. WOLFRUM – P. STOLL – C. FEINÄUGLE, *Max Planck Commentaries on World Trade Law WTO – Trade in Services*, Vol. VI, Leiden/Boston, 2008, pp. 287 – 328.

⁶⁵⁹ Sulla prevalenza, si veda C. BROWN – C. MANOLAKAS, *Tax Discrimination and Trade in Services Between Canada and the United States: Deciphering the Landscape*, in J. L. HORVATH – D. CHODIKOFF, 2008.

⁶⁶⁰ Cfr. M. DALY, *The WTO and Direct Taxation – Discussion Paper n. 9 del WTO*, 2005 pp. 16 e ss..

⁶⁶¹ Cfr. artt. 34 e 36 della Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati, i quali prevedono rispettivamente che “*Un trattato non crea né obblighi né diritti per uno Stato terzo senza il consenso di quest'ultimo*” (art. 34) e che “*un diritto per uno Stato terzo nasce da una disposizione di un trattato quando le parti di tale trattato intendano, con tale disposizione, conferire tale diritto sia allo Stato terzo sia ad un gruppo di Stati al quale esso appartenga, che a tutti gli Stati, e quando lo Stato terzo acconsente. Si presume che vi sia consenso fintanto che non esista una contraria indicazione, a meno che il trattato non preveda altrimenti. Uno Stato che eserciti un diritto in base al paragrafo 1, è tenuto a rispettare, per quanto riguarda l'esercizio del diritto stesso, le condizioni che sono previste dal trattato o che sono accertate in base alle disposizioni di questo*” (art. 36).

doppia imposizione attraverso convenzioni internazionali debba considerarsi in *re ipsa* ragionevole e non arbitraria, proprio perché rispettosa del principio di reciprocità e della sovranità fiscale internazionale degli Stati membri.

Tuttavia, le convenzioni contro le doppie imposizioni non sono solo uno strumento di ripartizione di potere impositivo, che si attua attraverso la concessione di benefici e la riduzione volontaria di sovranità, ma possono anche fungere da strumento per incentivare l'attività economica di alcuni operatori, senza che ciò influisca bilateralmente sul riparto di sovranità fiscale. Va da sé, quindi, che la conclusione secondo cui la ragionevolezza e non arbitrarietà dell'eccezione di cui all'art. XIV lett. e) GATS sia *in re ipsa* è legittima solo nei limiti in cui le convenzioni contengono disposizioni che effettivamente sono tra di loro bilanciate, garantendo corrispondenza tra benefici e obblighi delle parti contraenti.

In questo senso, non è l'intera convenzione che rileva, ma le singole disposizioni, le quali devono esprimere equilibrio nella ripartizione del potere impositivo tra gli Stati contraenti, attraverso la concessione di benefici fiscali da un lato e rinunce di sovranità fiscale dall'altro. Solo in questo modo la condizione di reciprocità che è alla base della giustificazione di una mancata applicazione della clausola della nazione più favorita nei confronti di residenti in altri Stati membri potrà considerarsi "ragionevole" e "non arbitraria". Di converso, nel caso in cui i benefici nei confronti di alcuni non-residenti siano da considerarsi "senza contropartita", allora le condizioni c.d. cappello dovrebbero non ritenersi soddisfatte e pertanto lo Stato della fonte potrebbe essere sanzionato dal *Dispute Settlement Body* e costretto ad estendere i benefici concessi anche a coloro che risiedono in Stati non parte della convenzione⁶⁶². In quest'ultimo caso, infatti, ci troveremmo di fronte ad uno Stato membro che decide unilateralmente di avvantaggiare la posizione concorrenziale sul proprio mercato solo in favore di alcuni prestatori di servizi, senza che tale vantaggio risulti bilanciato da medesimi vantaggi accordati ai propri prestatori di servizi nell'altro Stato contraente, falsando in modo arbitrario ed irragionevole la concorrenza.

Peraltro, anche se è in parte vero che un accordo internazionale dipende da negoziati che difficilmente permettono di separare e valutare le singole disposizioni convenzionali, è altrettanto vero che l'assenza di qualsiasi contropartita per rinunce di sovranità fiscale da parte di uno o più Stati potrebbe essere sintomatico di un uso

⁶⁶² Il tema è stato sommariamente affrontato da T. ROSEMBUIJ, *Taxes and World Trade Organization*, in *Intertax*, 2007, pp. 348 – 349.

improprio (e forse finanche abusivo) dei poteri riconosciuti dall'art. XIV GATS, finalizzato a comprimere o negare irragionevolmente i diritti degli altri Membri del WTO⁶⁶³. Pertanto, qualora non sia palese e manifesta l'esistenza di un bilanciamento di interessi degli Stati contraenti nella stessa convenzione, spetterà a questi ultimi dimostrare e provare che l'assenza di contropartita alla propria rinuncia di sovranità è sorretta comunque dalla necessità di tutelare interessi generali non di per sé contrari al raggiungimento degli obiettivi del WTO⁶⁶⁴. In altri termini, l'onere di provare la ragionevolezza e non arbitrarietà delle disposizioni convenzionali "gratuite" graverà sugli Stati contraenti, i quali dovranno dimostrare in concreto (a) le ragioni fiscali che hanno animato la convenzione e (b) l'assenza di qualsivoglia volontà di alterare le condizioni concorrenziali di accesso ai propri mercati nazionali, avvantaggiando esclusivamente i propri operatori economici. In un rapporto di causa-effetto, quindi, il vantaggio che la convenzione comporta nei confronti solo di alcuni deve costituire l'effetto "inevitabile" della convenzione, mai la sua causa.

Ciò posto, la conclusione potrebbe apparire molto diversa nel caso in cui le convenzioni riguardino Stati membri dell'Unione Europea. Infatti, l'interpretazione dell'art. XIV GATS e la valutazione dell'esistenza dei c.d. requisiti cappello non può esimersi dal considerare il contesto effettivo in cui le convenzioni e le disposizioni GATS operano. Conseguentemente, nel caso che qui rileva, "ragionevolezza" e "non arbitrarietà" dovranno essere calate nel sistema comunitario. In questo quadro dovranno essere considerate e ritenute vincolanti, quindi, non solo le disposizioni e gli obblighi del GATS, ma anche le disposizioni e gli obblighi che incombono sugli Stati membri dell'Unione Europea in forza del diritto comunitario, ai sensi di quanto previsto dall'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. Secondo l'art. 31 citato, infatti, la corretta interpretazione di un accordo internazionale impone una lettura congiunta dell'accordo stesso, con eventuali ulteriori impegni internazionali assunti reciprocamente dalle medesime parti⁶⁶⁵. Nel caso di specie, gli Stati contraenti sono

⁶⁶³ Punto 156 dell'*Appellate Body Report*, reso il 6 novembre 1998, ripresa al punto 5.49 del *Panel Report*, reso il 15 giugno 2001, caso *U.S. - Import Prohibition of certain Shrimp and Shrimp Product*, WT/DS58/RW, disponibile su http://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds58_e.htm.

⁶⁶⁴ In merito all'onere di provare l'esistenza dei requisiti cappello, si rinvia a N. F. DIEBOLD, *The Morals and Order Exceptions in WTO Law: Balancing the Toothless Tiger and the Undermining Mole*, in *Journal of International Economic Law*, pp. 43 – 74.

⁶⁶⁵ Art. 31 Convenzione di Vienna: "*Un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo. [...] Verrà tenuto conto, oltre che del contesto: [...] c) di ogni norma pertinente di diritto internazionale, applicabile alle relazioni fra le parti*".

membri sia del WTO, sia dell'Unione Europea. Pertanto, nei loro confronti il parametro della ragionevolezza e della non arbitrarietà di cui all'art. XIV GATS dovrà essere valutato anche alla luce del diritto comunitario, il quale non ammette discriminazioni e restrizioni di libertà fondamentali che siano l'effetto di una condizione di reciprocità.

Di conseguenza, in concreto, anche in forza dell'art. XIV, lett. e) GATS, nell'ambito delle convenzioni contro le doppie imposizioni intracomunitarie, la sola condizione di reciprocità non mai essere elemento sufficiente a giustificare le restrizioni alle libertà di circolazione dei servizi (ovvero anche, nel caso di prestatori di servizi, le restrizioni alla libertà di stabilimento o circolazione dei lavoratori) che derivino dalla mancata applicazione della clausola della nazione più favorita di cui all'art. II GATS. Chiaramente, ciò a meno di non voler ignorare gli insegnamenti della Corte di Giustizia.

V.3. I rapporti bilaterali tra Stati membri: analogie tra convenzioni contro le doppie imposizioni ed accordi bilaterali per gli investimenti. Assenza di giustificazioni ai sensi dell'art. XIV GATS.

Un ultimo aspetto risulta degno di nota ed idoneo ad avvalorare ancor di più la tesi dell'illegittimità della mancata applicazione del trattamento della nazione più favorita nel caso di convenzioni contro le doppie imposizioni tra Stati membri: la posizione assunta dalla Commissione Europea e da alcuni Stati membri nei confronti degli accordi BITs intracomunitari⁶⁶⁶. Infatti, le convenzioni contro le doppie imposizioni, in questo senso, ricalcano, quanto meno in linea generale, ciò che avviene nei c.d. BITs conclusi nel contesto comunitario⁶⁶⁷, i quali hanno l'obiettivo principale di "proteggere gli investimenti effettuati dai nazionali di una Parte contraente nel territorio dell'altra Parte contraente"⁶⁶⁸, anche eventualmente a discapito della

⁶⁶⁶ Per un'esame delle ragioni storico-politiche che hanno determinato la nascita dei BITs e dei loro contenuti, si rinvia a M. JACOB, *Investments, Bilateral Treaties*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

⁶⁶⁷ Cfr. al riguardo H. WELHAND, *Intra-EU Investment Agreements and Arbitration: Is European Community Law an Obstacle?*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2009, pp. 315 - 317, il quale compara i fatti della causa *D.* con quanto potrebbe avvenire nel caso di applicazione di BITs intracomunitari, giungendo tuttavia a ritenere che la posizione accolta dalla Corte di Giustizia nel caso *D.* possa essere trasposta analogicamente al caso dei BITs, anche alla luce del fatto che la giurisprudenza comunitaria non si è mai espressa sul tema della compatibilità con il diritto comunitario dei BITs intracomunitari.

⁶⁶⁸ M. R. MAURO, *Gli Accordi Bilaterali sulla Promozione e la Protezione degli Investimenti*, Torino, 2003, p. 155. Analoga definizione degli scopi dei BITs è stata fornita a p. 4 del *Working Papers on*

mobilità e liberalizzazione degli investimenti e dei servizi di investimento. In particolare, la loro presenza nell'ambito dell'Unione Europea può generare discriminazioni nel mercato degli investimenti, sotto il profilo delle libertà di stabilimento, di circolazione dei servizi e di circolazione dei capitali, poiché si creano situazioni tali per cui, in forza di un BIT, gli operatori economici, i servizi ed i capitali possono essere trattati diversamente all'interno del Mercato Unico in ragione del loro paese di provenienza⁶⁶⁹. E questo perché il concetto di "investimento" e di attività collegate, anch'esse rientranti nell'ambito di applicazione dei BITs, è sufficientemente ampio da permettere di ricomprendere al suo interno anche il settore dei servizi, nella misura in cui si tratti di servizi finanziari⁶⁷⁰, ovvero il settore degli investimenti che si materializzano attraverso l'acquisto di partecipazioni rilevanti in società aventi sede nello Stato membro "ospite", permettendo pertanto all'investitore straniero di avere un'effettiva influenza sull'attività della società⁶⁷¹.

In un BIT, generalmente, "*the host state renounces part of its sovereignty to attract foreign investment*"⁶⁷², attraverso il riconoscimento all'investitore straniero di

International Investment dell'OCSE - Relationship between International Investment Agreement, maggio 2004, disponibile su <http://www.oecd.org/dataoecd/8/43/31784519.pdf>, secondo cui "*the general purpose of BITs is the «promotion and protection» of investments from one contracting party in the territory of the other contracting party*".

⁶⁶⁹ A titolo meramente esemplificativo, rientrano nel novero dei BITs gli accordi c.d. *Open Skies* che sono stati oggetto di esame da parte della Corte di Giustizia CE nelle cause C-466, 467, 468, 469, 471, 472, 475 and 476/98; le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

⁶⁷⁰ Cfr. al riguardo, F. ORTINO, *The Principle of Non-Discrimination and Its Exceptions in GATS: Selected Legal Issues*, in K. ALEXANDER - M. ANDENAS, *The World Trade Organization and Trade in Services*, Leiden, 2008, p. 198, il quale, sebbene faccia riferimento al settore dei servizi per verificare la relazione tra BITs e GATS, correttamente qualifica "investimenti", e quindi soggetti all'ambito di applicazione dei BITs, i c.d. servizi di investimento. Pertanto, con riguardo al presente lavoro, si parla di libera circolazione dei servizi nel settore dei BITs quando si tratta di fornitura servizi finanziari o società di società di ingegneria che operano al di fuori dello Stato membro d'origine.

⁶⁷¹ Si tratta di libertà di stabilimento nella misura in cui l'investimento avviene in modo c.d. "indiretto", cioè tramite portafoglio; in particolare, la Corte di Giustizia CE, sin dal caso Baars, ha affermato che "*si avvale [...] del suo diritto di stabilimento il cittadino di uno Stato membro che detenga nel capitale di una società stabilita in altro Stato membro una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni della società e da consentirgli di indirizzarne le attività*" (punto 22 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 13 aprile 2000, causa C-251/98, *Baars*). Infatti, la libertà di stabilimento si sostanzia, sia nel diritto di costituire un'impresa *ex novo* in uno Stato membro, sia nella possibilità di procedere alla gestione di un'impresa costituita conformemente alla legislazione di un altro Stato membro attraverso il possesso e la detenzione di partecipazioni, ovvero attraverso un'amministrazione attiva nella società medesima. Si fa quindi riferimento alla possibilità di esercitare un'influenza sicura e determinante sulle scelte e decisioni imprenditoriali, influenza che è valutata secondo quelle che sono le discipline nazionali, le quali fungono da cartina al tornasole per valutare quando effettivamente un rapporto tra società sia in grado di influire sulle scelte societarie altrui; si veda al riguardo punti 20 - 23 della sentenza della Corte di Giustizia CE, 18 luglio 2007, C-231/2005, *Oy AA*. Relativamente alla relazione tra le libertà previste dal diritto comunitario, si rinvia a S. HINDELANG, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, 2009, pp. 82 e ss..

⁶⁷² M. BRUGSTALLER, *The Future of Bilateral Investment Treaties of EU Member States*, in M. BRUGSTALLER - J. GRIEBEL - S. HINDELANG, *International Investment Law and EU Law*, London, 2011,

alcune tutele giuridiche, come ad esempio, la protezione contro misure di nazionalizzazione ed espropriazione, e la garanzia per lo stato “ospite” di conoscere in anticipo le modalità di svolgimento dell’investimento⁶⁷³. Si tratta di un accordo che ha natura bilaterale, applicandosi ai cittadini e alle imprese di ciascuno Stato contraente, e che spesso, al suo interno, prevede il rispetto del principio di non-discriminazione nell’accezione, non solo dell’obbligo del trattamento nazionale, ma anche del rispetto del trattamento della nazione più favorita.

Nell’ambito dei rapporti extracomunitari, a partire dall’entrata in vigore del Trattato di Lisbona, deve ritenersi che la facoltà di concludere accordi che abbiano ad oggetto investimenti, sotto qualsiasi forma, sia materia riservata all’Unione Europea. Infatti, il par. 1 dell’art. 207 TFUE espressamente ricomprende nella sfera della c.d. politica commerciale comune “*gli investimenti esteri diretti*”, superando l’annoso problema che aveva visto contrapposta la Commissione ad alcuni Stati membri proprio in ragione del fatto che l’esistenza di BITs conclusi con Stati terzi poteva determinare restrizioni alla libera circolazione dei capitali all’interno del Mercato Unico⁶⁷⁴. Vale peraltro la pena di evidenziare che il settore degli “*investimenti esteri diretti*” è solo uno dei settori coperti dai BITs e, conseguentemente, residuano in capo agli Stati membri poteri per concludere BITs con Stati terzi aventi ad oggetto investimenti di altra natura o estranei alla definizione di “*politica commerciale comune*” di cui all’art. 207 TFUE. Infatti, come ha affermato la Commissione Europea nel 2010, “*investimenti esteri diretti (IED) comprendano qualunque investimento estero che serva a stabilire collegamenti durevoli e diretti con l’impresa a disposizione della quale viene messo il capitale necessario a realizzare un’attività economica. [...] Quando gli investimenti assumono la forma di una partecipazione, questo obiettivo presuppone che le azioni consentano all’azionista di partecipare effettivamente alla gestione della società o al suo controllo. Diverso è il caso degli investimenti esteri per i quali non esiste l’intenzione di influire*

p. 55 (traduzione libera: “*lo Stato ospite rinuncia a parte della propria sovranità per attrarre investimenti stranieri*”).

⁶⁷³ M. R. MAURO, *Gli Accordi Bilaterali sulla Promozione e la Protezione degli Investimenti*, Torino, 2003, pp. 18 - 24.

⁶⁷⁴ Senza alcuna pretesa di completezza si rinvia alle sentenze rese dalla Corte di Giustizia CE ambedue il 3 marzo 2009, causa C-205/06, *Commissione/Austria* e causa C-249/06, *Commissione/Svezia*, disponibili su www.eur-lex.eu, con nota di N. LAVRANOS in *The American Journal of International Law*, 2009, pp. 716 - 722.

sulla gestione e sul controllo dell'impresa. Questo tipo di Investimenti [...] è generalmente definito con l'espressione "investimenti di portafoglio"⁶⁷⁵.

All'interno dell'Unione, invece, non si era sentita l'esigenza di concludere accordi BITs, dal momento che "*Member States governments appeared tacitly to agree that investment protection between them was a matter of course and additional protection for investors through BITs not necessary*"⁶⁷⁶, tanto che alcuni accordi conclusi tra la Germania da una parte e la Grecia ed il Portogallo dall'altra parte, erano stati sciolti nel momento in cui gli ultimi due Stati erano entrati a far parte dell'Unione⁶⁷⁷. Tuttavia, la situazione è cambiata a seguito dell'adesione all'Unione degli Stati facenti parte dell'ex blocco sovietico. In particolare, a seguito del crollo del muro di Berlino, alcuni Stati membri avevano concluso accordi BITs con Stati dell'Europa Orientale per sviluppare relazioni economiche di tipo bilaterale atte ad incentivare investimenti all'estero, soprattutto attraverso delocalizzazioni di imprese. Detti accordi non furono mai risolti e pertanto, ad oggi, sono oltre 190 i BITs intracomunitari in vigore, con conseguenze negative sul rispetto del principio di parità di trattamento nell'ambito comunitario.

Infatti, è del tutto evidente che l'esistenza di BITs intracomunitari genera effetti distorsivi nel Mercato Unico, favorendo alcuni investitori comunitari rispetto ad altri ed alterando il principio di parità di trattamento. Si tratta, quindi, di un fenomeno analogo a quello che si riscontra nel sistema intracomunitario di convenzioni contro le doppie imposizioni, ma a differenza di quanto avviene in questo settore, la soluzione per cui propendono le istituzioni comunitarie (ad eccezione della Corte di Giustizia che non si è ancora pronunciata sull'argomento) e gli Stati membri sembra più coerente con l'obiettivo di realizzare un Mercato Unico.

Non a caso, nel corso del procedimento arbitrale internazionale, avviato dalla società olandese *Eastern Sugar B.V.* contro la Repubblica Ceca ed avente ad oggetto l'asserita violazione di disposizioni previste nel BIT concluso tra l'Olanda e la Repubblica Ceca nel 1991, la Commissione Europea prende una posizione molto netta,

⁶⁷⁵ Comunicazione della Commissione del 7 luglio 2010, COM (2010) 343 definitivo, pp. 2-3, disponibile su www.eur-lex.eu.

⁶⁷⁶ H. WELHAND, *Intra-EU Investment Agreements and Arbitration: Is European Community Law an Obstacle?*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2009, p. 297 (traduzione libera: "i governi degli Stati membri apparvero tutti tacitamente concordi sul fatto che la protezione degli investimenti tra di loro era una cosa naturale e che una protezione aggiuntiva attraverso la sottoscrizione di BITs non necessaria").

⁶⁷⁷ Cfr. H. WELHAND, *Intra-EU Investment Agreements and Arbitration: Is European Community Law an Obstacle?*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2009, p. 297, nota 3.

sostenendo l'incompatibilità con il diritto comunitario di un trattamento “*more favourable*” riconosciuto solo nei confronti di alcuni operatori comunitari in forza dell'esistenza di un BIT. Sostenendo la tesi della Repubblica Ceca, secondo cui attraverso l'adesione all'Unione i BITs intracomunitari dovevano ritenersi *ipso iure* risolti, la Commissione afferma chiaramente che “*the application of intra-EU BITs could lead to a more favourable treatment of investors and investments between the parties covered by the BITs and consequently discriminate against other Member States, a situation which would not be in accordance with the relevant Treaty provisions*”⁶⁷⁸. Tuttavia, nel caso di specie, l'arbitro internazionale, che non ha alcun obbligo di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia CE⁶⁷⁹, ha disatteso la tesi della Repubblica Ceca ritenendo che il diritto comunitario non coprisse tutti gli ambiti di applicazione del BIT e che comunque non vi erano gli estremi per ritenere tacitamente abrogato il BIT ai sensi dell'art. 59 della Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati⁶⁸⁰.

⁶⁷⁸ Lettera della Commissione Europea al Ministro delle Finanze Ceco del 13 gennaio 2006, citata nel lodo arbitrale emesso il 27 marzo 2007 dal Collegio Arbitrale istituito presso la Camera di Commercio di Stoccolma, causa *Eastern Sugar B.V. / Repubblica Ceca*, SCC 088/2005, p. 25, disponibile su <http://ita.law.uvic.ca> (traduzione libera: “*l'applicazione di BITs intracomunitari potrebbe condurre ad un trattamento più favorevole di investitori ed investimenti di una delle parti contendenti e conseguentemente discriminare gli investitori e gli investimenti che provengono da altri Stati membri; si tratterebbe di una situazione incompatibile con le previsioni del Trattato*”).

⁶⁷⁹ Ai sensi dell'art. 267 TFUE, infatti, sono solo gli organi giurisdizionali degli Stati membri che possono (ovvero sono tenuti nel caso in cui si tratti di organo di ultima istanza) effettuare il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia CE e, in conformità alla stessa giurisprudenza comunitaria, un tribunale arbitrale non è da considerarsi una “giurisdizione nazionale”; cfr. al riguardo sentenza della Corte di Giustizia CE, 23 marzo 1982, causa 102/81, *Nordsee*, disponibile su www.eur-lex.eu. Va comunque considerato che problemi di compatibilità con il diritto comunitario dell'accordo BIT oggetto di controversia potevano essere legittimamente sollevati solo ed esclusivamente da operatori di altri Stati membri, mancando nel caso di specie un qualsiasi interesse concreto ed attuale ad una valutazione di compatibilità; cfr. al riguardo lodo arbitrale emesso il 27 marzo 2007 dal Collegio Arbitrale istituito presso la Camera di Commercio di Stoccolma, causa *Eastern Sugar B.V. / Repubblica Ceca*, SCC 088/2005, pp. 36 - 37, nel quale è stato affermato che “*if the EU Treaty gives more rights than does the BIT, then all EU parties, including the Netherlands and Dutch investors, may claim those rights. If the BIT gives rights to the Netherlands and to Dutch investors that it does not give other EU countries and investors, it will be for those other countries and investors to claim their equal rights. But the fact that these rights are unequal does not make them incompatible*” (traduzione libera: “*se il trattato europeo attribuisce più diritti di quelli previsti dal BIT, allora le parti comunitarie, includendo gli investitori olandesi e tedeschi, possono invocare tali diritti. Se il BIT attribuisce diritti agli investitori olandesi e tedeschi e ciò non avviene per gli altri Stati e investitori comunitari, saranno solo questi Stati e questi investitori che potranno invocare il principio di parità di trattamento. Ma il fatto che questi diritti non siano uguali non li rende di per sé incompatibili*”), nonché M. PODESTÀ, *Il Caso Eastern Sugar: Accordi Bilaterali sugli Investimenti, Unione Europea e Diritto Comunitario*, in *Rivista di Diritto Internazionale Privato e Processuale*, 2008, pp. 1063 - 1064.

⁶⁸⁰ Cfr. lodo arbitrale emesso il 27 marzo 2007 dal Collegio Arbitrale istituito presso la Camera di Commercio di Stoccolma, causa *Eastern Sugar B.V. / Repubblica Ceca*, SCC 088/2005, pp. 32 - 39, disponibile su <http://ita.law.uvic.ca>

Va però sottolineato che il Tribunale Arbitrale non ha alcuna funzione nomofilattica né di interpretazione del diritto comunitario (potere riservato esclusivamente alla Corte di Giustizia CE) e, pertanto, la posizione assunta dalla Commissione potrebbe risultare coerente con il diritto dell'Unione⁶⁸¹. In ragione di quanto affermato dalla giurisprudenza comunitaria in materia di accordi bilaterali, infatti, da un lato è necessario ricordare che il principio di reciprocità che anima detti accordi non è comunque un elemento idoneo a giustificare una violazione del divieto di non-discriminazione previsto dal diritto comunitario. Dall'altro lato, gli accordi conclusi dagli Stati membri, anche anteriormente all'adesione dello Stato all'Unione, devono rispettare il diritto comunitario quale effetto del principio di leale collaborazione previsto dai Trattati. In particolare, ai sensi dell'art. 351 TFUE, se è vero che *“le disposizioni dei trattati non pregiudicano i diritti e gli obblighi derivanti da convenzioni concluse [...] per gli Stati aderenti, anteriormente alla data della loro adesione”*, è altrettanto vero che *“nell'applicazione delle convenzioni di cui al primo comma, gli Stati membri tengono conto del fatto che i vantaggi consentiti nei trattati da ciascuno degli Stati membri costituiscono parte integrante dell'instaurazione dell'Unione e sono, per ciò stesso, indissolubilmente connessi [...] alla concessione degli stessi vantaggi da parte di tutti gli altri Stati membri”*.

La *“concessione dei medesimi vantaggi da parte di tutti gli Stati membri”* comporta il riconoscimento della parità di trattamento tra Stati all'interno dell'Unione, parità che si traduce nell'obbligo di ciascuno Stato di trattare nello stesso modo gli operatori economici, i servizi ed i capitali comunitari e, quindi, applicare il trattamento della nazione più favorita ogni qual volta persista l'esistenza di accordi bilaterali tra Stati membri. Questo indipendentemente dall'esistenza di convenzioni bilaterali che, sulla base di una condizione di reciprocità, attribuiscono trattamenti più favorevoli ad operatori, servizi e capitali provenienti da alcuni Stati membri, come avverrebbe nel caso di convenzioni contro le doppie imposizioni, ovvero nel caso di BITs.

Le implicazioni economiche, in termini di maggiori costi nei confronti solo di alcuni attori, servizi o capitali comunitari in ragione della loro provenienza, comporta una restrizione alle libertà economiche comunitarie che si traduce in restrizioni alla libertà di stabilimento, di circolazione di servizi, di circolazione di capitali. Restrizioni

⁶⁸¹ Cfr. al riguardo M. BRUGSTALLER, *The Future of Bilateral Investment Treaties of EU Member States*, in M. BRUGSTALLER - J. GRIEBEL - S. HINDELANG, *International Investment Law and EU Law*, London, 2011, pp. 71 - 76.

che sarebbero giustificate solo sotto il profilo della reciprocità, profilo del tutto inidoneo ad essere preso in considerazione se si guarda alla consolidata giurisprudenza comunitaria in materia⁶⁸².

Va comunque da sé che una soluzione giurisdizionale del problema potrebbe provenire solo dall'avvio di una procedura d'infrazione da parte della Commissione Europea nei confronti di quegli Stati membri che sono parte di BITs intracomunitari. Qualora, infatti, la Corte di Giustizia dovesse constatare l'incompatibilità di detti accordi nella misura in cui non garantiscono parità di trattamento agli investitori ed ai servizi di investimento comunitari, sposando quindi la posizione assunta espressamente dalla Commissione Europea con la nota del 2006 indirizzata al Ministero delle Finanze Ceca⁶⁸³, l'unica interpretazione comunitariamente orientata sarebbe riconoscere l'esistenza di un obbligo del trattamento della nazione più favorita in ambito comunitario. In questo modo si otterrebbe una parità "in entrata" idonea a tutelare il Mercato Unico. Si tratterebbe peraltro di una soluzione in linea con le recenti evoluzioni giurisprudenziali in materia di BITs conclusi con Stati terzi dell'Unione, nelle quali la Corte di Giustizia, proprio a seguito di una procedura d'infrazione, ha affermato che "*l'applicazione del diritto comunitario da parte degli Stati membri non può essere soggetta ad una condizione di reciprocità*"⁶⁸⁴, dichiarando l'incompatibilità con il diritto comunitario dei relativi BITs.

⁶⁸² Si veda, a titolo meramente esemplificativo, sentenza della Corte di Giustizia CE, 22 giugno 1972, causa 1/72, *Frilli*; sentenza della Corte di Giustizia CE, 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Avoir Fiscal*; sentenza della Corte di Giustizia CE, 30 settembre 2003, causa C-405/01, *Colegio Oficiales de la Marina*; sentenza della Corte di Giustizia CE, 19 novembre 2009, causa C-118/07, *Commissione/Finlandia*. Le sentenze sono tutte disponibili su www.curia.eu.

⁶⁸³ Cfr. Lettera della Commissione Europea al Ministro delle Finanze Ceca del 13 gennaio 2006, citata nel lodo arbitrale emesso il 27 marzo 2007 dal Collegio Arbitrale istituito presso la Camera di Commercio di Stoccolma, causa *Eastern Sugar B.V. / Repubblica Ceca*, SCC 088/2005, p. 25, disponibile su <http://ita.law.uvic.ca>

⁶⁸⁴ Punto 48, sentenza della Corte di Giustizia CE, 19 novembre 2009, causa C-118/07, *Commissione/Finlandia*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu.

VI. Sovranità, politica e diritto: considerazioni conclusive.

L'analisi condotta in chiave sistematica ed unitaria ha cercato di dimostrare che le decisioni con le quali la Corte di Giustizia ha respinto l'applicazione del principio di non-discriminazione, quale obbligo del trattamento della nazione più favorita, si basano esclusivamente su un'apodittica esclusione delle convenzioni contro le doppie imposizioni intraeuropee dall'ambito applicativo del diritto comunitario, in forza della condizione di reciprocità sottostante. Invero, tratteggiando i contorni del sistema nel quale sono calate le convenzioni fiscali intracomunitarie, è apparso chiaro che esse non sono estranee a valutazioni di compatibilità/incompatibilità con il diritto comunitario, ma vanno esaminate, in quanto parte della normativa di ciascuno Stato membro a seguito di ratifica, alla luce della loro idoneità a frammentare il Mercato Unico, discriminando i cittadini comunitari e restringendo l'esercizio delle loro libertà di circolazione.

Si è reso necessario, tuttavia, operare le valutazioni di compatibilità/incompatibilità secondo tre piani diversi, che si scontrano e si compongono fino a ridursi ad unità⁶⁸⁵.

Il primo attiene al carattere puramente internazionale delle relazioni intercorrenti tra Stati membri, i quali sono e restano sovrani nell'esercizio delle proprie competenze in materia di imposizione diretta transnazionale. Il secondo, relativo al riparto di competenze tra Stati membri ed Unione Europea, in forza del quale la parziale cessione di sovranità in favore di quest'ultima, funzionale alla realizzazione del Mercato Unico, determina la necessità di coordinare l'autonomia delle convenzioni contro le doppie imposizioni con il rispetto del principio di non-discriminazione e di parità di trattamento in entrata per i cittadini comunitari. E ciò, soprattutto alla luce della necessità di salvaguardare il rispetto delle libertà di circolazione di persone, beni, servizi e capitali, il cui diritto a non essere discriminati sulla base della nazionalità è assoluto ed indisponibile in favore di tutti i cittadini comunitari. Il terzo, relativo alla relazione trilaterale tra Unione, WTO e singoli Stati membri, secondo una visione che

⁶⁸⁵ Si ricordi al riguardo che *“Il sistema giuridico comunitario è sì caratterizzato dal contestuale operare di norme di diversa origine, internazionale, comunitaria e nazionale; ma è pur sempre un sistema che tende a funzionare ed a rappresentarsi all'esterno in modo unitario. È questa, se si vuole, la logica del sistema, che, pur garantendo il mantenimento delle realtà statuali, così come delle individualità di ogni genere, tende a realizzare un modo di essere unitario”*; punto 21, conclusioni dell'Avvocato Generale Tesauero, rese il 13 novembre 1997, causa C-53/96, *Hermes*, disponibili su www.curia.eu.

impone una lettura comunitariamente orientata anche delle deroghe all'obbligo del trattamento della nazione più favorita riconosciute nei principali accordi del WTO, ed in particolare nell'accordo GATS.

Proprio nel rapporto tra secondo e terzo piano si manifesta tutta la forza del principio di non-discriminazione di matrice comunitaria, che dimostra l'esistenza di una sovranità europea, autonoma ed indipendente da quella dei singoli Stati membri, con capacità espansiva in ragione della funzione perseguita dall'Unione⁶⁸⁶. Una funzione che, oltre alla realizzazione del Mercato Unico, persegue anche due ulteriori obiettivi: eliminare le incongruenze ed i conflitti che possono generarsi in ambito comunitario a causa dell'azione internazionale dei singoli Stati membri e garantire che gli accordi sottoscritti nell'ambito del WTO, anche dalla stessa Unione, vengano interpretati, in ambito intraeuropeo, in conformità al diritto comunitario. Infatti, da un lato l'evoluzione delle istituzioni e del diritto comunitario e, dall'altro, la sua riduzione razionale a sistema da rappresentarsi in modo unitario sia all'esterno, nelle proprie relazioni internazionali, sia all'interno, nei rapporti con gli Stati membri, ha comportato la "distruzione" dell'ordinario concetto di sovranità statale⁶⁸⁷.

Il riconoscimento di una cittadinanza comunitaria, foriera di diritti di circolazione assoluti a parità di condizioni nel Mercato Unico, ha recato in sé il riconoscimento di un concetto di sovranità europea diverso e complementare rispetto a quello classico⁶⁸⁸. Non più una sovranità di tipo territoriale e prettamente nazionale, caratterizzata da autonomia verso l'esterno e forza verso l'interno, ma una forma di sovranità di tipo funzionale, attribuita all'Unione Europea e ai suoi organi, che ha la caratteristica di interpolarsi con l'azione anche internazionale dei singoli Stati membri, vincolandola e limitandola se del caso. Il trasferimento di competenze che gli Stati membri hanno compiuto in favore dell'Unione le ha attribuito poteri territorialmente e funzionalmente limitati, ma capaci di espandersi in ragione della necessità di perseguire gli obiettivi imposti dal Trattato, connessi alla realizzazione del Mercato Unico⁶⁸⁹. Ed in

⁶⁸⁶ Sul concetto di sovranità funzionale dell'Unione Europea, si rinvia a M. ISENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, Amsterdam, 2010, pp. 81 e ss..

⁶⁸⁷ Per una ricostruzione storica, politica e giuridica del concetto di sovranità, si veda S. BESSON, voce "Sovereignty", in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law on-line*, 2012.

⁶⁸⁸ La relazione tra sovranità e cittadinanza è di tipo bilaterale: non può esserci cittadinanza senza sovranità e non può esserci sovranità senza cittadinanza, restando del tutto indifferente la tipologia e la modalità di esercizio della sovranità stessa.

⁶⁸⁹ Cfr. M. ISENBAERT, *The Contemporary Meaning of 'Sovereignty' in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ*, in *EC Tax Review*, 2009, pp. 265 e ss..

questo è come se potessimo rinvenire nell'ordinamento comunitario un principio di legalità "europea" in grado di imporsi sugli Stati membri e sull'Unione stessa, vincolandone scelte ed operato a tutela dei diritti individuali accordati ai cittadini comunitari⁶⁹⁰. Per questa ragione appare corretta l'interpretazione secondo cui il diritto comunitario, ed in particolare le libertà fondamentali, sarebbero il quadro costituzionale al cui rispetto gli Stati membri sono vincolati, analogamente a quanto avviene per gli organi costituzionali di ciascuno Stato sovrano rispetto alla propria carta costituzionale⁶⁹¹. Rispetto che viene garantito dall'Unione Europea, la quale si fa portavoce dei diritti attribuiti ai singoli dalla cittadinanza comunitaria⁶⁹².

Tuttavia, proprio perché il rapporto a piani sovrapposti è strettamente dipendente dall'esistenza di una sovranità in capo agli attori considerati, è chiaro che esso si riduce ad una relazione bilaterale che vede contrapposte le uniche due entità politiche vere e proprie: gli Stati membri e l'Unione Europea⁶⁹³. Ma, tali entità, proprio in forza della loro sovranità, originaria o attribuita che sia, hanno assunto impegni reciproci attraverso l'adesione al WTO e la sottoscrizione dei relativi accordi. In questo senso, il vincolo che Unione e Stati membri hanno assunto è idoneo a ridimensionare la loro autonomia nelle relazioni intraeuropee, imponendo che le disposizioni nazionali, anche se di origine convenzionale, siano attuate ed "interpretate" alla luce degli accordi relativi al sistema del WTO (anche se questo è privo di qualsivoglia potere sovrano), il cui effetto è, tra l'altro, il riconoscimento di un obbligo del trattamento della nazione più favorita in ambito europeo.

⁶⁹⁰ Per un'analisi della rilevanza del principio di legalità nel quadro delle relazioni internazionali, si rinvia a J. WALDRON, *Are Sovereigns Entitled to the Benefit of the International Rule of Law?*, in *The European Journal of International Law*, 2011, pp. 322 – 324.

⁶⁹¹ Si tratta, come chiaro, di una ricostruzione che muove le fila dall'analisi compiuta da A. Chayes secondo cui "if States are the «subjects» of international law, they are so, not as a private persons are the «subjects» of municipal legal systems, but as government bodies are the «subjects» of constitutional arrangements" (traduzione libera: "se gli Stati sono i soggetti del diritto internazionale, non lo sono come se lo sono i cittadini di un ordinamento comunale, ma piuttosto come lo sono gli organi di governo rispetto ai precetti costituzionali"); A. CHAYES, *A Common Lawyer Looks at International Law*, in *Harvard Law Review*, 1965, p. 1410.

⁶⁹² Cfr. J. WALDRON, *Are Sovereigns Entitled to the Benefit of the International Rule of Law?*, in *The European Journal of International Law*, 2011, p. 331 e ss..

⁶⁹³ Infatti, è stato evidenziato che sovranità e politica sono concetti indissolubilmente legati: non può esistere un'entità politica priva di sovranità e viceversa. In questo senso, "Sovereignty [...] is a modern notion of political authority" (traduzione libera: "la sovranità è una nozione moderna di autorità politica"); D. PHILPOTT, voce "Sovereignty", in *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Summer 2010 Edition), edizione on-line, disponibile su <http://plato.stanford.edu/archives/sum2010/entries/sovereignty>. Si veda anche J. KOKOTT, *States – Sovereign Equality*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

Europa e singoli Stati membri, quindi, come soggetti ambedue sovrani nei limiti delle proprie competenze, ma con una sovranità, quella europea, in grado di “imporsi” sulla stessa sovranità nazionale in settori che, seppur sottratti all’ambito di intervento diretto del diritto comunitario, tangono le competenze dell’Unione. “È questa, se si vuole, la logica del sistema, che, pur garantendo il mantenimento delle realtà statuali, così come delle individualità di ogni genere, tende a realizzare un modo di essere unitario”⁶⁹⁴. Per fare ciò assume un particolare rilievo il principio di leale collaborazione che informa le relazioni Stati membri – Unione Europea. Esso assurge a parametro necessario (e sufficiente) per garantire uniformità applicativa ed interpretativa comunitaria alle normative domestiche, anche di provenienza internazionale, come le convenzioni contro le doppie imposizioni, che risultano idonee a frammentare il Mercato Unico e frustrare, conseguentemente, gli obiettivi previsti dai Trattati.

E’ stato proprio facendo leva sulla prevalenza comunitaria e sulla necessità di ridurre a sistema il coacervo di forze legislative presenti in ambito europeo che, con il presente lavoro, si è voluto dimostrare l’esistenza di un’implicita, quanto dirompente, clausola della nazione più favorita, da intendersi come declinazione obbligata e necessaria del principio di non-discriminazione di cui alle libertà di circolazione previste dai Trattati. Una clausola la cui applicazione non è limitata ai soli settori di competenza esclusiva comunitaria, ma anche a tutti quei settori che sono idonei ad intercettare le libertà di circolazione e limitare i diritti che esse attribuiscono ai cittadini europei, come avviene nel caso delle imposte dirette e della ripartizione del potere impositivo che gli Stati membri compiono attraverso i trattati internazionali. Un riconoscimento ed un’applicazione che risultano ancora più obbligati se si interpreta il diritto comunitario, ed in particolare il divieto di discriminazione previsto nelle libertà fondamentali, come “regola di legalità” che si interpone nelle relazioni a piani sovrapposti per garantire solo ed esclusivamente nei confronti dei cittadini comunitari la tutela dei diritti di circolazione a parità di condizioni⁶⁹⁵. Quello che deve essere tutelato,

⁶⁹⁴ Punto 21, conclusioni dell’Avvocato Generale Tesouro, rese il 13 novembre 1997, causa C-53/96, *Hermes*, disponibili su www.curia.eu.

⁶⁹⁵ Si tratta di una lettura in chiave europea della c.d. “*new analogy*” teorizzata da WALDRON, secondo cui diritto internazionale e diritto “costituzionale” hanno la medesima funzione: tutelare i diritti degli individui, sebbene in modo mediato. Infatti, essi si rivolgono formalmente ai funzionari statali e/o organi costituzionali, nel caso del diritto “costituzionale” ed alle istituzioni internazionali, ovvero ai singoli Stati sovrani, nel caso del diritto internazionale, ma sostanzialmente tutelano i cittadini da coloro che

infatti, è il diritto dei singoli cittadini comunitari a godere, nell'intero territorio dell'Unione, e quindi in ciascuno Stato membro, di un trattamento non discriminatorio, e ciò rispetto sia ai cittadini dello Stato membro ospite (obbligo del trattamento nazionale), sia ai cittadini comunitari cui lo Stato membro ospite riconosce benefici o vantaggi sulla scorta di accordi internazionali bilaterali (obbligo del trattamento della nazione più favorita).

L'obbligo del trattamento della nazione più favorita risulta un effetto necessitato dell'interrelazione tra piani sovrani, tanto che la stessa Corte di Giustizia, sebbene in un *obiter dictum*, sembrava confermarne l'esistenza. In particolare, proprio nella sentenza *Schumacker*, per provare l'equiparazione tra residenti e non-residenti che realizzavano la maggior parte dei redditi nello Stato membro della fonte, la Corte ha ritenuto rilevante che tale equiparazione fosse riconosciuta nei confronti di altri non-residenti comunitari, in forza di una convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta dallo Stato membro della fonte con uno Stato membro diverso rispetto allo Stato membro di residenza del Sig. Schumacker⁶⁹⁶.

Il principio di non-discriminazione comunitario ed i relativi diritti di circolazione funzionalizzati alla realizzazione degli obiettivi dell'Unione, primo fra tutti la realizzazione del Mercato Unico, si impone sulle legislazioni degli Stati membri, anche nel caso in cui esse riguardino settori sottratti alla competenza comunitaria. Infatti, la prevalenza e l'effettività del diritto comunitario, da un parte, e la leale collaborazione che informa i rapporti Unione Europea – Stati membri, dall'altra, impongono una lettura comunitariamente orientata di tutte quelle normative nazionali che, sebbene estranee all'ambito di applicazione del diritto comunitario, sono in grado

esercitano concretamente la "sovranità". Cfr. J. WALDRON, *Are Sovereigns Entitled to the Benefit of the International Rule of Law?*, in *The European Journal of International Law*, 2011, p. 329.

⁶⁹⁶ Nella specie la Corte aveva affermato che "Inoltre, per quanto riguarda più in particolare la Repubblica federale di Germania [Stato membro della fonte, n.d.a.], si deve rilevare che essa concede ai lavoratori frontalieri residenti nei Paesi Bassi [nel caso di specie, lo Stato membro di residenza del Sig. Schumacker era il Belgio e quindi i Paesi Bassi erano da considerarsi il *tertium comparationis*, n.d.a.] e che svolgono un'attività in Germania le agevolazioni fiscali connesse a una presa in considerazione della loro situazione personale e familiare, ivi compreso il beneficio della tariffa «splitting». Quando essi percepiscono almeno il 90% dei loro redditi nel territorio tedesco, questi cittadini comunitari sono infatti equiparati ai cittadini tedeschi in base alla *Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande* 21 ottobre 1980 (legge tedesca recante applicazione del Protocollo aggiuntivo del 13 marzo 1980 sulla convenzione 16 giugno 1959 fra la Repubblica federale di Germania ed il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione)". Punto 46, sentenza della Corte di Giustizia CE, 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*; la sentenza è disponibile su www.curia.eu. Sull'importanza della sentenza Schumacker per il riconoscimento comunitario di un obbligo del trattamento della nazione più favorita, si rinvia a L. HINNEKENS, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Application of the Rules*, Part I, in *EC Tax Review*, 1994, p. 146 – 166 e A. J. RÄDLER, *Most-favoured-nation Clause in European Tax Law*, in *EC Tax Review*, 1995, pp. 66 – 67.

di impattare negativamente sulle libertà di circolazione e discriminare tra cittadini comunitari, frammentando il mercato. E questo anche nel caso in cui le normative abbiano carattere internazionale, poiché l'art. 351 TFUE conferma l'obbligo per gli Stati membri di agire, anche sul piano internazionale, in conformità al diritto comunitario.

Ciò significa non solo rispetto della normativa comunitaria originaria o derivata in quanto tale, ma anche rispetto dei trattati internazionali sottoscritti dall'Unione, come nel caso degli accordi GATT, GATS e TRIPs, al fine di evitare che la stessa possa essere ritenuta internazionalmente responsabile per le violazioni realizzate dai singoli Stati membri⁶⁹⁷. Violazioni che dovranno, peraltro, essere valutate nel contesto in cui vengono calate. Conseguentemente, qualora detto contesto sia comunitario, come nel caso di convenzioni contro le doppie imposizioni intraeuropee, le previsioni di cui agli accordi del WTO dovranno essere lette in combinato disposto con i principi comunitari rilevanti nel caso di specie.

Ciò determina in primo luogo che anche nelle relazioni intracomunitarie trovi applicazione il principio di non-discriminazione nella duplice accezione di obbligo del trattamento nazionale ed obbligo del trattamento della nazione più favorita, poiché l'Unione Europea, quale *Trade Preferential Agreement*, non esclude che al suo interno debbano applicarsi le regole generali previste dagli accordi del WTO. Ed in secondo luogo che, anche in merito alle deroghe alla clausola della nazione più favorita espressamente previste dagli stessi accordi multilaterali, la verifica dei c.d. presupposti cappello debba avvenire tenendo conto degli effettivi contesti in cui essi si trovano ad operare. In particolare, l'art. XIV lett. e) del GATS, secondo cui la deroga è possibile se, oltre ad essere l'effetto dell'applicazione di un accordo contro la doppia imposizione o di disposizioni contro la doppia imposizione contenute in altri accordi o convenzioni internazionali dai quali lo Stato membro del WTO è vincolato, risulti "*non arbitraria o ingiustificata*", andrà letto in chiave comunitaria. In questa ipotesi, non potrà quindi in alcun modo ignorarsi che la non arbitrarietà e la giustificabilità di una deroga siffatta, diversamente da quanto avverrebbe in un contesto extraeuropeo, non si legittimerà esclusivamente in forza dell'operare dalla condizione di reciprocità insita nella stessa convenzione fiscale. Poiché l'ambito di applicazione del GATS intercetta libertà

⁶⁹⁷ Cfr. al riguardo l'art. 216 TFUE e la decisione 94/800/CE, con la quale è stata statuita l'adesione dell'Unione Europea al WTO. La decisione è rinvenibile all'indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31994D0800:IT:HTML>

comunitarie fondamentali, nelle relazioni intraeuropee le deroghe dovranno essere interpretate in modo “restrittivo”, anche e soprattutto in considerazione dell’assolutezza dei diritti di circolazione comunitariamente riconosciuti, la cui tutela prevale sulla reciprocità⁶⁹⁸. Dopotutto, lo stesso *Dispute Settlement Body* ha dichiarato che la stessa verifica dei requisiti cappello deve essere fatta su base concreta e quindi caso per caso, dal momento che solo un esame siffatto è in grado di dimostrare la non arbitrarietà, la non irragionevolezza e la non “abusività” della deroga al principio di non discriminazione⁶⁹⁹.

Va da sé, quindi, che il rispetto del principio della nazione più favorita e la sua applicazione anche alle previsioni contenute in convenzioni contro le doppie imposizioni intracomunitarie è conseguenza della lettura unitaria, sistematica e teleologicamente orientata del diritto comunitario, in relazione alle prerogative nazionali ed ai vincoli internazionali cui l’Unione Europea e gli Stati membri dell’Unione devono sottostare in forza dell’adesione al WTO.

Ma se questo è il quadro di riferimento, allora la ragione che ha condotto la Corte di Giustizia ad escludere l’esistenza di un obbligo del trattamento della nazione più favorita in ambito comunitario è di natura squisitamente politica e risiede nella volontà di non intaccare la sovranità dei singoli Stati membri nelle loro relazioni internazionali in campo fiscale. Volontà che, però, si concreta in un’illegittima violazione delle disposizioni comunitarie, le quali impongono parità di trattamento in entrata nei singoli mercati nazionali, che si estrinseca nel divieto per gli Stati membri, ed in particolare per lo Stato membro della fonte, di discriminare i cittadini comunitari in ragione della loro provenienza. Si tratta di una scelta politica che invade i campi di applicazione del diritto comunitario e riduce le maglie entro cui opera il principio di non-discriminazione. Ciò a detrimento, non solo dei diritti comunitariamente garantiti a tutti i cittadini, ma anche degli obiettivi perseguiti dal diritto comunitario (compresi quelli di natura non strettamente economica). Escludere che rientrino nell’ambito di applicazione del diritto comunitario le restrizioni e/o discriminazioni ai diritti di

⁶⁹⁸ Si veda al riguardo, punto 101 delle conclusioni dell’Avvocato Generale *Colomer*, rese il 26 ottobre 2004, causa C-376/03, secondo cui “*il diritto all’uguaglianza ha carattere proprio e autonomo rispetto alla reciprocità, di modo che, in caso di conflitto, esso prevale sugli accordi reciproci*”. Le conclusioni sono disponibili su www.curia.eu.

⁶⁹⁹ Si veda a titolo meramente esemplificativo, *Report of Appellate Body*, causa WT/DS332/AB/R, del 3 dicembre 2007, *Brazil - Measures affecting imports of retreaded tyres*, disponibile su www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/332abr_e.doc e T. COTTIER – P. DELMATIS – N. DIEBOLD, *Article XIV – General Exceptions*, in R. WOLFRUM – P. STOLL – C. FEINÄUGLE, *Max Planck Commentaries on World Trade Law WTO – Trade in Services*, Vol. VI, Leiden/Boston, 2008, pp. 287 – 328.

circolazione europei, quando essi derivano da norme convenzionali soggettivamente applicabili solo ad alcuni cittadini comunitari, significa ammettere che le ragioni di opportunità politica possano prevalere sul diritto comunitario. Peraltro, in totale contrasto con quanto la stessa giurisprudenza aveva fino ad allora affermato.

Infatti, un'attenta lettura delle sentenze *D. e Test Claimants in Class IV of ACT of Group Litigation*⁷⁰⁰ non può condurre ad altro se non ad affermare una tendenza “regressiva” ed “involutiva” della giurisprudenza comunitaria. In nome del massimo rispetto per l'esclusiva sovranità statale nello strategico settore della fiscalità diretta, che si traduce anche in un'insindacabile – in quanto presuntivamente equo – riparto di potere impositivo tra Stati membri ad opera delle convenzioni contro le doppie imposizioni, la Corte di Giustizia ha “degradato” le libertà di circolazione comunitarie da diritti assoluti, a diritti reattivi dei cittadini comunitari (se non addirittura a meri “interessi”, con la conseguenza che, in tale ultima ipotesi, la tutela avrebbe luogo solo in ambito nazionale e solo limitatamente ai casi in cui l'interesse del cittadino comunitario fosse coincidente con quello dello Stato membro della fonte)⁷⁰¹. Peraltro, in questo senso la transnazionalità delle relazioni, elemento oggettivo che, unitamente allo *status* di cittadino comunitario, risultava necessario e sufficiente per garantire la verifica della compatibilità delle normative nazionali e degli accordi internazionali sottoscritti dagli Stati membri con il diritto comunitario, non assume più alcuna rilevanza, perché nessuna rilevanza hanno i diritti di circolazione nel caso di discriminazioni e/o restrizioni in entrata.

E la ragione profonda di questa “degradazione” sembra risiedere, non tanto nella ricerca di un equilibrio tra poteri, quanto piuttosto nella consapevolezza della stessa giurisprudenza comunitaria che, salvaguardando come un *totem* la sovranità statale nelle relazioni internazionali in materia di imposte dirette, l'Unione Europea

⁷⁰⁰ Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D. e* Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*; le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

⁷⁰¹ Al riguardo, va comunque evidenziato che ciò potrebbe avvenire solo nel caso in cui si versi in ipotesi di “interessi legittimi”. Tuttavia, a parere di chi scrive, tale qualifica non è applicabile al caso di specie perché, dal punto di vista esclusivamente interno dello Stato membro della fonte, la corretta applicazione di una convenzione contro le doppie imposizioni determina *ex se* una discriminazione legittima nei confronti di coloro che non ricadono nell'ambito soggettivo di applicazione della convenzione stessa, e cioè nei confronti di coloro che sono residenti comunitari in Stati membri terzi rispetto agli Stati membri che hanno sottoscritto la convenzione. Va da sé, quindi, che i non-residenti comunitari terzi rispetto alla convenzione più favorevole hanno un interesse all'applicazione della convenzione stessa diverso da quello di cui è giuridicamente portatore lo Stato membro della fonte. Sulla relativizzazione dei diritti, si veda anche S. DOUMA, *Non-Discriminatory Tax Obstacles*, in *EC Tax Review*, 2012, pp. 67 – 83.

può conservare consenso presso i Governi nazionali. In questo senso è emblematico ricordare che nella propria relazione al presidente della Commissione Europea, volta ad individuare le “nuove strategie” da applicare per la realizzazione del Mercato Unico, Mario Monti abbia sottolineato la necessità di perseguire, a livello europeo, una politica fiscale che sia rispettosa delle sovranità nazionali. E ciò, principalmente, proprio per “*safeguard the single market from the risk of economic nationalism*” e per “*extend it into new areas key for Europe's growth and to build an adequate degree of consensus around it*”⁷⁰².

È quindi palese che la partita che ha condotto al rigetto dell'obbligo del trattamento della nazione più favorita in ambito comunitario è stata giocata non su un solido terreno giuridico, fatto di principi e diritti, ma su quello scivoloso e fangoso della politica. La Corte di Giustizia, infatti, non ha agito come istituzione terza ed imparziale, come *bouche de la lois*, come espressione massima del principio di legalità e di separazione dei poteri, proprio del sistema sovranazionale nel quale è incardinata; piuttosto ha operato come organo politico, arrogandosi il diritto di compiere scelte che travalicano la propria funzione, che è quella di assicurare “*il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione dei trattati*” e del diritto derivato⁷⁰³. E ciò, anche coordinando il diritto comunitario con gli obblighi internazionalmente assunti dall'Unione e vincolanti per i singoli Stati membri, ai sensi dell'art. 216 TFUE, al fine di non esporsi ad azioni di responsabilità e conseguenti irrogazioni di sanzioni per la violazione di detti obblighi.

Tuttavia, sotto un profilo di stretta opportunità, di certo la soluzione adottata dalla Corte di Giustizia, sebbene giuridicamente incongruente, non può ritenersi inconcepibile, soprattutto perché si colloca in un decennio molto delicato per gli equilibri europei interni. Infatti, le sentenze sono state emesse ad apertura di un periodo storico in cui l'avvento dell'EURO, l'allargamento ad Est e la crisi finanziaria mondiale hanno reso palpabile l'insofferenza dei Governi nazionali nei confronti dell'ingerenza comunitaria, soprattutto nelle relazioni internazionali tra Stati membri e in quei settori particolarmente sensibili per le finanze nazionali, come quello della fiscalità diretta.

⁷⁰² M. Monti, *A New Strategy for the Single Market - Report to the President of the European Commission*, 2010, p. 79; traduzione libera: “[la relazione propone una nuova strategia] per salvaguardare il Mercato Unico dal rischio di nazionalismi economici, per estenderlo in nuove aree chiave per la crescita dell'Europa e per costruire un adeguato grado di consenso rispetto al Mercato stesso”.

⁷⁰³ Art. 19, paragrafo 1, NTUE.

Insofferenza che, peraltro, aveva dovuto fare i conti, proprio fino al deposito della sentenza *D.*, con una giurisprudenza comunitaria poco incline a giustificare restrizioni e discriminazioni indirette compiute dagli Stati membri nell'ambito delle imposte dirette e delle relazioni internazionali di carattere bilaterale⁷⁰⁴. In questo senso, quindi, è corretto presumere che dietro alle sentenze *D.* e *Test Claimants in Class IV of ACT of Group Litigation*⁷⁰⁵ vi sia un disegno politico della Corte di Giustizia, orientato prevalentemente ad arginare il malcontento degli Stati membri nei confronti di una sovranità europea capace di fagocitare le competenze nazionali, in nome del Mercato Unico e del rispetto del principio di non-discriminazione "in entrata".

Ed invero, forse, proprio per questa ragione non può sottovalutarsi l'esigenza di rivedere l'impianto delle convenzioni contro le doppie imposizioni intracomunitarie in chiave multilaterale, come era già stato suggerito nel 1992 dalla Commissione *Ruding*⁷⁰⁶. In questo modo, vuoi attraverso l'emanazione di una direttiva *ad hoc* emanata ai sensi degli artt. 115 TFUE o 116 TFUE⁷⁰⁷, vuoi attraverso una procedura intergovernativa che conduca alla sottoscrizione di una convenzione multilaterale⁷⁰⁸ con struttura analoga a quella dell'*Arbitration Convention* sui prezzi di

⁷⁰⁴ Al riguardo, si rinvia ad un'editoriale del Prof. Pistone all'indomani della sentenza *D.*, nel quale tratteggia le evoluzioni giurisprudenziali che fino ad allora si erano susseguite nell'ambito della fiscalità diretta e delle relazioni internazionali intra ed extra comunitarie; P. PISTONE, *National Treatment for All Non-Resident EU Nationals: Looking beyond the D. Decision*, in *Intertax*, 2005, pp. 412 – 413.

⁷⁰⁵ Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D.* e Sentenza della Corte di Giustizia CE, del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*; le sentenze sono disponibili su www.eur-lex.eu.

⁷⁰⁶ Cfr. A. J. RÄDLER, Annesso VI, in *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation* (presieduto da O. RUDING), Buxelles, 1992, p. 378 – 379. Si veda anche F. WASSEMEYER, *Does the EC Treaty Force the Member State to Conclude a Multilateral Tax Treaty*, nonché J. SCHUCH, *Bilateral Tax Treaties Multilateralized by the EC Treaty*, tutti e due in AA. VV., *Multilateral Tax Treaties*, London, 1998, ed in particolare i capitoli 2, 3 e 4.

⁷⁰⁷ Infatti, nei limiti in cui possa essere vista come distorsione concorrenziale all'interno del Mercato Unico la discriminazione "in entrata", derivante dalla presenza di trattamenti più favorevoli riservati dallo Stato membro della fonte solo ad alcuni non-residenti comunitari in forza di convenzioni contro le doppie imposizioni di tipo bilaterale, non è da escludere che, in luogo dell'unanimità di cui all'art. 115 TFUE, possa procedersi anche ai sensi dell'art. 116 TFUE. Infatti, secondo tale disposizione, quando la presenza di leggi, regolamenti o prassi amministrative degli Stati membri è in grado di falsare la concorrenza all'interno del Mercato Interno e la Commissione Europea non riesce a raggiungere un accordo con gli Stati stessi per modificare il proprio ordinamento in modo da eliminare la distorsione concorrenziale, allora "il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, stabiliscono le direttive all'uopo necessarie". Sulla possibilità di emanare una direttiva al riguardo, si veda anche G. MAISTO, *Shaping EU Company Tax Policy: The EU Model Tax Treaty*, in *European Taxation*, 2002, pp. 306 – 307.

⁷⁰⁸ Cfr. J. SCHUCH, *EC Law Requires Multilateral Tax Treaties*, in *EC Tax Review*, 1998, pp. 36 – 37, nonché M. LANG – J. SCHUCH, *Europe on its Way to a Multilateral Tax Treaty*, in *EC Tax Review*, 2000, p. 39 – 43.

trasferimento⁷⁰⁹, ovvero più semplicemente vuoi attraverso la redazione di un Modello di Convenzione Contro le Doppie Imposizioni di tipo Comunitario che garantisca una ripartizione del potere impositivo comunitariamente equa al quale gli Stati membri avrebbero l'obbligo di adeguarsi⁷¹⁰, sarebbe possibile garantire uniformità di trattamento fiscale a tutti i cittadini comunitari che esercitano le proprie libertà di circolazione, senza differenziarli in base al luogo di residenza.

E tutto questo, peraltro, senza scomodare l'obbligo del trattamento della nazione più favorita.

⁷⁰⁹ Cfr. Convenzione 90/435/CEE relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate, disponibile su <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41990A0436:it:HTML>.

⁷¹⁰ Si veda la proposta di un Modello Convenzionale Europeo che sostituisca nelle relazioni intracomunitarie il Modello OCSE avanzata da KEMMEREN; cfr. E. KEMMEREN, *The Termination of the 'Most Favoured Nation Clause' dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention*, in *EC Tax Review*, 1997, p. 151. In questo senso anche G. MAISTO, *Shaping EU Company Tax Policy: The EU Model Tax Treaty*, in *European Taxation*, 2002, pp. 307 – 308.

BIBLIOGRAFIA

P. ADONNINO, *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi Membri secondo le norme della CEE e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1993, p. 63.

A. ALEMANNI, *Judicial Enforcement of the WTO Hormones Ruling within the European Community: Toward EC Liability for the Non-implementation of WTO Dispute Settlement Decisions?*, in *Harvard International Law Journal*, 2004, p. 547.

H. J. AULT - B. J. ARNOLD, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Aspen Publishers, 2004.

J. F. AVERY JONES, *Credit and Exemption under tax treaties in cases of differing income characterization*, in *European Taxation*, 1996, p. 118.

R. S. AVI-YONAH, *Tax, Trade and Harmful Tax Competition: Reflections on the FSC Controversy*, in *Tax Notes International*, 2000, p. 2841.

S. H. BAILEY, *Reciprocity and the Most-Favoured-Nation Clause*, in *Economica*, n. 42, 1933, p. 428.

B. BALASSA, *The Theory of Economic Integration*, London, 1962.

A. BARBERA - C. FUSARO, *Corso di Diritto Pubblico*, 2008.

C. BARDINI, *The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ*, in *Intertax*, 2010, p. 2.

L. BARTELS, *Regional Trade Agreements*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

J. BAST - J. HEESSEN, *European Community, Supplementary Agreements between Member States*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com

F. BECKER, *Application of Community Law by Member States' Public Authorities: Between Autonomy and Effectiveness*, in *Common Market Law Review*, 2007, p. 1035.

H. BECKER - O. THÖMMES, *Treaty Shopping and EC Law: Critical Notes to Art. 28 of the German - U.S. Double Taxation Convention*, in *European Taxation*, 1991, p. 173.

H. BECKER - F. WÜRM, *Double-Taxation Conventions and the Conflict between International Agreements and Subsequent Domestic Law*, in *Intertax*, 1988, p. 257.

M. BENEDETTI - S. QUINTILI, *I Principi Sovranazionali sull'Esercizio del Potere Discrezionale delle Autorità Nazionali*, in *I Limiti Globali ed Europei alla Disciplina Nazionale dei Servizi*, a cura di S. BATTINI - G. VESPERINI, Milano, 2004.

S. BESSON, voce "Sovereignty", in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law on-line*, 2012, , www.mpepil.com.

S. BESSON, *Sovereignty, International Law and Democracy*, in *The European Journal of International Law*, 2011, p. 373.

B. BITTKER - L. LOKKEN, *Fundamental of International Taxation*, New York, 2001.

Y. BORGMANN-PREBIL, *The Rule of Reason in European Citizenship*, in *European Law Journal*, 2008, p. 342.

H. B. BOUMA - R. MASON, *IFA 2008 Brussels Congress: USA Branch Report: Non-discrimination at the Crossroads of International Taxation*.

B. BRANDTNER - A. ROSAS, *Trade Preferences and Human Rights*, in P. ALSTON - M. BUSTELO - J. HEENAN, *The EU and The Human Rights*, Oxford University Press, 1999.

C. BROWN – C. MANOLAKAS, *Tax Discrimination and Trade in Services Between Canada and the United States: Deciphering the Landscape*, in J. L. HORVATH – D. CHODIKOFF, *Taxation and Valuation of Technology: Theory, Practice and the Law*, Irwin Law, 2008.

O. BROWN - F. H. SHAHEEN - S. RAFI KHAN - M. YUSUF, *Regional Trade Agreements: Promoting Conflict or Building Peace?*, 2005, Studio dell'International Institute of Sustainable Development di Ottawa, disponibile all'indirizzo www.iisd.org/pdf/2005/security_rta_conflict.pdf

M. BRUGSTALLER, *The Future of Bilateral Investment Treaties of EU Member States*, in M. BRUGSTALLER - J. GRIEBEL - S. HINDELANG, *International Investment Law and EU Law*, London, 2011.

S. BRUNS, *Taxation and Non-Discrimination: Clarification and Reconsideration by the OECD*, in *European Taxation*, 2008, p. 484.

J. CALDERÓN - A. BAEZ, *The Columbus Container Services ECJ Case and Its Consequences: A Lost Opportunity to Shed Light on the Scope of Non-Discrimination Principle*, in *Intertax*, 2009, p. 212.

J. CALEJO GUERRA, *Limitation on Benefits Clauses and EU Law*, in *European Taxation*, 2011, p. 85.

R. CALVO ORTEGA, *Uguaglianza e Non-Discriminazione*, in *Per Una Costituzione Fiscale Europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2008.

H. CAMPBELL BLACK, *BLACK'S LAW DICTIONARY*, V edizione, 1979.

G. CAPPADONNA, *WTO, GATT, Tax Treaties and International Taxation: The Effects of Their Interactions and Possibilities of Conflict*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2004, p. 457.

A. CARINCI, *Il Diritto Comunitario alla Prova dell'Exit Taxes, tra limiti, prospettive e contraddizioni*, disponibile su <http://ste.seast.org>

E. CASETTA, *Manuale di Diritto Amministrativo*, Milano, 2010, pp. 326 – 332.

F. CASOLARI, *L'Incorporazione del Diritto Internazionale nell'Ordinamento dell'Unione Europea*, Milano, 2008.

A. CHAYES, *A Common Lawyer Looks at International Law*, in *Harvard Law Review*, 1965, p. 1396.

O. CHEREDNYCHENKO, *EU Fundamental Rights, EC Fundamental Freedoms and Private Law*, in *European Review of Private Law*, 2006, p. 23.

A. COMBA, *L'Organizzazione Giuridica del Neo-liberismo Internazionale*, Milano, 1980.

Comunicazione della Commissione del 7 luglio 2010, COM (2010) 343 definitivo.

A. CORDEWENER - G. KOFLER - S. VAN THIEL, *The Clash Between European Freedoms and National Direct Tax Law: Public Interest Defences Available to The Member States*, in *Common Market Law Review*, 2009, p. 1951.

A. CORDEWENER - E. REIMER, *The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Law - Did the ECJ pull the Emergency Brake without Real Need?, Part I*, in *European Taxation*, 2006, p. 239.

A. CORDEWENER - E. REIMER, *The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law - Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? - Part 2*, in *European Taxation*, 2006, p. 291.

O. CORTEN, *Reasonableness in International Law*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com

M. CORTEZ PIMENTEL, *"D"istortion of the Common Market? Analysis and future perspectives of the MFN Clause within EC Law*, in *Intertax*, 2006, p. 485.

T. COTTIER - P. DELMATIS - N. DIEBOLD, *Article XIV - General Exceptions*, in R. WOLFRUM - P. STOLL - C. FEINÄUGLE, *Max Planck Commentaries on World Trade Law WTO - Trade in Services*, Vol. VI, Leiden/Boston, 2008.

T. COTTIER, *Dispute Settlement in the World Trade Organization: Characteristics and Structural Implications for the European Union*, in *Common Market Law Review*, 1998, p. 325.

J. COUGNON, *Plea for a Multilateral Approach in the Judgements of the European Court of Justice*, in *EC Tax Review*, 2011, p. 179.

A. CRAIG, *Open your eyes: What the "Open Skies" Cases Could mean for the U.S. Tax Treaties with the EU Members*, in *Bulletin for Fiscal Documentation*, 2003, p. 64.

M. CREMONA, *External Relations and External Competence of the European Union: The Emergence of an Integrated Policy*, in P. CRAIG - G. DE BÚRCA, *The Evolution of EU Law*, Oxford, 2011.

M. CREMONA, *Neutrality or Discrimination? The WTO, the EU and External Trade*, in G. DE BURCA - J. SCOTT, *The EU and the WTO: Legal and Constitutional Issue*, Oxford, 2001.

M. CRUZ BARREIRO CARRIL, *National Tax Sovereignty and EC Fundamental Freedoms: the Impact of tax Obstacles on the Internal Market*, in *Intertax*, 2010, p. 105.

M. DALY, *The WTO and Direct Taxation – Discussion Paper n. 9 del WTO*, 2005.

G. D'ANGELO, *La Corte di giustizia rigetta ancora l'applicazione della Clausola della Nazione Più Favorita (Most Favoured Nation) all'interno del Mercato Unico*, in *Rassegna Tributaria*, 2008, p. 558.

A. DAVIES, *Interpreting the Chapeau of GATT Article XX in Light of the 'New' Approach in Brazil-Tyres*, in *Journal of World Trade*, 2009, p. 507.

S. DE CEULAER, *Community Most-Favoured-Nation Treatment: One Step Closer to the Multilateralization of Income Tax Treaties in the European Union*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2003, p. 493.

A. DE GRAAF, *WorkShop on "EC LAW and TAX TREATIES"*, Commissione Europea, Bruxelles 5 luglio 2005, 1° panel - Tax Treaties between Member States, disponibile su www.ec.europa.eu.

A. DE GRAAF – G. JANSSEN, *The Implications of the Judgment in the D. Case: the Perspective of two non-believers*, in *EC Tax Review*, 2005, p. 173.

A. DE GRAAF, *Avoidance of International Double Taxation: Community or joint policy?*, in *EC Tax Review*, 1998, p. 258.

R. DE LA FERIA – S. VOGENAUER, *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, 2011.

L. A. DENYS, *The ECJ Case Law on Cross Border Dividends Revisited*, in *European Taxation*, 2007, p. 221.

Y. DEVUYST - A. SERDAREVIC, *The World Trade Organization and Regional Trade Agreements: Bridging the Constitutional Credibility Gap*, in *Duke Journal of Comparative & International Law*, 2007, p. 1.

M. F. DE WILDE, *On X Holding and the ECJ's Ambiguous Approach towards the Proportionality Test*, in *EC Tax Review*, 2010, p. 170.

N. F. DIEBOLD, *Assessing Competition in International Economic Law: A Comparison of "Market Definition" and "Comparability"*, in *Legal Issue of Economic Integration*, 2011, p. 115.

N. F. DIEBOLD, *The Morals and Order Exceptions in WTO Law: Balancing the Toothless Tiger and the Undermining Mole*, in *Journal of International Economic Law*, 2008, pp. 43.

S. DOUMA, *Non-Discriminatory Tax Obstacles*, in *EC Tax Review*, 2012, p. 67.

A.P. DOURADO – D. GUTMANN - K. VOGEL, *Tax Treaties between Member States and Third States: "Reciprocity" in Bilateral Tax Treaties and Non-Discrimination in EC Law*, in *EC Tax Review*, 2006, p. 83.

A. P. DOURADO, *From the Saint-Gobain to the Metallgesellschaft Case: Scope of non-discrimination of Permanent Establishments in the EC Treaty and the Most-Favoured-Nation Clause in EC Member States Tax Treaties*, in *EC Tax Review*, 2002, p. 147.

T. DUBUT, *The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law*, in *Intertax*, 2012, p. 2.

V. DÜRRSCHMIDT, *Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union*, in *Bulletin for International Taxation*, 2006, p. 202.

L. EHRING, *De Facto Discrimination in World Trade Law - National and Most-favoured-Nation Treatment or Equal Treatment*, in *Journal of World Trade*, 2002, p. 921.

C. ELLIFFE, *The Meaning of 'Beneficial Ownership' in New Zealand*, in *British Tax Review*, 2009, p. 276.

J. ENGLISCH, *Taxation of Cross-Border Dividends and EC Fundamental Freedoms*, in *Intertax*, 2010, p. 197.

J. ENGLISCH, *The European Treaties' Implications for Direct Taxes*, in *Intertax*, 2005, p. 310.

M. EVERS – A. DE GRAAF, *Limiting Benefit Shopping: Use and Abuse of EC Law*, in *EC Tax Review*, 2009, p. 279.

A. FANTOZZI, *Dalla Non Discriminazione all'Eguaglianza in Materia Tributaria*, in *Per Una Costituzione Fiscale Europea*, a cura di A. DI PIETRO, Padova, 2008.

D. FEAVER - K. WILSON, *Preferential Trade Agreements and Their Implications for Customs Services*, in *Journal of World Trade*, 2007, p. 53.

A. FEDELE, *La nuova disciplina IRES: i rapporti tra soci e società*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2004, I, p. 477.

P. FILIPPI, *Il credito d'imposta sui dividendi. Disciplina e natura*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1979, I, p. 840.

L. FRIEDLANDER, *The Role of Non-Discrimination Clauses in Bilateral Income Tax Treaties After GATT 1994*, in *British Tax Review*, 2002, p. 71.

M. GAMMIE, *The Comparability of National Tax Principles with the Single Market*, in F. VANISTENDAEL, *EU Freedoms and Taxation*, EATLP International Series, Vol. 2, Amsterdam, 2006.

M. GAMMIE, *The Role of the European Court of Justice in the Development of Direct Taxation in the European Union*, in *Bulletin IBFD*, 2003, p. 86.

F. A. GARCÍA PRATS, *Triangular Cases and Residence as a Basis for Alleviating International Double Taxation. Rethinking the Subjective Scopo of Double Tax Treaties*, in *Intertax*, 1994, p. 473.

B. GARRIDO, *Interaction between the Interpretation of the Non-discrimination Provisions in Tax Treaties and in the EC Treaty: An Apparent Rather than a Real Conflict*, in *EC Tax Review*, 2009, p. 157.

T. GAZZINI, *The Legal Nature of WTO Obligations and the Consequences of their Violation*, in *European Journal of International Law*, 2006, pp. 723 e ss..

A. GIANELLI, *Unione Europea e Diritto Internazionale Comunitario*, Torino, 2004.

J. B. GOCO, *Non-Discrimination, "Likeness", and Market Definition in World Trade Organization Jurisprudence*, in *Journal of World Trade*, 2006, p. 315.

R. GOSALBO-BONO, *The Significance of the Rule of Law and Its Implications for the European Union and the United States*, in *University of Pittsburgh Law Review*, 2010, p. 231.

M. J. GRAETZ - A. C. WARREN JR., *Income Tax Discrimination and The Political and Economic Integration of Europe*, in *Yale Law School Faculty Scholarship Series*, 1-1-2006, p. 1186.

S. GRILLER, *Judicial Enforceability of WTO Law in the European Union: Annotation to Case C-149/96, Portugal v. Council*, in *Journal of International Economic Law*, 2000, p. 441.

M. GUILLUY – E. CENTI – V. MARQUIS, *MFN Concept Threatens Tax Treaty Network*, in *International Tax Review*, Jul/Aug 2005, p. 1.

H. HAMAEEKERS, *Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC?*, in *European Taxation*, 1993, p. 25.

H. HAMAEEKERS, *Corporate Tax Policy and Competence of the European Community: an EC Tax Convention with non-member States?* In *European Taxation*, 1990, p. 358.

H. HARTNELL, *Subregional Coalescence in European Regional Integration*, in *Wisconsin International Law Journal*, 1997, p. 115.

- H. HAUSER, *The Most-Favoured-Nation Clause: a Menace to World Peace*, in *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 1931, p. 101.
- J. HELISKOSKI, *Mixed Agreements as a Technique for Organizing the International Relations of the European Community and Its Member States*, Martinus Nijhoff Publishers, 2001.
- M. HILF – R. GEISS, *Most-Favoured_nation Clause*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.
- S. HINDELANG, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, Oxford Press, 2009.
- L. HINNEKENS, *The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC*, in *Intertax*, 2009, p. 602.
- L. HINNEKENS, *The Search for the Framework Conditions of the Fundamental EC Treaty Principle as Applied by the European Court to Member States' Direct Taxation*, in *EC Tax Review*, 2002, p. 112.
- L. HINNEKENS, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Application of the Rules, Part I*, in *EC Tax Review*, 1994, p. 146.
- L. HINNEKENS, *Compatibility of Bilateral Tax Treaties with European Community Law - Application of the Rules, Part II*, in *EC Tax Review*, 1995, p. 202.
- L. HINNEKENS, *The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself and for Belgian and International Tax Law*, in *EC Tax Review*, 1992, p. 70.
- J. HIPPLER BELLO e J. R. SCHMERTZ Jr., *Opinion 1/94, Community Competence to Conclude Certain International Agreements*, in *The American Journal of International Law*, 1995, p.772.
- I. HOFBAUER, *Most-Favoured-Nation Clauses in Double Taxation Conventions - A Worldwide Overview*, in *Intertax*, 2005, p. 445.
- I. HOFBAUER, *To What Extent Does the OECD Harmful Tax Competition Project Violate the Most-Favoured-Nation Obligations under the WTO Law?*, in *European Taxation*, 2004, p. 400.
- D. HOHENWARTER, *The Allocation of Taxing Rights in the Light of the Fundamental Freedom of EC Law*, in M. LANG - J. SCHUCH - C. STARINGER, *Tax Treaty Law and EC Law*, 2007.
- R. HOLDGAARD, *The European Community's Implied External Competence after the Open Skies Cases*, in *European Foreign Affairs Review*, 2003, p. 365.

- H. HORN - P.C. MAVROIDIS, voce "NONDISCRIMINATION", in *The Princeton Encyclopedia of the World Economy*, 2009, Vol. 2, p. 833.
- H. HORN - J. WEILER, *EC-Asbestos European Communities - Measures Affecting Asbestos and Asbestos-Containing Products*, in *World Trade Review*, 2004, p. 129.
- H. HORN - P.C. MAVROIDIS, *Economic and Legal Aspects of the Most-Favoured-Nation Clause*, in *European Journal of Political Economy*, 2001, p. 233.
- R. HOWSE - E. TUERK, *The WTO Impact on Internal Regulations - A Case Study of the Canada-EC Asbestos Dispute*, in G. DE BÚRCA - J. SCOTT, *The EU and the WTO - Legal and Constitutional Issues*, 2001, p. 283.
- R. E. HUDEC, *Tiger, Tiger in the House: A Critical Evaluation of the Case Against Discriminatory Trade Measures*, in E. U. PETERSMANN - M. HILF, *The New GATT Round of Multilateral Trade Negotiations: Legal and Economic Problems (Studies in Transnational Economic Law)*, 1988, p. 281.
- D. HUGHES, *Gilly and the Big Picture*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1998, p. 329.
- M. P. IADICICCO, *Integrazione Europea e Ruolo del Giudice Nazionale*, in *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, 2011, pp. 393.
- M. ISENBAERT, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, Amsterdam, 2010.
- M. ISENBAERT, *The Contemporary Meaning of 'Sovereignty' in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ*, in *EC Tax Review*, 2009, p. 264.
- N. ITO, *La Clause de la Nation la plus favorisée*, Parigi, 1930.
- G. ITZCOVICH, *Sovereignty, Legal Pluralismi and Fundamental Rights*, in *European Public Law*, 2004, p. 107.
- J. H. JACKSON, *The WTO Dispute Settlement Understanding – Misunderstanding on the Nature of Legal Obligation*, in CAMERON, *Dispute Resolution in the World Trade Organization*, 1998.
- J. H. JACKSON, *The World Trading System - Law and Policy of International Economic Relations*, M.I.T. Press, 1997.
- J. H. JACKSON, *The Great 1994 Sovereignty Debate: United States Acceptance and Implementation of the Uruguay Round Results*, in *Columbia Journal of Transnational Law*, 1997, p. 157.
- M. JACOB, *Investments, Bilateral Treaties*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

S. JOGARAJAN, *Prelude to the International Tax Treaty - Network: 1815-1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action*, in *Oxford Journal of Legal Studies*, 2011, pp. 679.

T. A. KAYE, *Tax Discrimination: A Comparative Analysis of U.S. and EU Approach*, in *Florida Tax Review*, 2005, p. 47.

R. KARIMERI, *A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice*, in *Intertax*, 2011, p. 296.

C. KELLY, *Power, Linkage and Accommodation: the WTO as an International Actor and Its Influence on Other Actors and Regimes*, in *Berkley Journal of International Law*, 2006, p. 79.

E. C. KEMMEREN - H. P. PEETERS, *Avoidance of Double Taxation and Its Interaction with European Triangular Arrangements*, in *EC Tax Review*, 2010, p. 4.

E. KEMMEREN, *After Repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: The UE Objective of Eliminating Double Taxation can be applied more widely*, in *EC Tax Review*, 2008, 158.

E. KEMMEREN, *Non-Application of DTs: Inconsistent with Community and EEA Loyalty*, in M. LANG - P. PISTONE, *The EU and Third Countries - Direct Taxation*, 2007.

E. KEMMEREN, *The Termination of the 'Most Favoured Nation Clause' dispute in tax treaty law and the necessity of a Euro Model Tax Convention*, in *EC Tax Review*, 1997, p. 146.

S. KINGSTON, *A Light in the Darkness: Recent Developments in the ECJ's Direct Tax Jurisprudence*, in *Common Market Law Review*, 2007, p. 1321.

G. KOFLER – R. MASON, *Double taxation: a European "switch in time?"*, in *Columbia Journal of European Law*, 2007/2008, p. 63.

G. KOFLER, *Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties?*, in *Houston Business and Tax Law Journal*, 2005, p. 1.

G. KOFLER – C. SHINDLER, *'Dancing with Mr D.': The EJC's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in The D. Case*, in *European Taxation*, 2005, p. 530.

G. KOFLER, *European Taxation Under an "Open Sky": LoB Clauses in Tax Treaties Between the U.S. and the EU Member States*, in *Tax Notes International*, 2004, p. 45.

J. KOKOTT, *States – Sovereign Equality*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

H. KOSTENSE, *The Saint-Gobain case and the Application of Tax Treaties. Evolution or Revolution?*, in *EC Tax Review*, 2000, p. 220.

M. KOTZUR, *Good Faith (Bona fide)*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

P. KOUTRAKOS, *EU International Relations Law*, Oxford, 2006.

M. KRAJEWSKI, *General Agreement on Trade in Services 1994*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

M. KRAJEWSKI, *National Regulation and Trade Liberalization in Services: The Legal Impact of the General Agreement on Trade in Services (GATS) on National Regulatory Autonomy*, Kluwer, 2003.

P. KUIJPER, *The Court and the Tribunal of the EC and the Vienna Convention on the Law of Treaties 1969*, in *Legal Issues of European Integration*, 1998, p. 1.

P. LACHMANN, *International Legal Personality of the EC: Capacity and Competence*, in *Legal Issues of European Integration*, 1984, p. 3.

E. A. LAING, *Equal Access/Non-Discrimination and Legitimate Discrimination in International Economic Law*, in *Wisconsin International Law Journal*, 1996, p. 246.

A. LANDSMEER, *Movement of Capital and Other Freedoms*, in *Legal Issues of Economic Integration*, 2001, p. 57.

M. LANG, *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions*, in *EC Tax Review*, 2009, p. 98.

M. LANG - S. DOMMES, *Tax Treaties and EC Law - Reciprocity and the Balance of a Tax Treaty*, in M. LANG - J. SCHUCH - C. STARINGER, *Tax Treaty Law and EC Law*, 2006.

M. LANG – J. SCHUCH, *Europe on its Way to a Multilateral Tax Treaty*, in *EC Tax Review*, 2000, p. 39.

N. LAVRANOS, Nota a C-205/06 (Commissione v. Austria) e C-249/06 (Commissione v. Svezia), in *The American Journal of International Law*, 2009, p. 716.

R. LEAL-ARCAS, *Polycephalous Anatomy of the EC in the WTO: an analysis of Law and Practice*, in *Florida Journal of International Law*, 2007, p. 569.

M. LEHNER, *The Influence of EU Law on Tax Treaties from a German Perspective*, *IBFD Buletin*, 2000, p. 470.

M. LEHNER, *Limitation of the National Power of Taxation by the Fundamental Freedoms and Non-Discrimination Clauses of the EC Treaty*, in *EC Tax Review*, 2000, p. 5.

W. LIPPMAN, *U.S. War Aims – America Post WWII Era*, 1944.

H. LITWINCZUK, *Taxation of cross-border workers and EC Tax Law*, paper for the Annual Meeting Cambridge 2008 of EATLP, disponibile su www.eatlp.org.

A. LOVISOLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1983, p. 1127.

G. MAISTO, *Shaping EU Company Tax Policy: The EU Model Tax Treaty*, in *European Taxation*, 2002, p. 303.

J. MALHERBE – O. DELATTRE, *Compatibility of Limitation of Benefits Provisions in EC Law*, in *European Taxation*, 1996, p. 12.

R. MASON, *Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test*, in *Boston College Law Review*, Vol. 49, 2008, p. 1277.

R. MASON, *A Theory of Tax Discrimination – Jean Monnet Working Paper 09/06*, 2006.

M. R. MAURO, *Gli Accordi Bilaterali sulla Promozione e la Protezione degli Investimenti*, Torino, 2003.

W. MCKEAN, *Equality and Discrimination Under International Law*, Oxford, 1983.

A. J. MENÉNDEZ, *Another View of the Democratic Deficit: No Taxation Without Representation*, in C. JOERGES - Y. NÉNY - J.H.H. WEILER, *What Kind of Constitution for What Kind of Polity? Responses to Joschka Fischer*, European University Institute, Firenze, 2000.

P. MENGOZZI, *Il Principio Personalista nel Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010.

P. MERKS, *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, in *Intertax*, 2006, p. 272.

G. MEUSSEN, *Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the Application of the CFC Rules in the Member States*, in *European Taxation*, 2007, p. 13.

G. MEUSSEN, *The Advocate General's Opinion in the 'D' Case: Most-Favoured-Nation Treatment and the Free Movement of Capital*, in *European Taxation*, 2005, p. 52.

M. MÖLDNER, *European Community and Union, Mixed Agreements*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

D. MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artistes: the problems with Article 17 OECD and how to correct them*, Amsterdam, 2006.

A. G. MONROY, *The Relevance of WTO Law for International Tax Law*, in J. HERDIN-WINTER e I. HOFBAUER, *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, Linde Verlag, 2006.

M. Monti, *A New Strategy for the Single Market - Report to the President of the European Commission*, 2010.

- M. MONTI, *The Single Market and Tomorrow's Europe: A Progress Report from the European Commission*, Kogan Page in associazione con la Commissione Europea, 1996.
- P. B. MUSGRAVE, *Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation*, in *Brooklyn Journal of International Law*, 2001, p. 1335.
- K. NAKHAI – O. THÖMMES, *EC Tax Scene ECJ Rejects Most-Favoured-Nation Argument in D Case*, in *Intertax*, 2005, p. 479.
- E. NEFRAMI, *The Duty of Loyalty: Rethinking its scope Thoriugh its application in the Field of EU External Relations*, in *Common Market Law Review*, 2010, p. 323.
- N. NIC SHUIBHNE, *The Resilience of EU Market Citizenship*, in *Common Market Law Review*, 2010, p. 1597.
- M. NIEMINEN, *Abolition of Double Taxation in Treaty of Lisbon*, in *Bulletin for international taxation*, 2010, p. 330.
- S. O'LEARY, *The Evolving Concept of Community Citizenship: From the Free Movement of Persons to Union Citizenship*, Kluwer, 1996.
- T. O'SHEA, *Marks & Spancer v Halsey (HM Inspector of Taxes): restriction, Justification and Proportionality*, in *EC Tax Review*, 2006, p. 66.
- T. O'SHEA, *The ECJ, the 'D' case, Double Tax Conventions and Most-Favoured Nations: Comparability and Reciprocity*, in *EC Tax Review*, 2005, p. 190.
- R. OFFERMANN - C. ROMANO, *Treaty Benefits for Permanent Establishments: The Saint-Gobain Case*, in *European Taxation*, 2000, p. 180.
- F. ORTINO, *The Principle of Non-Discrimination and Its Exceprtions in GATS: Selected Legal Issues*, in K. ALEXANDER - M. ANDENAS, *The World Trade Organization and Trade in Services*, Leiden, 2008.
- F. ORTINO, *From "Non-Discrimination" to "Reasonableness": a Paradigm Shift in International Economic Law?*, in *Jean Monnet Working Paper*, 1/05, 2005.
- C. H. PANAYI, *Limitation on Benefits and State Aid*, in *European Taxation*, 2004, p. 83.
- C. H. PANAYI, *Open Skies for European Tax?*, in *British Tax Review*, 2003, p. 189.
- A. PETERS, *Treaties, Unequal*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.
- E. PETERSMANN, *World Trade, Principles*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

D. PHILPOTT, voce "Sovereignty", in *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Summer 2010 Edition), edizione on-line, disponibile su <http://plato.stanford.edu/archives/sum2010/entries/sovereignty>.

P. PIANTAVIGNA, *Tax Abuse in European Union Law: A Theory*, in *EC Tax Review*, 2011, p. 134.

P. PISTONE, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation: Limitation-of-Benefits Clauses are Clearly Different from Most-Favoured-Nation Clauses*, in *British Tax Review*, 2007, p. 363.

P. PISTONE, *The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation*, in *Intertax*, 2006, p. 234.

P. PISTONE, *National treatment for all non-resident EU nationals: looking beyond the D decision*, in *Intertax*, 2005, p. 412.

F. POCAR, *Commentario Breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione Europea*, Padova, 2001.

M. PODESTÀ, *Il Caso Eastern Sugar: Accordi Bilaterali sugli Investimenti, Unione Europea e Diritto Comunitario*, in *Rivista di Diritto Internazionale Privato e Processuale*, 2008, p. 1055.

M. POULSEN, *Freedom of Establishment and the Balanced Allocation of tax Jurisdiction*, in *Intertax*, 2012, p. 200.

E. QUADRI - R. MONACO - A. TRABUCCHI, *Commentario del Trattato Istitutivo della Comunità Economica Europea*, Vol. I, Milano 1965.

A. H. QURESHI, *Trade-related Aspects of International Taxation – A New WTO Code of Conduct?*, in *Journal of World Trade*, 1996, p. 161.

A. J. RÄDLER, *Most-Favoured-Nation Clause in European Tax Law*, in *EC Tax Review*, 1995, p. 66.

S. RAVENTÓS-CALVO, *The Most-Favoured-Nation Clause and the Outcome of the 'D' and Bujura Cases in the European Court of Justice: Introduction*, in *European Taxation*, 2005, p. 336.

Report of the Fiscal and Financial Committee (presieduto da F. NEUMARK), *The EEC Reports on Tax Harmonization*, Bruxelles, 1 febbraio 1963, Amsterdam, 1963.

Report of the International Law Commission, 1978, Extract from the Yearbook of the International Law Commission, 1978, disponibile su <http://untreaty.un.org/ilc/ilcintro.html>.

Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (c.d. Ruding Committee), 1992.

Report 105-82, Calendar n. 163 della Committee on Finance del Senato degli Stati Uniti, 1997, disponibile su <http://finance.senate.gov/library/reports/committee>;

W. RITTER, *General Report on "Allocation of expenses in international arm's length transactions of related companies"*, in *IFA Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXb, Rotterdam, 1975.

A. ROSAS, *Mixed Union - Mixed Agreements*, in *International Law Aspects of the European Union*, L'Aia, 1998.

T. ROSEMBUJ, *Taxes and World Trade Organization*, in *Intertax*, 2007, p. 348.

C. ROSSILLION, *La Clause de la Nation la plus favorisés dans la Jurisprudence de la Cour Internationale de Justice*, in *Journal du Droit International*, Vol. II, 1955.

V. RUIZ ALMENDRAL, *Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?*, in *Intertax*, 2005, p. 562.

M. RUVOLO, *Il giudice nazionale a confronto con la nozione di interpretazione conforme e con la sua «particolare» applicazione nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Nuove Autonomie*, 2006, p. 221.

C. SACCHETTO, *Diritto Tributario (Convenzioni Internazionali)*, Voce enciclopedica in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 2007, I, p. 153.

D. SANDLER, *The Taxation of International Entertainers and Athletes*, Kluwer, 1995.

B. SANTIAGO, *Non-Discrimination Provisions at the Intersection of EC and International Tax Law*, in *European Taxation*, 2009, p. 249.

L. SHEPPARD, *The ECJ's Common Sense in the D Case*, in *Tax Notes International*, 18 July 2005, pp. 203 e ss.;

H. G. SCHERMERS, *A Typology of Mixed Agreements*, in D. O'KEEFFE - H.G. SCHERMERS, *Mixed Agreements*, 1993.

W. SCHÖN, *World Trade Organization Law and Tax Law*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2004, p. 283.

J. SCHUCH, *Critical Notes on the European Court of Justice's D Case Decision on Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties*, in *EC Tax Review*, 2006, p. 6.

J. SCHUCH, *Bilateral Tax Treaties Multilateralized by the EC Treaty*, in M. LANG – H. LOUKOTA – A. J. RÄDLER – J. SCHUCH – G. TOIFL – C. URTZ – F. WASSERMEYER- M-ZÜGER, *Multilateral Tax Treaties*, London, 1998.

J. SCHUCH, *EC Law Requires Multilateral Tax Treaties*, in *EC Tax Review*, 1998, p. 29.

J. SCHUCH, *"Most Favoured Nation Clause" in Tax Treaty Law*, in *EC Tax Review*, 1996, p. 161.

R. SCHUMANN, dichiarazione resa il 9 maggio 1950, disponibile su <http://www.eppgroup.eu/Activities/docs/divers/schuman-it.pdf>

G. SCHWARZENBERGER, *The Principles and Standards of International Economic Law*, in *Recueil des cours*, vol. 117, 1966.

L. SICO, Voce Enciclopedica “*Principio di Sussidiarietà - Diritto Comunitario*”, in *Enciclopedia del Diritto*, Agg. V, 2001, Milano, p. 178.

B. SIMMA, *Reciprocity*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

J. SNELL, *Non-discriminatory Tax Obstacles in Community Law*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2007, p. 339.

R. C. SNYDER, *The Most Favored Nation Clause and Recent Trade Practices*, in *Political Science Quarterly*, 1940, vol. 55, p. 77.

K. E. SØRENSEN, *The Most-Favoured-Nation Principle in EU*, in *Legal Issues of Economic Integration*, 2007, p. 315.

K. E. SØRENSEN, *Direct Taxation and the WTO Agreements*, in *European Taxation*, 2002, p. 206.

T. N. SRINIVASAN, *Global Trading System: Decline of Nondiscrimination and Rise of Preferential Trade Arrangements and Agreements*, in *Stanford Journal of International Law*, 2010, p. 199.

T. N. SRINIVASAN, *Nondiscrimination in GATT/WTO: was there anything to begin with and is there anything left?*, in *World Trade Review*, 2005, p. 69.

C. STARINGER - H. SCHNEEWEISS, *Tax Treaty Non-Discrimination and EC Freedoms*, in M. LANG - J. SCHUCH - C. STARINGER, *Tax Treaty Law and EC Law*, 2006.

E. STEINBERGER, *The WTO Treaty as a Mixed Agreement: Problems with the EC's and the EC Member States' Membership of the WTO*, in *The European Journal of International Law*, 2006, p. 837.

B. SUNDBERG-WEITMAN, *Discrimination on the ground of nationality*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam, 1977.

E. SWEENEY SAMUELSON - S. EBERE, *Could a Foreign Investor Use GATS Disciplines in a BIT Claim?*, Working paper, 19 maggio 2010, Harrison Institute for Public Law Georgetown Law.

E. SZYSZCZAK, *Antidiscrimination law in the European Community*, in *Fordham International Journal*, 2009, p. 624.

P. TARIGO, *Principio generale comunitario di eliminazione delle doppia imposizione, libertà fondamentali e obblighi convenzionali: il caso Damseaux*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2010.

P. TARIGO, *La doppia imposizione giuridica internazionale come fattispecie disciplinata nei Trattati Bilaterali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2009, p. 902.

D. K. TARULLO, *Logic, Myth and the International Economic Order*, in *Harvard International Law Journal*, 1985, p. 533.

T. TASSANI, *Trasferimento di residenza ed exit tax nel diritto tributario comunitario: l'esperienza italiana*, in *Studi Tributari Europei*, 1/2009, disponibile su ste.seast.org.

B. J. M. TERRA - P. J. WATTEL, *European Tax Law*, 2005.

B. TER KUILE, *Legal Aspects of Fiscal Sovereignty within the Internal Market*, in *Intertax*, 1991, p. 503.

G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2010.

O. THÖMMES, *A Tax Treaty for Europe: An Independent View under EU Law*, in *European Taxation*, 2005, p. 343.

E. TRIGGIANI, *Il Trattamento della Clausola della Nazione più Favorita*, Napoli, 1983.

V. UCKMAR, *I trattati internazionali in materia tributaria*, in *Diritto tributario internazionale* coordinato da V. UCKMAR, Padova, 2005.

P. VAN DEN BOSSCHE, *Looking for Proportionality in WTO Law*, in *Legal Issues of Economic Integration*, 2008, p. 283.

E. VAN DER BRUGGEN, *State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition*, in *Intertax*, 2001, p. 115.

R. VAN DER LINDE, *Some Thoughts on Most-Favoured-Nation Treatment within the European Community Legal Order in pursuance of the D. Case*, in *EC Tax Review*, 2004, p. 10.

F. VANISTENDAEL, *No European Taxation without European Representation*, in *EC Tax Review*, 2000, p. 142.

F. VANISTENDAEL, *Does The ECJ have the Power of Interpretation to build a tax system compatible with the Fundamental Freedoms?*, in *EC Tax Review*, 2008, p. 52.

F. VANISTENDAEL, *The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty Against the Imperative of the Single Market*, in *European Taxation*, 2006, p. 413.

F. VANISTENDAEL, *Impact of European Tax Law on Tax Treaties with Third Countries*, in *EC Tax Review*, 1999, p. 163.

K. VAN RAAD, *The Impact of the EC TREATY's Fundamental Freedoms Provisions on EU Member States' Taxation in Border-crossing Situations – Current State of Affairs*, in *EC Tax Review*, 1994, p. 190.

S. VAN THIEL, *Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts – Part 2*”, in *European Taxation*, 2008, p. 339.

S. VAN THIEL, *Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment, Part 1*, in *European Taxation*, 2007, p. 263..

S. VAN THIEL, *Why the ECJ Should Interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-Community Most-Favoured-Nation Treatment, Part 2*, in *European Taxation*, 2007, p. 314.

S. VAN THIEL, *The Future of the Principle of Non-Discrimination in the EU*, in R. S. AVI-YONAH - J. R. HINES Jr. - M. LANG, *Comparative Fiscal Federalism*, 2007.

S. VAN THIEL – A. STEINBACH, *The Effect of the WTO Law in the Legal Order of the European Community: a Judicial Protection Deficit od a Real-political Solution, or Both?*, in M. LANG – J. HERDIN – I. HOFBAUER, *The WTO and Direct Taxation*, 2005.

S. VAN THIEL, *A Slip of the European Court in the D case: Denial of the Most-Favoured-Nation Treatment because of Absence of Similarity*, in *Intertax*, 2005, p. 454.

F. A. VEGA BORREGO, *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, Edizione *Eucotax*, 2005.

R. E. VINEUSA, *Principle of National Treatment*, in *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, edizione on-line, 2011, www.mpepil.com.

Vocabolario della Lingua Italiana, Istituto della Enciclopedia Italiana fondata da G. TRECCANI, 1987, Vol. II.

K. VOGEL, *Tax Treaties between Member States and Third States: 'Reciprocity' in Bilateral Tax Treaties and Non-Discrimination in EC Law*, in *EC Tax Review*, 2006, p. 83.

K. VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, London, 1997.

K. VOGEL, *Problems of a Most-Favoured-Nation Clause in Intra-EU Treaty Law*, in *EC Tax Review*, 1995, p. 264.

J. WALDRON, *Are Sovereigns Entitled to the Benefit of the International Rule of Law?*, in *The European Journal of International Law*, 2011, p. 315.

N. WALKER, *The EU and the WTO: Constitutionalism in a New Key*, in G. DE BURCA - J. SCOTT, *The EU and the WTO: Legal and Constitutional Issue*, Oxford, 2001.

N. WALKER, *Sovereignty and Differentiated Integration in the European Union*, in *European Law Journal*, 1998, p. 355.

F. WASSEMEYER, *Does the EC Treaty Force the Member State to Conclude a Multilateral Tax Treaty*, in M. LANG – H. LOUKOTA – A. J. RÄDLER – J. SCHUCH – G. TOIFL – C. URTZ – F. WASSERMEYER- M- ZÜGER, *Multilateral Tax Treaties*, London, 1998.

M. WATERS, *A Tax Treaty for Europe? Most-Favoured Nation and the Outcome of the 'D' and Bujura Cases in the European Court of Justice*, in *European Taxation*, 2005, p. 347.

P. J. WATTEL, *Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice*, in *European Taxation*, 2000, p. 40.

P. J. WATTEL, *The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law*, in *Common Market Law Review*, 1996, p. 223.

D. WEBER, *In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC*, in *Intertax*, 2006, p. 585.

D. WEBER, *Differences between Tax Treaties: Prohibited Discrimination?*, in *European Taxation*, 2005, p. 339.

D. WEBER, *Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties Rejected in the European Community: Background and Analysis of the D Case*, in *Intertax*, 2005, p. 420.

D. WEBER – E. SPIERTS, *The "D Case": Most-Favoured-Nation Treatment and Compensation of Legal Costs before the European Court of Justice*, in *European Taxation*, 2004, p. 65.

R. A. WESSEL, *The EU as a party to international agreements: shared competences mixed responsibilities*, in A. DASHWOOD - M. MARESCAU, *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, 2008.

R. A. WESSEL, *Legal Responsibility for Agreements concluded by the European Union*, 5 CFSP Forum, 2007.

H. WEHLAND, *Intra-EU Investment Agreements and Arbitration: Is European Community Law an Obstacle?*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 2009, p. 297.

F. WEISS, *The General Agreements on Trade in Services 1994*, in *Common Market Law Review*, 1995, p. 1177.

G. WILS, *The Concept of Reciprocity in EEC Law: An Exploration Into These Realms*, in *Common Market Law Review*, 1991, p. 245.

S. WOLVERS, *Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment in the European Community – Report of the Third ACIL Seminar on international and European Taxation held on 10 March 2005*, in *European Taxation*, 2005, p. 255.

Working Document della Commissione Europea del 5 luglio 2005, *EC Law and Tax Treaties*,

Working Document del Directorate-General For International Policies del Parlamento Europeo, *The Impact of the Rulings of the European Court of Justice in the Area of Direct Taxation 2010*, 2011.

Working Papers on International Investment dell'OCSE - *Relationship between International Investment Agreement*, maggio 2004.

J. WOUTERS, *The Principle of Non-Discrimination in European Community Law*, in *EC Tax Review*, 1999, p. 98.

A. ZALASINSKI, *The limits of the EC Concept of 'Direct Tax Restriction on Free Movement Rights', The Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity*, in *Intertax*, 2009, p. 282.

A. ZALASINSKI, *Article 24 (1) of the OECD Model Convention and the Exclusion of MFN Treatment - A Comment on the OECD Public Discussion Draft*, in *Intertax*, 2007, p. 460

A. ZALASINSKI, *Proportionality of Anti-avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law*, in *Intertax*, 2007, p. 310.

A. ZESTER, *Can the Most-Favoured-Nation Principle Influence the Use of Limitation on Benefits Clauses in Tax Treaties?*, in *Intertax*, 2006, p. 147.

GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA CE

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 5 febbraio 1963, causa 26/62, *Van Gend en Loos*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 3 aprile 1968, causa 28/67, *Hauptzollamt Paderborn*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 31 marzo 1971, causa 22/70, *ERTA/AETR*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 22 giugno 1972, causa 1-72, *Frilli*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 12 febbraio 1974, causa 152/73, *Sotgiu*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 30 aprile 1974, causa 181/73, *Haegeman*

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 12 dicembre 1974, causa 36/74, *Walrave – Koch*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 9 marzo 1978, causa 106/77, *Simmenthal*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 23 marzo 1982, causa 102/81, *Nordsee*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 26 ottobre 1982, causa 104/81, *Hauptzollamt Mainz/Kupferberg*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Avoir Fiscal*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 4 febbraio 1988, causa 157/86, *Murphy e a..*

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 22 settembre 1988, causa C-187/87, *Saarland*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 2 febbraio 1989, causa 186/87, *Cowan*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 22 giugno 1989, causa 70/87, *Fediol*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 5 dicembre 1989, causa C-3/88, *Commissione/Italia*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 7 maggio 1991, causa C-69/89, *Nakajima*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 19 novembre 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90, *Francovich*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 10 dicembre 1991, causa C-179/90, *Merci Convenzionali del Porto di Genova S.p.A. e Siderurgica Gabrielli S.p.A..*

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 16 giugno 1994, causa C-132/93, *Steen*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 7 marzo 1995, causa C-68/93, *Fiona Shevill*

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 30 novembre 1995, causa C-55/94, *Gebhard*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE dell'1 febbraio 1996, causa C-177/94, *Perfili*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 5 marzo 1996, cause riunite C-46/93 e C-48/93, *Factorame*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 26 marzo 1996, causa C-392/93, *British Telecommunications*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 23 maggio 1996, causa C-5/94, *Hedley Lomas*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Gilly*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 16 luglio 1998, causa C-264/96, *ICI*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 9 marzo 1999, causa C-212/97, *Centros*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 23 novembre 1999, causa C-149/96, *Portogallo/Consiglio*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 24 febbraio 2000, causa C-434/97, *Commissione/Francia*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 6 giugno 2000, causa C-35/98, *Verkooijen*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 4 luglio 2000, causa C-62/98, *Commissione/Portogallo*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 26 settembre 2000, causa C-262/97, *Engelbrecht*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 14 dicembre 2000, causa C-110/99, *Emsland-Stärke*.

Ordinanza della Corte di Giustizia CE del 2 maggio 2001, causa C-307/99, OGT.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 20 settembre 2001, causa C-184/99, *Grzelczyk*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE 15 gennaio 2002, causa C-55/00, *Gottardo*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 5 novembre 2002, causa C-466/98, *Commissione/Regno Unito*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 5 novembre 2002, causa C-467/98, *Commissione/Danimarca*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 5 novembre 2002, causa C-468/98, *Commissione/Svezia*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 5 novembre 2002, causa C-469/98, *Commissione/Finlandia*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 30 settembre 2003, causa C-167/01, *Inspire Art*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 30 settembre 2003, causa C-224/01, *Köbler*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 30 settembre 2003, causa C-93/02 P, *Biret International SA*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE dell'11 marzo 2004, causa C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE dell'1 luglio 2004, causa C-65/03, *Commissione/Belgio*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 7 settembre 2004, causa C-319/02, *Manninen*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 18 novembre 2004, causa C-377/02, *Léon Van Parys*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 12 dicembre 2006, causa C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT of Group Litigation*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D.*

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 12 luglio 2005, causa C-403/03, *Schempp*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 19 gennaio 2006, causa C-265/04, *Bouanich*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 13 giugno 2006, causa C-173/03, *Traghetti del Mediterraneo*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 6 luglio 2006, causa C-346/04, *Conijn*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 7 settembre 2006, causa C-470/04, *N.*

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 14 settembre 2006, causa C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 3 ottobre 2006, causa C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 14 novembre 2006, causa C-513/04, *Kerckhaert e Morres*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE dell'8 novembre 2007, causa C-379/05, *Amurta*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 6 dicembre 2007, causa C-298/05, *Columbus*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 20 maggio 2008, causa C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 12 febbraio 2009, causa C-67/08, *Block*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 16 luglio 2009, causa C-128/08, *Damseaux*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 27 ottobre 2009, causa C-115/08, *Land Oberösterreich*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 9 marzo 2009, causa C-205/06, *Commissione/Austria*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 9 marzo 2009, causa C-249/06, *Commissione/Svezia*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 19 novembre 2009, causa C-118/09, *Commissione/Finlandia*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 21 gennaio 2010, causa C-311/08, *SGI*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 21 gennaio 2010, causa C-546/07, *Commissione/Germania*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 15 aprile 2010, causa C-96/08, *CIBA*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 22 giugno 2010, cause riunite C-188/10 e C-189/10, *Melki e Abdeli*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 10 febbraio 2011, causa C-25/10, *Missionswerk Werner Heukelbach e V.*

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 10 febbraio 2011, cause riunite C-436/08 e C-437/08, *Haribo*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 29 marzo 2011, causa C-565/08, *Commissione/Italia*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 31 marzo 2011, causa C-450/09, *Schröder*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE del 29 novembre 2011, causa C-371/10, *National Grid Indus*.

Sentenza della Corte di Giustizia CE, 14 giugno 2012, causa C-533/10, *CIVAD*.

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE RESE ALLA CORTE DI GIUSTIZIA CE

Conclusioni dell'Avvocato Generale Gand presentate il 2 dicembre 1964 nella causa 20/64, *Albatros*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Mayras presentate il 25 ottobre 1972 nelle cause riunite 21 - 24/72, *International Fruit*,

Conclusioni dell'Avvocato Generale Trabucchi presentate il 14 gennaio 1976 nella causa 87/75, *Bresciani*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Mancini presentate il 16 ottobre 1985 nella causa 270/83, *Avoir Fiscal*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Tesauro presentate il 13 novembre 1997 nella causa C-53/96, *Hermès International*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Tesauro presentate il 16 dicembre 1997 nella causa C-264/96, *ICI*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Saggio presentate il 25 febbraio 1999 nella causa C-149/96, *Portogallo/Consiglio d'Europa*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Léger presentate il 17 giugno 2003 nella causa C-453/00, *Kühne & Heitz NV*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Colomer presentate l'11 gennaio 2005 nella causa C-376/03, *D.*

Conclusioni dell'Avvocato Generale Mengozzi presentate il 15 febbraio 2007 nella causa C-335/05, *Řízení letového provozu ČR*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Bot dell'8 luglio 2008 nella causa C-110/05, *Commissione/Italia*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Poiars Maduro presentate il 10 luglio 2008 nella causa C-205/06, *Commissione/Austria*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Jääskinen presentate il 20 maggio 2010 nella causa C-70/09, *Alexander Hengartner e Rudolf Gasser/Landesregierung Voralberg*.

Conclusioni dell'Avvocato Generale Jääskinen, presentate il 16 dicembre 2010, causa C-391/09, *Runevič-Vardyn e Wardyn*.

PARERI RESI DALLA CORTE DI GIUSTIZIA CE

Parere n. 1/91 reso il 14 dicembre 1991.

Parere n. 1/94 reso il 15 novembre 1994.

Parere n. 1/08 reso il 30 novembre 2009.

Parere n. 1/09 reso l'8 marzo 2011.

GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA INTERNAZIONALE

Sentenza della Corte di Giustizia Internazionale Permanente del 7 settembre 1927, caso S.S. Lotus, Ser. A. n. 10.

Sentenza della Corte di Giustizia Internazionale Permanente del 12 dicembre 1934, caso Oscar Chinn, Serie A/B, fascicolo n. 63.

Advisory Opinion n. 26 della Corte Internazionale di Giustizia resa il 6 aprile 1935, caso Minority Schools in Albania, Ser. A/B64, general list n. 62.

Sentenza della Corte di Giustizia Internazionale del 27 agosto 1952, *case concerning rights of nationals of the United States of America in Morocco* (FRANCE v. UNITED STATES OF AMERICA), fascicolo 93.

DECISIONI DEL DISPUTE SETTLEMENT BODY DEL WTO

Report of the Panel, *United States - Section 337 of the tariff act of 1930* del 7 novembre 1989, cause riunite L/6439 - 36S/345.

Report of the Appellate Body, *U.S. - Standards for Reformulated and Conventional Gasoline* del 29 aprile 1996, causa WT/DS2/AB/R.

Report of the Appellate Body, *Japan - Taxes on Alcoholic Beverages*, del 4 ottobre 1996, cause riunite WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R e WT/DS11/AB/R.

Report of the Panel, *European Communities – Customs Classification of Certain Computer Equipment (LAN Case)* del 5 febbraio 1998, cause riunite n. WT/DS62/R, WT/D67/R e WT/D68/R.

Report of the Appellate Body, *U.S. - Import Prohibition of certain Shrimp and Shrimp Product* del 12 ottobre 1998, causa WT/DS58/AB/R.

Report of the Panel, *United States—Sections 301–310 of the Trade Act of 1974* del 22 dicembre 1999, causa WT/DS152/R.

Report of the Appellate Body, *United States - Tax Treatment for 'Foreign Sales Corporation'*, del 24 febbraio 2000, causa WT/DS108/AB/R.

Report of the Appellate Body, *Korea – Measures affecting imports of fresh, chilled and frozen beef* del 11 dicembre 2000, cause riunite WT/DS161/AB/R e WT/DS169/AB/R.

Report of the Appellate Body, *EC – Asbestos* del 12 marzo 2001, causa WT/DS135/AB/R.

Report of the Panel, *U.S. - Import Prohibition of certain Shrimp and Shrimp Product* del 15 giugno 2001, causa WT/DS58/RW.

Report of the Panel, *U.S. Gambling - Antigua e Barbados* del 10 novembre 2004, causa WT/DS285/R.

Report of the Panel, *United States – Tax Treatment for 'Foreign Sales Corporations'*, del 30 settembre 2005, causa WT/DS108/RW2.

Report of the Panel, *Brazil – Measures affecting imports of retreaded tyres* del 12 giugno 2007, causa WT/DS332/R.

Report of the Appellate Body, *Brazil - Measures affecting imports of retreaded tyres* del 3 dicembre 2007, causa WT/DS332/AB/R.

SENTENZA DI GIUDICI NAZIONALI

Sentenza resa dalla Corte Statunitense il 5 agosto 1971, causa *Aiken Industries Inc. vs. Commissioner*.

LODI ARBITRALI

Lodo arbitrale emesso il 27 marzo 2007 dal Collegio Arbitrale istituito presso la Camera di Commercio di Stoccolma, causa *Eastern Sugar B.V. / Repubblica Ceca*, SCC 088/2005, il cui procedimento è disponibile su <http://ita.law.uvic.ca>, nel quale è possibile avere contezza anche della lettera della Commissione Europea rivolta al Ministro delle Finanze Ceca del 13 gennaio 2006.