



SAPIENZA UNIVERSITÀ DI ROMA  
DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO  
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE  
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

3

2009

settembre/dicembre

Fondata da • Founded by  
GIOVANNI PUOTI

Diretta da • Directed by  
GIOVANNI PUOTI

*Professore di Diritto tributario italiano  
e internazionale nella «Sapienza  
Università di Roma» e  
nell'Università «Luiss» di Roma*

ANDREA AMATUCCI

*Professore di Diritto finanziario  
e di Diritto tributario internazionale  
nell'Università «Federico II» di Napoli*

ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO



LIBRERIA DELLO STATO



La “Rivista di Diritto Tributario Internazionale” pubblica nella sezione I di questo numero gli atti del Convegno internazionale *Il divieto di retroattività in materia tributaria: nuovi orientamenti in ambito nazionale e comunitario*, tenutosi il 10 novembre 2009 nell’Aula Magna dell’Università degli Studi di Napoli “Federico II” per festeggiare il decimo anniversario della creazione della Rivista.

Il tema trattato è di notevole interesse scientifico e di grande attualità, come dimostra l’altissimo livello dei relatori italiani e stranieri che ci hanno onorato del loro contributo. Esso, inoltre, coincide con quello che sarà trattato a Lovanio nell’*Annual Meeting 2010* dell’EATLP - *European Association of Tax Law Professors*, con la quale da tempo la Rivista si muove in sintonia.

L’occasione è stata propizia per salutare l’ultimo anno accademico di insegnamento presso l’Ateneo partenopeo del prof. Andrea Amatucci, cui ci lega, oltre che una profonda stima, la condivisione di questi primi dieci anni di intenso e stimolante impegno nella Rivista, della quale è Condirettore fin dal primo numero. Un rapporto destinato a durare, vista la squisita sensibilità del Professore che ha assicurato di mantenere il suo impegno nella Rivista per gli anni a venire, condividendo l’intento di continuare a lavorare insieme per far crescere il nostro progetto.

A Lui i più sinceri ringraziamenti e i migliori auguri da parte di tutta la Redazione.

\* \* \*

*The “International Tax Law Review” hosts in this number the publication of the acts of the international Convention Prohibition of tax retroactivity: national and community new tendencies held on November 10 2009 in the Home Room of the University of Naples “Federico II” to celebrate the 10th anniversary of the creation of the Review.*

*The discussed topic has an high scientific interest and great topicality, as the extremely high level of the Italian and foreign speakers that honoured us of their contribution testifies. Moreover, it coincides with the one that will be discussed in Lovanio in the 2010 Annual Meeting of the EATPL - European Association of Tax Law Professors with whom the Review moves in tune.*

*The occasion was favourable to celebrate the beginning of the last academic year of teaching in the Neapolitan athenaeum of Professor Andrea Amatucci, tied to us, other than by a deep esteem, by the sharing of these first ten years of intense and stimulating commitment inside the Review, of which he is Co-director since the first number. A relationship destined to last, considering the exquisite sensibility of Professor Amatucci that assured he will maintain its commitment for the years to come, sharing the will to keep working together to grow our project.*

*To Him the most sincere thanks and best wishes from the whole Editorial staff.*



## Sezione I – Dottrina

### *Academic essays*

**ANDREA AMATUCCI**

*Eusebio González García: Su proyección internacional* 5

Ricordo di Eusebio González García: la Sua proiezione internazionale 9

**JACQUES MALHERBE - PHILIP DAENEN**

*Retroactivity of domestic Tax Laws and Tax Judgments of the European Court of Justice. The Belgian Perspective and the European Context* 13

La retroattività delle norme tributarie interne e la giurisprudenza in materia fiscale della Corte di Giustizia europea. La prospettiva belga e il contesto europeo 35

**GIANNI MARONGIU**

*On the constitutional legitimacy of retroactive tax law* 59

Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie retroattive 67

**FABRIZIO AMATUCCI**

*Prohibition of Retroactivity of the Tax Law in the European Community* 75

Divieto di retroattività della norma tributaria in ambito comunitario 85

**JOHANNA HEY**

*Prohibition of Tax Retroactivity: National and Community New Tendencies. National Report for Germany* 95

Divieto di retroattività delle norme impositive: tendenze nazionali e comunitarie. Rapporto per la Germania 113

**GLÓRIA TEIXEIRA**

*Non-Retroactivity in the Portuguese Tax System: Rule or Exception?* 131

La non retroattività nel sistema fiscale portoghese: regola od eccezione? 135

**HANS GRIBNAU – MELVIN R.T. PAUWELS**

*Retroactivity and Tax Legislation in the Netherlands. A theoretical Approach and Assessment* 139

Retroattività e legislazione tributaria nei Paesi Bassi. Un approccio teorico ed una valutazione 165

**ANDREA AMATUCCI**

*The Prohibition on Retroactivity in Tax Matters. New Guidelines in national and EU Level. Conclusions* 193

Il divieto di retroattività in materia tributaria. Nuovi orientamenti in ambito nazionale e comunitario. Conclusioni 199

## Sezione II – Documenti Commentati

### *Commented documents*

The U.S. regime for taxing U.S.-source business income of nonresidents contains an interesting inconsistency. U.S. bilateral income tax conventions follow the OECD Model by providing (1) that the United States will not tax the U.S.-source business profits of a nonresident unless the profits are attributable to the nonresident's U.S. permanent establishment and (2) that an independent agent's U.S. permanent establishment will not be treated as the permanent establishment of the agent's nonresident principal. However, U.S. domestic law provides that if there is no applicable income tax convention, a nonresident will be subject to U.S. tax on income effectively connected with a trade or business conducted by the nonresident in the United States even if the nonresident lacks a U.S. permanent establishment. Moreover, the Chief Counsel's Office of the U.S. Internal Revenue Service, in the note below published, held that for purposes of determining whether a nonresident is conducting a trade or business in the United States, the U.S. activities of a U.S. agent will be attributed to a nonresident principal even if the U.S. agent is an independent agent. See September 22, 2009 Letter from Stephen A. Musher, Associate Chief Counsel (International), available as Tax Analysts 2009 TNT 182-13.

\* \* \*

This memorandum sets forth the legal analysis with respect to certain lending activities undertaken by foreign corporations. This advice may not be used or cited as precedent.

J. CLIFTON FLEMING JR.

*U.S.A. – Chief Counsel's Office of the U.S. Internal Revenue Service – Memorandum dated September 22, 2009 – CC:BR5 – PRENO – 119800-09. Lending activities in the United States carried out by Foreign Persons – U.S. Activities Carried out by a U.S. Agent giving rise to Effectively Connected Income*

209

Il regime di tassazione in America per i soggetti non residenti, riguardo ai redditi che derivano da tale Stato, contiene una contraddizione interessante. Le convenzioni sulla doppia imposizione bilaterale statunitensi seguono il modello OCSE, il quale tabilisce:

- che gli Stati Uniti non tasseranno gli utili imprenditoriali di un soggetto non residente generati negli Stati Uniti, a meno che questi profitti non siano attribuibili ad una stabile organizzazione di un soggetto non residente negli Stati Uniti e
- che un agente indipendente di una stabile organizzazione situata in America non sarà trattato come stabile organizzazione del soggetto non residente che rappresenta.

Tuttavia, il diritto interno degli Stati Uniti prevede che, ove non sia possibile applicare una convenzione sulla doppia imposizione dei redditi, l'individuo non residente sarà soggetto all'imposta sul reddito effettivamente connesso all'attività commerciale o industriale condotta dal non residente all'interno degli Stati Uniti, anche qualora al soggetto non residente manchi una stabile organizzazione negli Stati Uniti. Inoltre, il capo del consiglio dell'ufficio dell'agenzia delle entrate statunitense, nella nota di seguito pubblicata, ha affermato, al fine di determinare se un soggetto non residente abbia in corso un'attività commerciale o industriale negli Stati Uniti, che le attività svolte in America da un agente statunitense verranno attribuite ad un committente non residente, anche se l'agente negli Stati Uniti è un agente indipendente.

\* \* \*

Questo memorandum stabilisce l'analisi giuridica relativa alle attività di credito esercitate dalle società straniere. Questo parere non può essere utilizzato o citato come precedente.

**J. CLIFTON FLEMING JR.**

USA - Capo del Consiglio dell'Internal Revenue Service degli Stati Uniti Memorandum datato 22 settembre 2009 - CC: BR5 - PRENO - 119.800-09 Attività creditizia negli Stati Uniti condotta da persone straniere - Attività degli Stati Uniti realizzate da un agente americano che determinano un reddito effettivamente connesso

219

**Court of Cassation**

**Tax Division**

**Ruling No 29455, October 30, 2008, filed on December 17, 2008**

*Income Tax - Personal income tax - Taxable persons - Employment relationship - Transfer of residence - Enrollment in the AIRE - Place of performance of work - Articles 15 and 19 of the double taxation treaty Italy-Switzerland - Article 3, paragraph 3 lit. c) TUIR - The Remuneration may be taxed in Italy in the absence of the taxation by the foreign state*

229

**Court of Cassation**

**Tax Division**

**Ruling No 941 October 30, 2008, filed on January 16, 2009**

*Income Tax - Personal income tax - Taxable persons - Employment relationship - Transfer of residence - Enrollment in the AIRE - Place of performance of work - Articles 15 and 19 of the double taxation treaty Italy-Switzerland - Article 3, paragraph 3 lit. c) TUIR - The Remuneration may be taxed in Italy in the absence of the tax levy by the foreign state*

229

## Court of Cassation

### Tax Division

Ruling No 3556 October 30, 2008, filed on February 13, 2009

*Income Tax - Personal income tax - Taxable persons - Employment relationship - Transfer of residence - Enrollment in the AIRE - Place of performance of work - Articles 15 and 19 of the double taxation treaty Italy-Switzerland - Article 3, paragraph 3 lit. c) TUIR - The remuneration may be taxed in Italy in the absence of the taxation by the foreign state* 230

### CARLA LOLLIO

*Lacks of Taxation and expatriates: notations in the margins of some recent judgments of the Court of Cassation* 230

## Cassazione Civile

### Sezione tributaria

Sentenza n. 29455 del 30 ottobre 2008, depositata in data 17 dicembre 2008

*Imposte sui redditi - Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)- Soggetti passivi- Rapporto di lavoro dipendente - Trasferimento di residenza - Iscrizione nell'AIRE - Luogo di prestazione dell'attività lavorativa - Artt. 15 e 19 della Convenzione Italia-Svizzera contro la doppia imposizione - Art. 3, comma 3 lett. c) del TUIR- Tassabilità in Italia della retribuzione in assenza di prelievo tributario da parte dello Stato estero* 243

## Cassazione Civile

### Sezione tributaria

Sentenza n. 941 del 30 ottobre 2008, depositata in data 16 gennaio 2009

*Imposte sui redditi - Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) - Soggetti passivi - Rapporto di lavoro dipendente - Trasferimento di residenza - Iscrizione nell'AIRE - Luogo di prestazione dell'attività lavorativa - Artt. 15 e 19 della Convenzione Italia-Svizzera contro la doppia imposizione - Art. 3, comma 3 lett. c) del TUIR - Tassabilità in Italia della retribuzione in assenza di prelievo tributario da parte dello Stato estero* 243

## Cassazione Civile

### Sezione tributaria

Sentenza n. 3556 del 30 ottobre 2008, depositata in data 13 febbraio 2009

*Imposte sui redditi - Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)- Soggetti passivi- Rapporto di lavoro dipendente - Trasferimento di residenza- Iscrizione nell'AIRE - Luogo di prestazione dell'attività lavorativa - Artt. 15 e 19 della Convenzione Italia-Svizzera contro la doppia imposizione - Art. 3, comma 3 lett. c) del TUIR - Tassabilità in Italia della retribuzione in assenza di prelievo tributario da parte dello Stato estero* 244

CARLA LOLLIO

*Salto di imposta ed expatriates: notazioni a margine di alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione* 244

## Sezione III – Appunti e Rassegne

### Notes and surveys

PIETRO SELICATO

*Pedro Manuel Herrera Molina – Convenios de doble imposición y derecho comunitario (Instituto de estudios fiscales, Madrid, 2009, pp. 352 - ISBN: 978-84-8008-287-7)* 259

*Pedro Manuel Herrera Molina – Convenios de doble imposición y derecho comunitario (Instituto de estudios fiscales, Madrid, 2009, pp. 352 - ISBN: 978-84-8008-287-7)* 263

CLAUDIO MALGARINI

*The deductibility of commercial royalties: an issue still to solve* 267

*La deducibilità delle royalties di tipo commerciale: una questione da risolvere* 269



SEZIONE I

DOTTRINA

*Academic essays*





Eusebio González García

N. 02-06-1942

M. 02-11-2008



## Eusebio González García: Su proyección internacional\*

Andrea Amatucci

Eusebio conocía a fondo el pensamiento de los Maestros italianos fundadores de la ciencia jurídica financiera y tributaria, que había comenzado a estudiar de joven en la Universidad La Sapienza de Roma, bajo la guía del prof. Gian Antonio Micheli. Conocía a fondo el pensamiento de otros Maestros, como Enrico Allorio de la Universidad Católica de Milán, Antonio y Vittorio Berliri de la Universidad de Bolonia, Benvenuto Griziotti, fundador de la Escuela integralista de la Universidad de Pavía en contraposición a Oreste Ranelletti, en quien se han inspirado los Maestros de la Escuela realista napolitana de Derecho Financiero, como Francesco D'Alessio, Gustavo Ingrosso, Vincenzo Romanelli Grimaldi, Vincenzo Sica y Giuseppe Abbamonte.

La notable cualidad y el enorme empeño, que hacían de Eusebio un estudioso excepcional, le permitieron realizar una completa y racional integración entre la cultura jurídica tributaria española y la italiana. Eusebio, a través de un análisis desarrollado con rigor, pasión y constancia en el curso de toda su larga actividad científica, ha manifestado los procesos a través de los cuales se han llevado a cabo las relaciones entre las dos culturas en el curso de sus respectivas evoluciones. En este contexto ha percibido la influencia que habían ejercido los conceptos de derecho tributario elaborados por el prof. Achille Donato Giannini de la Universidad de Bari en la formación de la *Ley General Tributaria* española, que a su vez influyó en la redacción de los modelos de código tributario de América Latina.

Eusebio leía con interés y atención todos los manuales, las monografías y los artículos de los autores italianos discípulos de aquellos Maestros y de los discípulos de esos discípulos. De todo ello tuvo plena conciencia leyendo su amplia recensión, densa en agudas observaciones, de una monografía mía de 1970 acerca del presupuesto del Estado. Mi lectura de la recensión de Eusebio consolidó mi admiración por su intuición jurídica, su rigor científico y su conocimiento tan amplio de la doctrina italiana. No lo conocía personalmente, pero la lectura de aquella recensión me indujo a escribirle para expresarle mi profunda estima por sus excepcionales dotes. Tras su calurosa respuesta y ya desde nuestros primeros encuentros en las Universidades Federico II de Nápoles, Complutense, Santiago de Compostela y San Sebastián, que después se continuarían en esta gloriosa Universidad de Salamanca, donde en marzo del pasado año impartí en presencia de Eusebio algunas lecciones de su Master, me percaté de encontrarme ante un colega que era riquísimo en excelsas cualidades humanas y en el que, por tanto, percibía una natural inclinación a la construcción de una relación de profunda amistad, que se unía a la pasión común por la ciencia jurídica financiera, en general, y tributaria, en particular, delineándose un proyecto de intensa y profunda colaboración científica.

\* Traducción: Rev. prof. Eusebio González della Pontificia Università della Santa Croce, Roma.

Esta disponibilidad le permitió establecer profundas relaciones de amistad con conocidos estudiosos de nuestra disciplina en diversos países de Europa.

Entre éstos merece ser recordado el prof. Walter Schick de la Universidad de Nuremberg, que participó, junto al mismo Eusebio, a Ernesto Lejeune, a Marian Weralsky de la Universidad de Varsovia, a Victor Uckmar de la Universidad de Génova, y a mí en la redacción del volumen *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, publicado en 1980. Nosotros, no españoles, le agradecemos el habernos ofrecido la ocasión de penetrar en la lógica de los principios financieros de la nueva Constitución española.

También yo experimenté un profundo orgullo y con entusiasmo he cultivado, como Walter Schick, estos sentimientos de profunda amistad ante un estudioso que estimaba siempre más.

A menudo venía a investigar e impartir lecciones a la Universidad Federico II de Nápoles, aconsejando a sus colegas y alumnos españoles dedicar largos períodos a actividades académicas y científicas en esta Universidad, para profundizar de modo especial en el conocimiento de la Escuela metodológica napolitana que cumple casi un siglo de investigación. Eusebio tiene así el mérito de haber provocado en los últimos cuarenta años un flujo de estudiosos españoles hacia la Universidad Federico II de Nápoles semejante, si no superior, al de aquellos estudiosos que, fascinados por la figura del prof. Antonio Berliri, se dirigieron precedentemente a la Universidad de Bolonia, ambas, como este Ateneo de Salamanca, entre los más antiguos y gloriosos de Europa.

Eusebio ha intervenido también en Italia con brillantes relaciones en catorce congresos muy importantes, entre ellos el italo-alemán de 1980 en torno a los instrumentos fiscales y crediticios para el desarrollo, a la vigilia de la fundación de la revista *Mezzogiorno d'Europa* [Mediodía de Europa] publicada también en lengua inglesa, dirigida por mí y de la que Eusebio era el proficuo responsable científico para España. Otras tantas interesantes relaciones ha presentado en veinteseis congresos en América Latina, nueve en Portugal, dos en Francia, uno en Alemania y otro en China. Ha publicado también cinco artículos en revistas italianas y dos en revistas alemanas.

Pero el empeño científico, fértil e intenso, de Eusebio no se ha limitado a las relaciones con la comunidad científica italiana que lo apreciaba enormemente. Fue también promotor de una decisiva y fundamental contribución a favor de una grandiosa iniciativa de dimensiones europeas. Para proyectarla y ponerla en práctica Eusebio pensó, hacia la mitad de los años '80, en añadir a él mismo y a mí, al prof. Walter Schick. Impulsado por la sincera amistad y profunda estima, Walter Schick acogió con entusiasmo la invitación de Eusebio a elaborar y poner en práctica un proyecto de *Tratado de derecho tributario* que implicase a todas las Escuelas de los países europeos de formación romanista. De este modo, Eusebio, Schick y yo elaboramos el plano de la obra, compuesto de una cincuentena de capítulos que tenían como objeto los temas fundamentales del derecho tributario. Conforme a las específicas competencias asignamos un capítulo a cada uno de los cincuenta autores, españoles, alemanes e italianos. El esfuerzo, bien logrado, de Eusebio fue coordinar las colaboraciones de los autores españoles entre sí y de éstos con los autores alemanes e italianos. La obra vio la luz en 1994 para celebrar el primer siglo de vida de la Ciencia jurídica tributaria. Estaba compuesta de cinco volúmenes, publicados al unísono, más un volumen de actualización, e integraba las Escuelas de los países de ese ámbito. Todo tributarista europeo, gracias a esta obra, ha conocido a fondo qué nivel había alcanzado la investigación científica en los otros países europeos acerca de cada uno de los temas de teoría general.

Eusebio quiso que el Tratado fuese publicado también en lengua española y dirigió la traducción de todos los capítulos escritos por autores alemanes e italianos. Quiso que la obra en español se publicara en América Latina, porque todos los profesores españoles de derecho financiero y tributario conocen el italiano, [pero no así los americanos]. La obra gustó a la famosa editorial Kluwer de Londres que nos pidió publicar en inglés el volumen *International Tax Law*, escogiendo los capítulos considerados más interesantes del Tratado y pidiéndonos integrarlos con dos capítulos escritos por un profesor de los Estados Unidos de América y otro japonés, labor que confiamos a Gustafson y Kawabata. Hace pocos meses la Kluwer nos ha pedido publicar una nueva edición, porque la primera se ha agotado en tan sólo tres años. Este proceso, todavía en curso, de difusión de la obra en Europa demuestra lo acertado de la contribución de Eusebio en la elección de Schick, encomiable estudioso y gran amigo suyo, y en su más que relevante participación en el diseño y puesta en práctica del Tratado, que fue presentado en Uruguay por Valdés Costa, el cual concluyó observando que «esta es una obra que sólo en Europa saben llevar a cabo».

Walter Schick me confió en Baden-Baden, donde estaba hospitalizado, que «sería interesante verificar cuánto ha contribuido la amistad al desarrollo científico». Apenas publicada la obra yo y el mismo Walter Schick manifestamos profundo agradecimiento a Eusebio por haber promovido una colaboración, fundada en la amistad, capaz de llevar a cabo una contribución científica única en el mundo. Sin esa amistad, la idea habría quedado sólo en una aspiración. Por ello le están agradecidos también todos los tributaristas de todo el mundo.

Muy importante ha sido su compromiso en América Latina donde se ha vuelto come el punto de referencia de todos los tributaristas respecto a los que dispensaba consejos y ejemplos, difundiendo las mayores contribuciones de la doctrina europea. Recogía a la Universidad de Salamanca, donde fue también Vicerector, los mejores tributaristas de la América Latina que seguían su curso de doctorado.

No son sólo sus ideas iluminantes las que sobreviven a través de sus nueve monografías, sus sesenta y siete artículos, sus cuarenta y un capítulos en obra colectivas, y su Manual en tantas ediciones escrito primero con Pérez de Ayala, después con Ernesto Lejeune y al final con su valiosa hija Teresa, continuando así a dar impulso al desarrollo científico del derecho financiero y tributario.

Hay mucha vida detrás de la muerte, y la vida de Eusebio está inmersa para siempre en la gloria de Dios, que le dio una fe inmensa para obrar en su vida terrena siempre conforme a la gracia. Eusebio vive también a través de su profundo amor, en los corazones de su dulce y adorada Charo y de sus espléndidos hijos y nietos, de sus amigos y de sus colegas. La presencia de Eusebio en nuestros corazones nos permitirá continuar a gozar de su afecto y de su ayuda.

*Gracias, Eusebio.*



## Ricordo di Eusebio González García: la Sua proiezione internazionale\*

Andrea Amatucci

Eusebio conosceva a fondo il pensiero dei Maestri italiani fondatori della scienza giuridica finanziaria e tributaria che aveva iniziato a studiare da giovane nell'Università La Sapienza di Roma, sotto la guida del prof. Gian Antonio Micheli. Conosceva a fondo il pensiero degli altri Maestri, quali Enrico Allorio dell'Università Cattolica di Milano, Antonio e Vittorio Berliri dell'Università di Bologna, Benvenuto Griziotti, fondatore della Scuola integralista dell'Università di Pavia in contrapposizione ad Oreste Ranelletti, a cui si sono ispirati i Maestri della Scuola realista napoletana di Diritto finanziario, quali Francesco D'Alessio, Gustavo Ingrosso, Vincenzo Romanelli Grimaldi, Vincenzo Sica e Giuseppe Abbamonte.

La notevole qualità e l'enorme impegno, che rendevano Eusebio uno studioso eccezionale, Gli consentirono di realizzare una completa e razionale integrazione tra la cultura giuridica tributaria spagnola e quella italiana. Eusebio, attraverso un'analisi svolta con rigore, passione e costanza nel corso di tutta la sua lunga attività scientifica, ha rilevato i processi attraverso i quali si sono realizzati i rapporti tra le due culture nel corso delle loro rispettive evoluzioni. In questo contesto Egli ha colto l'influenza che avevano esercitato i concetti di diritto tributario elaborati dal prof. Achille Donato Giannini dell'Università di Bari sulla formazione della *Ley general tributaria* spagnola, che a sua volta influenzò la stesura dei modelli di codice tributario in America Latina.

Eusebio leggeva con interesse e cura tutti i manuali, le monografie e gli articoli degli autori italiani, allievi di quei Maestri ed allievi dei loro allievi. Di tanto ho avuto piena consapevolezza leggendo una sua ampia recensione, densa di acute osservazioni, di una mia monografia del 1970 sul bilancio dello Stato. La mia lettura della recensione di Eusebio consolidò la mia ammirazione per il Suo intuito giuridico, il Suo rigore scientifico e la Sua conoscenza così ampia della dottrina italiana. Non lo conoscevo personalmente, ma la lettura di quella recensione mi indusse a scriverGli per esprimerGli la mia profonda stima per le Sue doti assolutamente rare. Dalla Sua calorosa risposta e già dai nostri primi incontri nelle Università Federico II di Napoli, Complutense, di Santiago di Compostela, di San Sebastian e che poi sarebbero continuati in questa gloriosa Università di Salamanca, dove nel marzo dell'anno scorso ho tenuto alla presenza di Eusebio alcune lezioni al suo Master, mi resi conto di trovarmi di fronte ad un Collega che era anche molto ricco di eccelse qualità umane e nel quale pertanto coglievo una naturale propensione alla costruzione di un rapporto di profonda amicizia

---

\* Testo dell'intervento svolto dal prof. Andrea Amatucci in occasione della cerimonia di commemorazione del prof. Eusebio González García, tenutasi presso l'Università di Salamanca il 21 settembre 2009, ad un anno dalla Sua scomparsa.

che si collegava alla comune passione per la scienza giuridica finanziaria, in generale, e tributaria, in particolare, delineando un progetto di intensa e proficua collaborazione scientifica.

Questa disponibilità Gli permise di stabilire profondi rapporti di amicizia con noti studiosi della nostra disciplina in diversi Paesi d'Europa.

Tra questi merita di essere ricordato il prof. Walter Schick dell'Università di Nürnberg, il quale partecipò, insieme allo stesso Eusebio, ad Ernesto Lejeune e Marian Weralsky dell'Università di Varsavia, a Victor Uckmar dell'Università di Genova ed a me alla stesura del volume *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, pubblicato nel 1980. Noi non spagnoli Gli fummo grati per averci offerto l'occasione di penetrare nella logica dei principi finanziari della nuova Costituzione spagnola.

Anche io provai profondo orgoglio e con entusiasmo ho coltivato, come Walter Schick, questi sentimenti di profonda amicizia nei confronti di uno studioso che stimavo sempre più.

Sovente veniva a svolgere ricerche ed a tenere lezioni nell'Università Federico II di Napoli, consigliando ai Suoi colleghi ed allievi spagnoli di svolgere per mesi attività didattica e scientifica presso quella Università, per approfondire la conoscenza in particolare della Scuola metodologica napoletana che specula da circa un secolo. Eusebio ha così il merito di aver provocato negli ultimi quaranta anni un flusso di studiosi spagnoli presso l'Università Federico II di Napoli simile, se non superiore, a quello di studiosi che, richiamati dal fascino del prof. Antonio Berliri, precedentemente si diressero all'Università di Bologna, ambedue, come questo Ateneo di Salamanca, tra le più antiche e gloriose di Europa.

Eusebio ha anche svolto brillanti relazioni in Italia in tredici congressi molto importanti, tra i quali quello italo-tedesco del 1980 sugli strumenti fiscali e creditizi per lo sviluppo, alla vigilia della fondazione della Rivista *Mezzogiorno d'Europa* pubblicata anche in lingua inglese, da me diretta e del quale Eusebio era il proficuo responsabile scientifico per la Spagna. Altrettanto interessanti relazioni ha svolto in ventisei congressi in America Latina, in nove in Portogallo, in due in Francia, in uno in Germania ed in un altro in Cina. Ha anche pubblicato cinque articoli su riviste italiane e due su riviste tedesche.

Ma l'impegno scientifico, fertile ed intenso, di Eusebio non si è limitato ai rapporti con la comunità scientifica italiana che lo apprezzava enormemente. Fu anche prodromico al suo decisivo e fondamentale contributo a favore di una grandiosa iniziativa di dimensioni europee. Per progettare ed attuarla Eusebio pensò, verso la metà degli anni '80, di aggiungere a Lui stesso ed a me Walter Schick. Motivato dalla sincera amicizia e dalla profonda stima, Walter Schick accolse con entusiasmo l'invito di Eusebio all'elaborazione ed all'attuazione del progetto di un *Trattato di diritto tributario* che coinvolgesse tutte le Scuole dei Paesi europei di formazione romanistica. Così Eusebio, Schick ed io elaborammo il piano dell'opera, composto da una cinquantina di capitoli aventi ad oggetto i temi fondamentali del diritto tributario. In base alle specifiche competenze assegnammo a ciascuno dei cinquanta autori, spagnoli, tedeschi ed italiani un capitolo. Lo sforzo ben riuscito di Eusebio fu di coordinare i contributi degli autori spagnoli tra loro e con i contributi degli autori tedeschi ed italiani.

L'opera fu varata nel 1994 per celebrare il primo secolo di vita della Scienza giuridica tributaria ed era composta di cinque volumi, pubblicati tutti insieme e da un successivo volume di aggiornamento ed integrava le Scuole di tali Paesi. Ciascun tributarista europeo, grazie a questa opera, ha conosciuto a fondo a che livello era giunta la ricerca scientifica negli altri Paesi europei su ciascun tema di teoria generale.

Eusebio volle che il Trattato fosse pubblicato anche in lingua spagnola e curò la traduzione di tutti i capitoli scritti da autori tedeschi ed italiani. Volle che l'opera in spagnolo fosse pubblicata in America Latina, perché tutti i professori spagnoli di diritto finanziario e tributario conoscono l'italiano. L'opera piacque alla famosa casa editrice Kluwer di Londra che ci chiese di pubblicare in inglese il volume *Internacional Tax Law*, scegliendo i capitoli ritenuti più interessanti del Trattato e chiedendoci di integrarli con due capitoli scritti da un professore degli USA e da un altro giapponese che individuammo in Gustafson e Kawabata. Pochi mesi or sono la Kluwer ci ha chiesto di pubblicare una nuova edizione, in quanto la prima si è esaurita in soli tre anni. Questo processo, ancora in corso, di diffusione in Europa dell'opera dimostra la validità del contributo di Eusebio nella scelta di Schick, valoroso studioso e Suo grande amico, e nella Sua rilevantissima partecipazione al disegno ed all'attuazione del Trattato, che fu presentato in Uruguay da Valdes Costa, il quale concluse osservando «questa è un'opera che soltanto in Europa sanno realizzare».

Walter Schick mi confidò a Baden Baden, ove si curava, che «sarebbe interessante verificare sino a quanto l'amicizia ha contribuito allo sviluppo scientifico». Appena pubblicata l'opera io e lo stesso Walter Schick abbiamo manifestato profonda gratitudine ad Eusebio per aver promosso una collaborazione, fondata sulla nostra amicizia, capace di apportare un contributo scientifico unico nel mondo; senza tale amicizia, l'idea sarebbe rimasta soltanto un'aspirazione. Di questo gli sono grati anche tutti i tributaristi di tutto il mondo.

La cosa più importante è stata il Suo impegno per l'America Latina dove è diventato il punto di riferimento di tutti i tributaristi ai quali dispensava consigli e suggerimenti, diffondendo i migliori contributi della dottrina europea. Riceveva all'Università di Salamanca, dove fu anche Vicerettore, i migliori tributaristi dell'America Latina che seguivano il suo corso di dottorato.

Non sono soltanto le Sue illuminate idee a sopravvivere attraverso le Sue nove monografie, i Suoi sessantasette articoli ed i Suoi quarantuno capitoli di opere collettanee ed il Suo manuale scritto in tante edizioni prima con Perez de Ayala, poi con Ernesto Lejeune e poi ancora con la valorosa figliola Teresa, continuando a dare impulso allo sviluppo scientifico del diritto finanziario e tributario.

C'è tanta vita dietro la morte e la vita di Eusebio per sempre è avvolta dalla gloria di Dio, che Gli donò una fede immensa, la quale Gli permise di agire nella vita terrena sempre nella Sua grazia. Eusebio vive anche, attraverso il Suo profondo amore, nei cuori dell'adorata e dolce Charro e dei Suoi splendidi figli e nipoti, dei Suoi amici e dei Suoi colleghi. La presenza di Eusebio nei nostri cuori ci permetterà di continuare a godere del Suo affetto e del Suo sostegno.

*Grazie Eusebio.*



# Retroactivity of domestic Tax Laws and tax Judgments of the European Court of Justice. The Belgian Perspective and the European Context

Jacques Malherbe - Philip Daenen

CONTENTS: 1. Introduction; 2. The principle of non-retroactivity in Belgium; 2.1. In general; 2.2. In tax matters; 2.2.1. What does retroactivity mean?; 2.2.2. Retroactivity in practice – case law; 2.2.2.1. Retroactivity is compatible with legal certainty; 2.2.2.2. Justification of retroactivity – a) In general – b) Other grounds of justification; 2.2.3. Announcement effect; 2.2.4. Interpretative law v. retroactive law and pending litigation; 2.2.4.1. Notion of interpretative law; 2.2.4.2. Interpretative laws and the Constitutional Court; 3. The principle of non-retroactivity in the European context; 3.1. The European Court of Human Rights; 3.1.1. Article 6.1 of the Convention on Human Rights; 3.1.2. Article 1 of the First Protocol; 3.2. The Court of Justice of the European Communities; 4. Retroactivity of ECJ’s judgments; 4.1. Conditions for temporal restrictions of the effects of an ECJ judgment – i) Request – ii) Risk of serious economic damage – iii) Good faith – objective (legal) uncertainty; 4.2. Consequences of the limitation of the temporal effects; 5. Conclusion.

## 1. Introduction

The principle of legal certainty (*certezza del diritto*) is one of the widest generality and is to be found in all legal systems of the Member States. Moreover, it has been recognized as a fundamental principle of EC law. It is commonly accepted that “legal certainty” implies predictability by providing the non-retroactivity of new laws or administrative decisions, the protection of vested rights and of legitimate expectations. Thus, specifically, legal certainty refers to and is closely connected to the principle of non-retroactivity<sup>1</sup>.

According to ROUBIER, legal certainty should be an elementary basis of legislative policy<sup>2</sup>. It is true that each legislative reform constitutes, in principle, a conflict with vested rights. But it is also true that the legislator cannot and must not guarantee the indefinite enjoyment of certain rights. However, there is something the legislator is able to guarantee, namely the fact that what happened under the application of a previous law should always be governed by that law. This is the exact scope of the principle of non-retroactivity.

The principle of non-retroactivity, as an important subsidiary concept deriving from the principle of legal certainty<sup>3</sup>, is not absolute and can be outweighed by other

<sup>1</sup> The origin of this principle is to be found in German law.

<sup>2</sup> P. ROUBIER, *Les conflits de lois dans le temps*, Paris, Recueil Sirey, 1929, p. 429.

<sup>3</sup> C. ROMANO, *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System?*, IBFD Publications, Amsterdam, pp. 2002, 443-444.

legal principles. However, retroactive laws should only be enacted in exceptional circumstances, in particular when they are justified compelling public-interest motives. To put it differently, legislative measures must not, in the absence of an overriding motive of public interest, frustrate the legitimate expectations of those concerned.

The operation of the principle of non-retroactivity in the field of tax law is of paramount importance. Indeed, the principle that tax statutes may not be applied retroactively can be justified on the basis that taxpayers should be able to make economic decisions with knowledge of their tax consequences and that it is unfair to provide tax consequences for an investment or another economic decision that differ from the tax treatment in force at the time the decision was made. However, this principle should not be applied too strictly, in a way that would preclude any change in law. There is no legal rule that defines when, and to what extent, retroactivity of a tax law is permissible. As a result, the problem of retroactivity is dealt with only as a policy matter.

Hereafter, in the first part, we will examine the concept of non-retroactivity under Belgian law. In the second part, we will analyze this concept in the context of EC case-law.

## 2. The principle of non-retroactivity in Belgium<sup>4</sup>

### 2.1. In general

The principle of non-retroactivity of legislation does not appear in the Belgian Constitution. In Belgium, the principle of non-retroactivity is laid down in article 2 of the Civil Code. According to this provision, a law only disposes for the future and does not have any retroactive effect<sup>5</sup>.

The two highest courts in Belgium have adopted a different approach regarding the existence of a principle of non-retroactivity.

First, according to the Belgian Supreme Court, non-retroactivity of laws must be considered as a general principle of law. Furthermore, this general principle is, *inter alia*, laid down in the Civil Code, in particular in article 2<sup>6</sup>. The general principle of non-retroactivity can also be found elsewhere. Article 108 of the Law of 4 August 1986 provides that decrees implementing tax laws may only apply to future events and, hence, that such decrees have no retroactive effect except in the event of an express derogation contained in the relevant law.

Even though the principle of non-retroactivity must be considered as a general principle of law, it has been concretely embodied in Belgian law in the two texts cited above.

Secondly, the Belgian Constitutional Court has ruled on the issue. It must be noted that the Constitutional Court has already recognized in its judgments the existence of a fundamental principle of legal certainty pursuant to which the contents of a law

<sup>4</sup>See generally: H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Tome I, Bruylant, Bruxelles, pp. 1962, 321-346.

<sup>5</sup>H. DE PAGE, *Traité élémentaire de Droit civil belge*, vol. I, 1st ed., Bruylant, Brussels, 1933, p. 210. Other countries have adopted different wordings. E.g., the Brazilian Constitution States: «The law will not prejudice an acquired right, an accomplished legal action or an adjudicated case» (see P. DE BARROS CARVALHO, *Curso de derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2007, p. 87). Comp. M. SCHUVER-BRAVENBOER, *Fiscaal overgangsbeleid*, Kluwer, Deventer, 2009, p. 27.

<sup>6</sup>Cass., 22 October 1970, *Pas.*, 1971, I, 144.

must be foreseeable and accessible<sup>7</sup>. One can say that the retroactivity of laws conflicts with the foreseeability – the first component of the principle of legal certainty – and thus undermines legal certainty. Contrarily to the Supreme Court, which explicitly recognizes the existence of a general principle of non-retroactivity of the law, the Constitutional Court adopts the broader concept of legal certainty. Anyhow, it is clear that both principles are related. More generally, it should also be noted that there is no constitutional principle of non-retroactivity or legal certainty in Belgium.

As a result of the lack of a constitutional principle, the Belgian Constitutional Court, when confronted with an action of annulment<sup>8</sup> of a law with a retroactive effect, will eventually pronounce an annulment based on the violation of articles 10 and 11 of the Belgian Constitution<sup>9</sup>. Articles 10 and 11 of the Constitution express the principle of equality.

In other words, in the event that the retroactivity of a law undermines the legal certainty to the detriment of the citizens, the Constitutional Court will, in principle, decide that the law constitutes a breach of articles 10 and 11 of the Constitution. As a result, the Constitutional Court attributes a *constitutional value* to the principle of non-retroactivity. However, the principle of non-retroactivity is not absolute. In some limited circumstances, the retroactivity of a law can be justified, for example, when retroactivity is necessary in order to reach a goal of public interest, such as the good working and continuity of the public service (cf. *infra*).

## 2.2. In tax matters

### 2.2.1. What does retroactivity mean?

We have seen that the principle of non-retroactivity is not a constitutional principle but a general principle of law resulting from the nature of the Belgian legal system<sup>10</sup>. In principle, tax law can provide for a retroactive effect, when it specifically does so as an exception to the rule of the Civil Code<sup>11</sup>. In the absence of specific provisions in the tax statute, the general principle of non-retroactivity of the Civil Code will apply.

The two highest courts have also adopted a different understanding of retroactivity in matters of taxation<sup>12</sup>.

<sup>7</sup> C. Arb., nr. 25/90 of 5 July 1990, *Belgian State Gazette*, 6 October 1990; C. Arb., nr. 36/90 of 22 November 1990, *Belgian State Gazette*, 28 December 1990.

<sup>8</sup> A case may be brought before the Constitutional Court in two ways. Firstly, a case may be brought before the Court in the form of an action for annulment that may be instituted by any authority designated by statute or by any person who has a justifiable interest. Secondly, any tribunal may refer preliminary issues to the Constitutional Court.

<sup>9</sup> In general, the Constitutional Court has the power to annul a legal provision (if an action for annulment has been introduced and has the power to declare a legal provision ‘unconstitutional’ if a Court puts a prejudicial question to the Constitutional Court.

<sup>10</sup> Cass., 22 October 1970, *Pas.*, 1971, I, 144. P.A.A. VANHAUTE, *Belgium in International Tax Planning*, IBFD Publications, Amsterdam, 2008, 65-66.

<sup>11</sup> Cass., 24 February 1977, *Pas.*, I, pp. 672-675

<sup>12</sup> See generally, J. KIRKPATRICK, *La non rétroactivité de la loi en matière d'impôts sur les revenus et la sécurité juridique depuis l'arrêt de la Cour d'arbitrage n. 109/2004*, in *Liber amicorum J. Malherbe*, Bruylant, Bruxelles, pp. 2006, 653-669; J. KIRKPATRICK, *L'effet interruptif de la prescription du commandement de payer un impôt enrôlé mais contesté: sa condamnation par la Cour de Cassation et sa résurrection rétroactive par une disposition légale pseudo-interprétative*, J.D.F., pp. 2005, 321-350; J. KIRKPATRICK and D. GARABEDIAN, *Examen de jurisprudence (1991 à 2007), Les impôts sur les revenus et les sociétés*, R.C.J.B., 2008, p. 253-281; O. BERTIN, *Les lois rétroactives en matière d'impôt sur les revenus*, J.D.F., pp. 2001, 193-225; R. ERGEC,

The difference, which seems to have been eliminated recently, is based on the distinction between taxable period, during which the income is earned (year x) and assessment year, during which the tax is assessed (year x + 1).

According to the Supreme Court, in a probably outdated decision, an act can be considered as retroactive only if it is published after the close of the assessment year<sup>13</sup>. An act that is published in December of year x+1, applicable as from assessment year x+1, cannot be considered as retroactive in spite of the fact that the taxable period x is already closed. According to this point of view, an act will be applied retroactively to income earned and expenses booked or made during the previous year. In that respect, this concept does not offer legal certainty.

The Supreme Court considered a tax situation to be acquired at the end of the *assessment year*. Putting it differently, until the close of the assessment period, the legislature could modify, in income tax matters, the consequences of facts and operations occurred since the beginning of that taxable period. This was the classic concept of retroactivity in tax matters or of retroactivity *sensu stricto*.

The decisions of the Supreme Court in that respect concerned mostly provincial and municipal taxes: the Court considered that the regulation establishing the tax was retroactive to January 1<sup>st</sup> of the assessment year (x + 1) and could therefore be applied to income or transactions of the previous taxable year (x).

Recently the Court of Cassation seems to have adopted the same view as the Constitutional Court (see *infra*) according to which the tax debt arises at the end of the taxable period (year x) and a regulation is not retroactive only if it is adopted before the end of that year<sup>14</sup>.

The Constitutional Court, on the other hand, adopted from the outset a different understanding of the concept of non-retroactivity. According to the Constitutional Court, indeed, nothing can prevent the legislator from conferring an immediate effect to a tax measure in cases where the “tax situation” is not yet acquired permanently. Regarding income tax matters, a tax situation must be considered as acquired permanently at the close of the taxable period (year x)<sup>15</sup>.

## 2.2.2. Retroactivity in practice – case law

### 2.2.2.1 Retroactivity is compatible with legal certainty

There are cases where the retroactive effect of legal provisions does not necessarily constitute a breach of the principle of legal certainty. This may happen when the retroactive provisions simply confirm what had previously been published. For example, if a new act repeats and confirms provisions of a previously adopted royal decree, it will be

*La rétroactivité en droit fiscal*, R.G.F., 1997, p. 4-17 ; W. VERRIJDT, *De interpretatieve wet : retroactiviteit en rechtszekerheid*, T.B.P., 2007, 259-280 ; M. DE JONCKHEERE, *Echt niet retroactief?*, obs. sub Cass. 8 juni 2006, T.F.R., 2007, 566-574 ; E. VAN BRUSTEM, *L'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004: loi interprétative, rétroactive et procédures pendantes au regard de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales*, R.G.C.F., 2006, 138-174 ; J. MALHERBE and P. MALHERBE, *Intervention législative dans un litige en cours et droits de l'homme : prescription du recouvrement de l'impôt en Belgique*, in *Mélanges Jacques Autenne*, Bruylant, Brussels, 2009, 373-390.

<sup>13</sup> Cass., 29 June 1998, Pas., I, n. 349.

<sup>14</sup> Cass., 14 March 2008.

<sup>15</sup> P. POPELIER, *Toepassing van de wet in de tijd*, Kluwer, Antwerp, 1999, p. 85.

assumed to have a retroactive effect to the extent that the new act determines or repeats something with respect to the past, or in other words, relates to situations preceding its publication. However<sup>16</sup>, the new act – notwithstanding its retroactive effect – will only consolidate a situation that existed before and that was known by the taxpayers.

Moreover, the right to protection by the principle of legal certainty is not recognized in cases where the contested legal provision is considered as “interpretative” (cf. *infra*).

### 2.2.2.2. Justification of retroactivity

#### a) *In general*

As already mentioned, there are cases where the Constitutional Court may refuse to annul a law having retroactive effects. As far as tax law is concerned, the justification of the good working and continuity of the public service will not prevent the annulment of a retroactive tax law. In contrast thereto, the retroactivity of a tax law could be justified by “exceptional circumstances” or “compelling motives of public interest”, even if retroactivity will influence the outcome of pending cases.

In general, in cases where the retroactivity of an act substantially influences the outcome of a pending case, the Constitutional Court will be more severe.

In case number 109/2004 of 23 June 2004<sup>17</sup>, the Constitutional Court has clearly identified the scope of the general principle of legal certainty in tax matters.

By an Act of 24 December 2002, the legislator has modified the tax regime of the liquidation of a company as well as the tax regime of the acquisition by a company of its own shares. In general, the new law introduces a withholding tax on income consisting of the so-called “*boni de liquidation*” or liquidation gain which is considered as a “dividend” derived from the aforementioned operations, at the rate of 10%. The Act of 24 December 2002, published in the Belgian State Gazette on 31 December 2002, provides that its provisions are applicable to income that is made available or paid as from 1<sup>st</sup> January 2002.

The Act of 24 December 2002 has subsequently been subject to an action of annulment. According to the claimant, he has been discriminated against as a result of the introduction of a tax with retroactive effects.

The Constitutional Court started by saying that «a tax measure cannot be considered as being retroactive if it applies to facts, operations, and situations that are not already finalized at the time the measure enters into force».

Furthermore, the Court distinguished in its judgment the retroactivity as applied in personal income tax matters and the retroactivity as applied to withholding taxes. Hereinafter, both hypotheses will be treated in a reverse order.

Regarding the question of retroactivity in relation to withholding tax, the Court stated that «in the field of withholding tax on *boni*, the tax debt arises on the date of the assignment or payment of the *boni* on which the withholding tax is due»<sup>18</sup>. According to the Act of 24 December 2002, income made available or paid as from 1<sup>st</sup> January

<sup>16</sup> See for example case number 97/99 (Constitutional Court) of 15 September 1999, *Belgian State Gazette*, 13 October 1999.

<sup>17</sup> C. Arb., nr. 109/2004 of 23 June 2004, *Belgian State Gazette*, 13 July 2004.

<sup>18</sup> Paragraph B.12 of this case.

2002 is subject to a withholding tax. Consequently, the provisions of the Act apply to facts, operations and situations that have already occurred at the time of the entry into force of those provisions. Such retroactivity creates legal uncertainty and violates the constitutional principle of equality. Consequently, the Court annulled the provisions of the act to the extent that they submitted the *boni* attributed or paid before 1<sup>st</sup> January 2003 to withholding tax.

Regarding the question of retroactivity in relation to the yearly assessed individual income tax, the Constitutional Court adopted a completely different reasoning. The Court stated the following: «as far as (annual) income tax is concerned, the tax debt arises (permanently) at the date of the end of the taxable period during which the income constituting the taxable base is earned”. Furthermore “from the perspective of a tax law, no situation is irrevocably fixed before the close of a taxable period. For the shareholders, the tax debt arises on the last day of the taxable period, at 24.00 h. Therefore, an act that introduces new facts or tax measures before that date does not have any retroactive effect». Consequently, the Court did not annul the provisions of the contested act insofar as the act submitted dividends attributed or paid as from 1<sup>st</sup> January 2002 to the personal income tax.

A more thorough examination of this “Janus-faced” judgment reveals its paradoxical consequences. Indeed, the twofold reasoning by the Court has led to a different treatment between income derived from a Belgian company and income derived from a foreign company. As already explained, the Constitutional Court distinguishes the hypothesis of a withholding tax from the hypothesis of regular personal income taxes. In the first case, the tax debt is considered to arise at the time of the assignment of payment of the income on which the withholding tax is due<sup>19</sup>, whereas, in the second case, the tax debt is only arises at the end of the taxable period. If one keeps in mind that income that is attributed by a foreign company or cashed abroad must be declared by Belgian residents for the purpose of the personal income tax, no withholding tax being levied, it appears that the tax treatment is different depending on the origin of the income. When it comes from a Belgian company or a foreign company, it is subject to withholding tax; when it is paid by a foreign company, it must be reported for income tax purposes.

It seems to be somewhat contradictory that the Constitutional Court, being the highest authority when it comes to equality, renders a judgment that is obviously contrary to the principle of equality.

### *b) Other grounds for justification*

In case 109/2004 examined above, the Constitutional Court also set out that the retroactivity of a law and thus the breach of the principle of legal certainty could be justified by “exceptional circumstances” in order to reach an objective of public interest, such as the good working and continuity of the public service. It is criticizable that such an objection of public interest can be invoked in the field of income taxes. It is interesting to examine other grounds of justification that could lead to the acceptance of the retroactivity of a law.

<sup>19</sup> Later, on 17 May 2006 (case nr. 77/2006), the Constitutional Court defined once more the moment upon which the tax debt is considered to be born, i.e. as «at the time of the assignment or payment of the income on which the withholding tax is due». Furthermore, the Court added «...and on the basis of the applicable tax at that time».

Sometimes, especially in tax matters, the reason behind the modification of a law consists in the repercussion of the “old regime” on the budget of the State. In some cases, the legislator has successfully invoked “the negative consequences for public finance” as a ground for justification of a retroactive legal provision. However, in cases where the justification of the budgetary impact was accepted, it was accompanied by other causes of justification.

In a very recent case, the Constitutional Court decided on 12 November 2009 (case number 178/2009)<sup>20</sup> that the “standardization of regional and federal tax rules” does not constitute a sufficient justification of the retroactive effects of a tax law.

By a judgment of 8 July 1997 (case number 37/97)<sup>21</sup>, the Constitutional Court has decided that there was a sufficient ground for the justification of the retroactive effects of a law. The disputed act was an Act of 20 December 1995 – published on 23 December 1995 – which excluded the deduction of certain interest (from loans) as from assessment year 1996, and which thus applied to interest paid during the year 1995. Although this act could not be considered as retroactive *sensu stricto* since the act was enacted just before the end of a taxable period, the act somehow blurred the forecasts made by companies that had already undertaken operations before the publication of the act and therefore the act seemed to be inconsistent with the principle of legal certainty. Yet, the Constitutional Court refused to annul it. According to the Constitutional Court, the retroactive effects of the contested act not in the meaning of retroactivity *sensu stricto* could be justified because it was intended to put an end to an “improper use”. In other words, the act was intended to put an end to an abuse by the taxpayers of a loophole in the existing legislation.

Taxpayers would borrow to purchase dividend-yielding shares. The dividends were tax exempt under the dividend received deduction up to 95 % of their amount and the interest would be deductible. The law denied the deduction if the shares were sold less than one year after their acquisition.

It can be concluded from this case that the Constitutional Court does not accept that an act interferes with the predictability for taxpayers of their actions, even though the act cannot be considered as retroactive *sensu stricto*. Even in the absence of retroactive effects *sensu stricto*, interference with the more general notion of predictability must be justified.

The aforementioned ground of justification, i.e. “the improper use”, is probably easier to understand in the field of income tax than to the “continuity of public service” argument. However, it can also be said that an act modifying a particular tax regime is often intending to put an end to an “improper use”. As a result, admitting such a justification does not contribute to legal certainty in the income tax field. Moreover, the Constitutional Court has decided in later cases that an act was not considered to be retroactive simply because it was published at the end of the taxable period, this without any further justification<sup>22</sup>. It is regrettable that the Court accepts that, as it appears from its decisions, tax consequences of actions performed by taxpayers remain unpredictable until the end of the taxable period. It can hardly be denied that an act significantly modifying the tax regime of a transaction already accomplished undermines the principle of legal certainty. Unfortunately, the Constitutional Court has decided otherwise.

<sup>20</sup> C. Arb., nr. 178/2009 of 12 November 2009.

<sup>21</sup> C. Arb., nr. 37/97 of 8 July 1997, *Belgian State Gazette*, 16 July 1997.

<sup>22</sup> See for example case nr. 72/2006 (Constitutional Court) of 10 May 2006, *Belgian State Gazette*, 19 July 2006.

To summarize, over the years, the Constitutional Court has adhered more and more to the concept of retroactivity *sensu stricto*. It appears that the Court, when confronted with an act that is not retroactive *sensu stricto* but still interferes with the predictability of the tax consequences of certain acts, does not necessarily require a justification for such interference. Therefore, it seems that the Court does not take into account the concept of legal certainty to its full extent.

As discussed above, the reason why the legislator wants to change a tax regime can often be found in the desire to put an end to an improper use of the current tax regime. It became clear that the justification of the “improper use” is not absolutely required. Furthermore, the problem of legal certainty seems not to be relevant in cases where a measure cannot be considered as retroactive *sensu stricto*, even though the predictability of tax consequences of accomplished actions can be questioned. So, we are still faced with the same question: how can legal certainty be combined with the desire of the legislator to introduce a new tax regime and to end the improper use of a tax regime? Next, the technique of an announcement prior to the publication of an act will be examined. Could this be a remedy?

### 2.2.3. Announcement effect

For a number of years, the government has made an increasing use of the so-called “announcement effect”, i.e. of the technique whereby new tax legislation may enter into force as from the date upon which the decision to enact the new legislation was officially published in the State Gazette as a communication from the government, or even as from the date the decision was taken by the Council of Ministers<sup>23</sup>. Coming back to case number 109/2004, previously discussed, the enactment and the contents of the contested act of 24 December 2002 were already announced in the Belgian State Gazette on 23 April 2002. According to the *Conseil d’Etat*, which gives an opinion on statutes, it was admissible that the new regime to be enacted would be applicable as from 23 April 2002, being the date of the announcement. Of course, an announcement with retroactive effects of its own could not be justified.

The Constitutional Court from its side, has adopted a stricter position in its judgment of 24 June 2004 (109/2004 cf. *supra*). The Constitutional Court acknowledged that such announcement «corrects to a certain extent the unpredictability of a retroactive measure». Furthermore, the Court admitted that the public interest could demand that a specific tax measure should have an immediate effect<sup>24</sup> and that, as a consequence, the possibility for a taxpayer to anticipate the effects of that measure be reduced<sup>25</sup>.

Notwithstanding the apparent acceptance of such “announcements” by the Constitutional Court so far, the Court further considers that such an informative announcement cannot, by its nature, correct the legal uncertainty created by the retroactive effect, and therefore, cannot justify the retroactive nature of a legal provision. This reasoning has led several authors to the conclusion that the technique of the announcement effect is not compatible with the principle of non-retroactivity.

According to other opinions, the compatibility of the “announcement” with the principle of non-retroactivity must be analyzed case by case. There may be circumstances

<sup>23</sup> P.A.A. VANHAUTE, *Belgium in International Tax Planning*, IBFD Publications, Amsterdam, 2008, pp. 66.

<sup>24</sup> As from the day the draft of an act is made public.

<sup>25</sup> See paragraph B.18.

where the technique of the announcement can justify the retroactive effect of a legal measure.

#### 2.2.4. Interpretative law v. retroactive law and pending litigation

It is important to examine the difference between an interpretative law and a retroactive law, especially with respect to the consequences connected to pending litigation<sup>26</sup>.

##### 2.2.4.1. Notion of interpretative law

As far as the definition of an interpretative law is concerned, the Supreme Court and the Constitutional Court seem to agree. First, according to the Supreme Court, an interpretative act is «an act that, with respect to an uncertain and controversial legal issue, determines a solution which could have been adopted by the case-law»<sup>27</sup>. Secondly, according to the Constitutional Court, a legal provision must be considered to be interpretative when it clarifies, with retroactive effect, another legal provision<sup>28</sup>. In other terms – but still the terms of the Constitutional Court – an interpretative act «confers to a legal provision the meaning that the legislature wanted to give it since its adoption»<sup>29</sup>.

These definitions are particularly important in the tax field. Pursuant to article 170 of the Constitution, a tax must be imposed by law, according to the principle of legality. This principle demands the strict interpretation of tax laws and a judge is not empowered to fill in eventual loopholes.

Often, regulations or acts interpret tax legislation. These interpretative measures typically apply with an effective date which is the same as that of the law being subject to interpretation. Notwithstanding the foregoing, an interpretative law is not considered as a retroactive law. As a result, the principle of non-retroactivity and the principle of legal certainty (cf. *supra*) cannot be opposed to an interpretative law. Moreover, article 7 of the Judicial Code provides that judges must abide by the interpretative law in each case where there is not yet a final decision at the time these laws become binding.

There is a danger that the legislator uses an interpretative law in order to influence the outcome of pending litigation. It must be forbidden for the legislator to adopt an interpretative law merely because he finds the case-law with respect to a statute unfit. By adopting an interpretative law, the legislator may not violate the principles of the Constitution nor the fundamental rights recognized by the Constitution or by international conventions.

##### 2.2.4.2. Interpretative laws and the Constitutional Court

With respect to interpretative laws, the task of the Constitutional Court consists in verifying whether the so-called interpretative law really has an interpretative character.

<sup>26</sup> F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Giuffrè, Milan, 2005, p. 27.

<sup>27</sup> Cass., 17 February 2000, *FJF*, 2000/120; Cass., 4 November 1996, *Pas.*, I, pp. 411-412.

<sup>28</sup> C. Arb., nr. 37/93 of 19 May 1993, *Belgian State Gazette*, 9 June 1993.

<sup>29</sup> C. Arb., nr. 102/2006 of 21 June 2006, *Belgian State Gazette*, 5 July 2006.

Otherwise, the alleged interpretative law may be recharacterized as a retroactive act. Furthermore, if the retroactivity of an act significantly influences the outcome of litigation or prevents the courts from delivering a judgment, the principle of legal certainty demands «exceptional circumstances or compelling public interest motives which justify the intervention of the legislature that is interfering, to the detriment of a category of citizens, with the jurisdictional rights offered to everybody»<sup>30</sup>.

In Belgium, there is an important case related to the intervention of the legislator in pending litigation. In this case, the question of the violation of human rights was also raised. It is interesting to examine the background of case 177/2005.

The statute of limitations in recovery proceedings presupposes the absence of payment of contributions that the tax authorities wish to recover. Article 145 of the Royal Decree for enforcement of the Income Tax Code provides that the statute of limitations relating to direct taxes lapses at the end of a period of five years dating from the date they became due, according to article 413 of the Income Tax Code. Thus, after five years starting from the year upon which the taxes became due, any tax debtor who has not settled his debt with regard to direct taxes may consider himself discharged and the Receiver of Taxes may not institute legal proceedings for recovery, unless the statute of limitations was interrupted or suspended.

It was generally admitted that summons, *i.e.* a bailiff's deed by which the debtor receives an order to pay under an enforceable title, interrupted the statute of limitations according to article 2244 of the Civil Code.

However, by a judgment of the Supreme Court of 10 October 2002, it was decided that the issuance of summons to pay did not interrupt the statute of limitation if the tax was contested.<sup>31 32</sup> Indeed, the filing of an administrative claim against the tax has the consequence that payment is no longer requested.

According to this jurisprudence, summons to pay have an interruptive effect only up to the amount of the tax indisputably due. Consequently, the tax authorities were confronted with tax debts for which summons to pay had been issued and for which they had been thinking up to then that the statute of limitations had been interrupted – *quod* apparently *non*.

A new law of 22 December 2003 substantially modified the rules relating to the statute of limitations in income tax matters. The new provisions on the statute of limitations only applied to limitations which were not yet effective. As a result, the tax claims for which the statute of limitations had already ran out risked to be permanently lost. In order to remedy this disastrous situation – at least from the point of view of the government – another act was passed. By an act of 9 July 2004, a provision relating to the «interpretation of article 2244 of the Civil Code in the field of income tax» has been introduced<sup>33</sup>. This article specifies that: «the summons must be interpreted as also constituting an act of interruption of the limitation period within the meaning of Article 2244 of the Civil Code, even when the contested tax debt has no certain or liquid nature».

The legislator maintained that this was an interpretative provision. An interpreted law is reputed to have had from the start the meaning defined by the interpretative law

<sup>30</sup> C. Arb., nr. 177/2005 of 7 December 2005, *Belgian State Gazette*, 28 December 2005.

<sup>31</sup> Cass., 10 October 2002, R.G.C.F., nr. 2003/2, 27.

<sup>32</sup> Cass. 10 October 2002, R.G.C.F., nr. 2003/2, 27.

<sup>33</sup> Article 49 of the Program Law of 9 July 2004, *Belgian State Gazette*, 15 July 2004.

and must therefore be applied as such by the courts. The unanimous legal literature considered, however, that Article 49 of the Act of 9 July 2004 was not an interpretative provision, but rather a modifying provision. The same view was subsequently taken by the Court of First Instance of Brussels in a ruling of 17 November 2004<sup>34</sup> and by the Courts of First Instance of Bruges and Antwerp.

Given that Article 49 did not have an interpretative nature, these courts decided that it entered into force 10 days after the publication of the Act on 9 July 2004, that is, on 25 July 2004. Therefore, it did not apply to contested tax assessments barred by the statute of limitations before that date.

Two appeals for annulment have been introduced before the Constitutional Court against Article 49.

According to the Court, article 49 of the act of 9 July 2004 cannot be considered as an interpretative provision. However, this provision should be considered as retroactive, aiming at influencing the outcome of litigation. Next, the Court examined whether there were «exceptional circumstances or imperious motives of public interest which justify the intervention of the legislature that is interfering, to the detriment of a category of citizens, with the jurisdictional rights offered to everybody». The Court found that in this case retroactivity was justified. On the one hand, the Court accepted the existence of “exceptional circumstances”: the legislature had to neutralize the effects of the decision of the Supreme Court denying the interruptive effect of an order to pay. On the other hand, the Court accepted as “imperious motives of public interest” the fact that the rights of the Treasury had to be protected in respect of the contested tax debts.

Since the exact date of the effect of the retroactivity was not specified in the act of 9 July 2004, the Constitutional Court itself decided on 1<sup>st</sup> of February 2006 (case 20/2006)<sup>35</sup> that the tax measure was applicable to facts for which no final judgment had yet been delivered.

In the second part of this paper, we will revert to this case and examine how the Constitutional Court analyzed article 49 of the act of 9 July 2004 under article 6 of the European Convention of Human Rights as well as under Article 1 of the First Protocol (cf. *infra*).

### 3. The principle of non-retroactivity in the European context

#### 3.1. The European Court of Human Rights

We will examine two international provisions in further detail: Article 6.1 of the European Convention on Human Rights<sup>36</sup> and Article 1 of the First Additional Protocol to the Convention on Human Rights<sup>37</sup>.

Article 6.1 provides: «In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law. Judgment shall be pronounced publicly but the press and public may be excluded from

<sup>34</sup> Trib. Brussels, 17 November 2004, *T.F.R.*, 2005, 230, with obs. J. Speecke.

<sup>35</sup> C. Arb., nr. 20/2006 of 1<sup>st</sup> of February 2006, *Belgian State Gazette*, 24 February 2006.

<sup>36</sup> Signed in Rome on 4 November 1950.

<sup>37</sup> Signed in Paris on 20 March 1952.

all or part of the trial in the interest of morals, public order or national security in a democratic society, where the interests of juveniles or the protection of the private life of the parties so require, or the extent strictly necessary in the opinion of the court in special circumstances where publicity would prejudice the interests of justice». This article is also referred to as establishing the right to a fair trial.

Article 1 of the First Protocol provides: «Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.

The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties».

Pursuant to the supremacy of international law over Belgian or national law, one could also challenge the retroactivity of a legal provision on the basis of international conventions.

In the first part of this paper, we examined judgment 177/2005 of the Belgian Constitutional Court<sup>38</sup>. This case dealt with a retroactive provision according to which the statute of limitations with respect to tax debts must be considered to be interrupted by an order to pay. After having decided that the retroactive provision was justified by exceptional circumstances and compelling motives of public interest, the Constitutional Court also examined whether the retroactive provision could be justified under Article 6.1 of the Convention (fair trial) and under Article 1 of the First Protocol (protection of property rights).

We will now examine the abovementioned provisions as they were also analyzed by the Belgian Constitutional Court in its judgment 177/2005 relating to a retroactive tax measure that interfered with pending judicial disputes. For each provision, we will also take a closer look at the interpretation by the European Court of Human Rights.

### 3.1.1. Article 6.1 of the Convention on Human Rights

Concerning Article 6.1 of the Convention, the Court decided that the interference of the legislator with the outcome of pending legislation was justified by “compelling motives of public interest”. According to the Constitutional Court, the interference could not be considered as a violation of the right to a fair trial under Article 6.1 of the Convention.

#### *European Court of Human Rights*<sup>39</sup>

We will now examine how the European Court of Human Rights deals with cases related to retrospective legislation which has the effect of influencing the judicial determination of a dispute to which the State is a party.

In the *Stan Greek Refineries and Stratis Andreadis*-case, the Court concluded that the (Greek) State infringed the rights granted in Article 6.1 of the Convention by intervening in a manner which was decisive to ensure that the – imminent – outcome

<sup>38</sup> Cf. *supra*, 2.2.4.2.

<sup>39</sup> See also P. MALHERBE, *Vers un droit fiscal à visage humain?*, in *Mélanges Michel Waelbroeck*, Bruylant, Brussels, 1999, vol. II, pp. 1212-1215.

of proceedings in which it was a party would be favorable to the State<sup>40</sup>. The Court also reasserted the requirement of equality of arms in the sense of a fair balance between the parties. In litigation involving opposing private interests, equality implies that each party must be afforded a reasonable opportunity to present its case – under conditions that do not place it at a substantial disadvantage vis-à-vis its opponent. Regarding the interference of the legislator, it is worth mentioning the following statement of the Court: «The principle of the rule of law and the notion of fair trial enshrined in Article 6 (art. 6) preclude any interference by the legislature with the administration of justice designed to influence the judicial determination of the dispute». Pursuant to these terms, the Court seems to be willing to prevent any interference by authorities with pending legal proceedings to which they are a party. The Court adopted the same position in later cases<sup>41</sup>.

However, in other cases, for example the *National & Provincial Building Society*-case, the Court explained that the rights arising under Article 6.1 of the Convention are not absolute but may be subject to limitations as long as the applied limitations do not restrict or reduce the access left to the individual in such a way or to such an extent that the very essence of the right is impaired. Furthermore, a limitation will not be compatible with article 6.1 if it does not pursue a legitimate aim and if there is not a reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aim to be achieved<sup>42</sup>.

In the same case, the Court stated that it is especially mindful of the dangers inherent in the use of retrospective legislation which has the effect of influencing the judicial determination of a dispute to which the State is a party, including where the effect is to make it impossible for a party to prevail in pending litigation<sup>43</sup>. The Court accepted the use of retrospective legislation with the influence just described. However, it also stated that the rule of law and the notion of a fair trial require that any reasons adduced to justify such measures should be treated with the greatest possible degree of circumspection.

In another case, the *Ogis-Institut Stanislas*-case, the Court stated that Article 6.1 of the Convention should not be interpreted in the sense that any interference of authorities with a pending judicial dispute in which they are a party must be forbidden<sup>44</sup>. The Court decided that the interference could be justified in this case by a compelling motive of public interest.

The vision of the Court in the *Stan Greek Refineries and Stratis Andreadis*-case has thus been moderated in the two other cases that we discussed.

### *Belgian Constitutional Court*

The Constitutional Court's justification, in its judgment 177/2005, is in line with the case-law of the European Court of Human Rights in relation to this issue, at least with the case-law adopting the moderate view.

The Constitutional Court takes also into account the fact that the victims of the retroactive provision should have been aware that they could not safely rely on inaction of the

<sup>40</sup> ECHR, 9 December 1994, *Stan Greek Refineries and Stratis Andreadis v. Greece*, Para. 50.

<sup>41</sup> ECHR, 22 October 1997, *Papageorgiou v. Greece*; ECHR, 28 March 2000, *Dimitrios Georgiadis v. Greece*; ECHR, 12 April 2001, *Logothetis v. Greece*.

<sup>42</sup> Reference to ECHR, 22 October 1996, *Stubbings and others v. the United Kingdom*.

<sup>43</sup> ECHR, 23 October 1997, *National & Provincial Building Society and others v. the United Kingdom*, Para. 112.

<sup>44</sup> ECHR, 27 May 2004, *Ogis-Institut Stanislas and others v. France*, Para. 71.

legislator. Furthermore, the fact that the taxpayers had been – unexpectedly – able to hope to enjoy the benefits of the judgments of the Supreme Court which denied the interruptive effect of an order to pay cannot deprive the intervention of the legislator of its justification.

### 3.1.2. Article 1 of the First Protocol

We will first explore the relevance of this article for tax matters and then examine European case-law. Afterwards, we will revert to the important case 177/2005 of the Belgian Constitutional Court and criticize its analysis of Article 1 of the First Protocol.

#### *European Court of Human Rights*

How can this provision related to the protection of property be relevant in tax matters? Moreover, how can this provision eventually protect a taxpayer against the retroactivity of a legal provision?

From the beginning, the European Commission of Human Rights<sup>45</sup> has interpreted the second paragraph of this article not as a partial exception to the substantial scope of the right to property, but as a special justification which must comply with certain unwritten principles underlying the Convention<sup>46</sup>, such as the requirement of a legitimate aim and the principle of proportionality. The principle of proportionality has practically been reduced to a prohibition of excessive taxation since the European Commission of Human Rights and the European Court of Human Rights have conceded to the contracting States a “wide margin of appreciation” as to the levy and design of national taxes. As a result, it could be argued that the proportionality principle is generally a “paper tiger” in the constitutional limitation of taxation powers.

However, it is interesting to subject the protection of property to further examination, in particular with respect to the retroactive effects of legal provisions.

In general, if a State wants to interfere with the rights which are protected by the Convention, such interference has to respect the principle of proportionality. If one accepts that a tax law must be considered as an interference with property rights, one could also assert that such interference does not respect the principle of proportionality to the extent that the tax measure has a retroactive effect.

The European Court of Human Rights has already judged that a retroactive law can constitute a breach of article 1 of the 1<sup>st</sup> Protocol. By its judgment of 20 November 1995, in the case of *Pressos Compañía Naviera and others v. Belgium*, the Court has sentenced Belgium for the adoption of an act which had a retroactive effect of 30 years<sup>47</sup>. The act at stake was the Act of 30 August 1988 on the piloting of sea-going ships which exempted the State from liability for negligence. In addition, the retrospective effect of the Act deprived people of their claims for compensation in respect of the damage sustained.

<sup>45</sup>The original structure of the Court and the mechanism for handling cases provided for a two-tier system of rights protection, which included the European Commission of Human Rights (now obsolete) as well as the Court itself. The dichotomy between the two institutions initially worked well since the Court dealt with a relatively small caseload. However, the caseload facing the court grew from 16 cases between 1960 and 1975 to 119 cases in 1997 alone. On 1 November 1998, Protocol 11 of the European Convention on Human Rights came into force, eliminating the Commission of Human Rights as a first European Court of Human Rights and replacing the former system.

<sup>46</sup>J. LANG and J. ENGLISCH, *A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay*, in A. AMATUCCI (ed.), *International Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2006, pp. 333-335.

<sup>47</sup>ECHR, 20 November 1995, *Pressos Compañía Naviera and others v. Belgium*.

The Court noted that «the 1988 Act exempted the State and other organizers of pilot services from their liability for negligent acts for which they could have been answerable. It resulted in an interference with the exercise of rights deriving from claims for damages which could have been asserted in domestic law up to that point and, accordingly, with the right that everyone, including each of the applicants, has to peaceful enjoyment of his or her possessions»<sup>48</sup>.

Next, the Court examined whether the interference was “in the public interest”. The Court found it natural that the margin of appreciation available to the legislature in implementing social and economic policies should be a wide one. Although the Court accepted that the interference in this case was in the public interest, it concluded that the principle of proportionality was violated. Indeed, «an interference with the peaceful enjoyment of possessions must strike a fair balance between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individual’s fundamental rights»<sup>49</sup>. In the present case, the 1988 Act simply extinguished, with retrospective effect going back thirty years and without compensation, claims for very high damages that the victims of accidents caused by pilots could have claimed from the Belgian State or from the private companies concerned, in some cases in proceedings that were already pending. Such fundamental interference with individual rights is inconsistent with preserving a fair balance between the interests at stake.

The European Court of Human Rights has also rendered a judgment in a case where a tax provision with retrospective effects was challenged (judgment of 23 October 1997, case of the National & Provincial Building Society). Without entering into the details of this decision, the Court concluded that the interference of the retroactive measures with the enjoyment of possessions did not violate the principle of proportionality. The Court stated: «There is in fact an obvious and compelling public interest to ensure that private entities do not enjoy the benefit of a windfall in a changeover to a new tax-payment regime and do not deny the Exchequer revenue simply on account of inadvertent defects in the enabling tax legislation, the more so when such entities have followed the debates on the original proposal in Parliament and, while disagreeing with that proposal, have clearly understood that it was Parliament’s firm intention to incorporate it in legislation». Furthermore: «The public-interest considerations in removing any uncertainty as to the lawfulness of the revenue collected must be seen as compelling and such as to outweigh the interests defended by the applicant societies in contesting the legality of the rate set by the Treasury Orders in order to try once again to circumvent Parliament’s original intention»<sup>50</sup>.

Based on the judgments of the European Court of Human Rights discussed above, it seems that the European Court denies the right to invoke the principle of non-retroactivity each time it does not create a surprise effect.

In the *Lecarpentier v. France*-case<sup>51</sup>, a French couple was unable to keep up with the repayments on their mortgage. They had to sell their house and pay 776,538.81 French francs (FRF) – about 118,380 euros (EUR) – to the lender. They brought proceedings against the company seeking a declaration that it was not entitled to interest on the loan and the recovery of the sum they had paid on the ground that the repayments table had not been enclosed with the loan proposal. The French Court of First Instance gave a

<sup>48</sup> ECHR, 20 November 1995, *Pressos Compañía Naviera and others v. Belgium*, Para. 34.

<sup>49</sup> ECHR, 20 November 1995, *Pressos Compañía Naviera and others v. Belgium*, Para. 38.

<sup>50</sup> ECHR, 23 October 1997, *National & Provincial Building Society and others v. the United Kingdom*, Para. 81-82.

<sup>51</sup> ECHR, 14 February 2006, *Lecarpentier et autres v. France*.

judgment in the couple's favor. When an appeal was pending, a law came into force with retrospective effect amending the provisions of the Consumer's Code governing loan proposals. Applying that law, the Court of Appeals revoked the judgment of the Court of First Instance and the French couple had to pay back what they had received. The appeal before the Supreme Court was unsuccessful for the couple and they decided to submit the case to the European Court of Human Rights alleging that the retrospective law had infringed their right to the peaceful enjoyment of their possessions. The European Court of Human Rights considered that the applicants had a proprietary interest which constituted, if not a claim against their opponent, at least a "legitimate expectation" of being able to recover the sum concerned, which was a "possession". The retrospective law had entailed an interference with the applicants' exercise of the rights which they could previously have asserted by virtue of the legislation and case-law then applicable and accordingly with their right to the peaceful enjoyment of their possessions. As to whether the interference was in the public interest, the Court observed that «in principle financial reasons alone could not justify such legislative intervention».<sup>52</sup> In the present case, there was no evidence to support the French Government's argument that, if the law concerned had not been enacted the impact would have been so great that the stability of the banking sector and of the economic activity in general would have been endangered.

The Court found that the enactment of the new legislation had not been justified by pressing reasons of general interest, as required by the rule of law, among other principles. The measure had placed an "abnormal and excessive burden" on the applicants and the interference with their possessions had been disproportionate. The Court accordingly held unanimously that there had been a violation of Article 1 of the First Protocol.

### *Belgian Constitutional Court*

Concerning Article 1 of the First Protocol, the Court decided in judgment 177/2005 that there was no disproportionate interference with the right of property. First of all, the taxpayers did not acquire a claim equal to the amount of the contested tax debt against the State. Secondly, even under the assumption that the statute of limitations had lapsed and that the extinct debt constituted a possession for the taxpayer, the interference of the legislator could be justified by reasons of conformity with the general interest and the necessity to secure the payment of taxes.

The answers of the Court are not convincing. Indeed, the general interest brought forward in this case is not the same as the general interest provided by Article 1 of the First Protocol, which aims at the regulation of the use of goods. Furthermore, it could be seriously disputed whether the exception of legislation "necessary to secure the payment of taxes" could also be applied to taxes in respect with which the statute of limitations related to recovery has already lapsed pursuant to the legislation in force. The taxpayers had at least a legitimate expectation that, following the judgments of the Supreme Court, they were relieved of a tax debt.

## **3.2. The Court of Justice of the European Communities**

In the European context, the principle of legal certainty means that EC measures may not, in the absence of an overriding motive of public interest, frustrate the legitimate

<sup>52</sup> Para. 47.

expectations of those concerned. This concept requires the respect of a reasonable expectation, a reliance on that expectation and a loss resulting from the breach of that expectation. The principle of non-retroactivity of Community acts is not laid down in the Treaties. The concept is however defined by the ECJ and has its roots in the national legal traditions of the Member States' judiciaries.

The principle of non-retroactivity has been applied by the ECJ since the nineteen sixties<sup>53</sup>. For example, in *Marcillat v. Commission* (69/63), the Court determined that «during the period preceding the entry into force of staff regulations, the rules of such regulations, ..., cannot be applied before establishment has been duly granted»<sup>54</sup>.

The close connection between the principles of legal certainty and non-retroactivity was clearly formulated in a judgment of 11 July 1991, the *Crispoltoni* case (368/89)<sup>55</sup>. Here, the Court of Justice invalidated two regulations because they breached the principles of legal certainty and of protection of legitimate expectations.

In this judgment, the Court says that «although in general the principle of legal certainty precludes a Community measure from taking effect from a point in time before its publication, it may exceptionally be otherwise where the purpose to be achieved so demands and where the legitimate expectations of those concerned are duly respected». The Court thus imposes two conditions that must be fulfilled in order to justify the retroactivity of a regulation: *i*) the purpose to be achieved so demands; *ii*) the legitimate expectations of those concerned are duly respected.

The same Court already formulated the close connection between the principles of legal certainty and of non-retroactivity in earlier cases. In *Racke v. Hauptzollamt Mainz* (98/78)<sup>56</sup>, the Court started by stating that there is a fundamental principle in the Community legal order that requires that a measure adopted by the public authorities shall not be applicable to those concerned before they have the opportunity to acquaint themselves with it. Then, the Court determined for the first time the two requirements that should be met in order to allow exceptionally the retroactive effect of a measure. Shortly afterwards, in *Decker v. Hauptzollamt Landau* (99/78)<sup>57</sup>, the aforementioned conditions were repeated.

More recently, on 7 October 2009, the Court of First Instance accepted the retroactive effect of a measure because the two conditions set out by the ECJ were fulfilled<sup>58</sup>.

Non-retroactivity, as an application of the protection of legal certainty, is also a general principle of EC law<sup>59</sup>, which will govern the “harmonized” field.

In the *Inzo* case<sup>60</sup>, it was decided that the qualification as a VAT taxpayer could not be withdrawn to a person who had only performed preliminary studies and then decided not to go into operation.

It was also decided in the *Belgocodex*<sup>61</sup> case that if Belgian law had granted taxpayers a right to opt for VAT treatment of certain leases of real property, this option could be

<sup>53</sup> ECJ, 9 June 1964, case 69/63, *Marcillat v. Commission* (1964) ECR 239; ECJ, 7 July 1964, case, 93/63, *Minot v. Commission* (1964), ECR 489; ECJ, 9 December 1965, case, 44/65, *Hessische Knappschaft v. Maison Singer* (1965) ECR 965.

<sup>54</sup> For a similar case, see ECJ, *Minot v. Commission* (93/63) of 7 July 1964.

<sup>55</sup> ECJ, 11 July 1991, case 368/89, *Crispoltoni v. Fattoria autonoma tabacchi di Città di Castello* (1991) ECR 3695.

<sup>56</sup> ECJ, 25 January 1979, case 98/78, *Racke v. Hauptzollamt Mainz* (1979) ECR 69.

<sup>57</sup> ECJ, 25 January 1979, case 99/78, *Decker v. Hauptzollamt Landau* (1979) ECR 101.

<sup>58</sup> Court of First Instance (6<sup>th</sup> Chamber), 7 October 2009, case T-380/06, *Vischim Srl v. Commission*.

<sup>59</sup> J. MALHERBE, Ph. MALHERBE, I. RICHELLE and E. TRAVERSA, *Direct Taxation in the Case-law of the European Court of Justice*, Larcier, Brussels, 2008, p. 43.

<sup>60</sup> ECJ, 29 February 1996, case 110/94, *Inzo*.

<sup>61</sup> ECJ, 3 December 1998, case 381/97, *Belgocodex*.

denied for the future. It was up to the national judge to decide whether a law could be abrogated retroactively when its decree of implementation had not been adopted.

The Belgian Court decided that retroactivity was admissible in this case<sup>62</sup>.

#### 4. Retroactivity of ECJ's judgments<sup>63</sup>

The EC Treaty does not contain any provision about the temporal effects of the judgments. However, it is generally accepted in all legal systems that decisions on the interpretation of the law or its validity have a retroactive effect.

The Denkavit-case (61/79)<sup>64</sup> clearly sets out the consequences of the interpretation by the ECJ of community law, jurisdiction conferred upon it by article 234 (former article 177) of the EC Treaty: «the interpretation which, ..., the Court of Justice gives to a rule of community law clarifies and defines where necessary the meaning and scope of that rule as it must be or ought to have been understood and applied from the time of its coming into force. It follows that the rule as thus interpreted may, and must, be applied by the courts even to legal relationships arising and established before the judgment ruling on the request for interpretation, provided that in other respects the conditions enabling an action relating to the application of that rule to be brought before the courts having jurisdiction, are satisfied. It is only exceptionally that the court may, in application of the general principle of legal certainty inherent in the community legal order and in taking account of the serious effects which its judgment might have, as regards to the past, on legal relationships established in good faith, be moved to restrict for any person concerned the opportunity of relying upon the provision as thus interpreted with a view to calling in question those legal relationships»<sup>65</sup>.

In other words, it falls within the competence of the ECJ to explain how the Community law rule questioned always has to be interpreted. A judgment of the ECJ provides an interpretation that goes back to the day upon which the rule went into force. Thus, ECJ judgments are by definition retroactive and a limitation of the retroactivity will only be granted in exceptional circumstances.

In 1976, the ECJ decided in the Defrenne-case (43/75)<sup>66</sup> for the first time to limit the temporal effects of a judgment. From the beginning, the Court underlined that it was only willing to limit the effects of a judgment in exceptional cases. The holding in this case was the beginning of a well-established line of cases in which the ECJ indicated the criteria under which the temporal limitation of the retroactive effects of ECJ judgments may be granted<sup>67</sup>.

We will now examine the limitation of the retroactive effects of an ECJ judgment in further detail.

<sup>62</sup> Brussels, 2<sup>nd</sup> Ch., 8 May 2002, *Belgian State v. Belgocodex*, R.G. 1997/AR/3996.

<sup>63</sup> For an extensive analysis of this matter, see: M. LANG, *Limitation of the temporal Effects of Judgments of the ECJ, Intertax*, 2007, 230-245; A. DOURADO and R. DA PALMA BORGES (ed.), *The acte clair in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, IBFD Publications, 516 p.; M. WATHELET, *Fiscalité directe et limitation dans le temps des effets des arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes*, in *Liber amicorum J. Malherbe*, Bruylant, Bruxelles, 2006, 1143-1168; E. BRIBOSIA and I. RORIVE, *Le droit transitoire jurisprudentiel dans la pratique des juridictions européennes*, *Rev. Dr. ULB*, 2002, p. 125; E. VAN DER STOCK and A. THOMSON, *Temporal limitations to tax judgments of the European Court of Justice*, *Intertax*, 2006, 552-558.

<sup>64</sup> ECJ, 27 March 1980, case 61/79, *Amministrazione delle finanze dello Stato v Denkavit italiana Srl* (1980) ECR 1205.

<sup>65</sup> Para. 16-17.

<sup>66</sup> See ECJ, 8 April 1976, case 43/75, *Defrenne v. Sabena* (1976) ECR 455.

<sup>67</sup> A. ZALASINSKI, *Acte clair acte éclairé and the ECJ judicial protection in the field of direct taxation (with references to the Polish judicial system)*, in *The acte clair in EC Direct Tax Law*, A. DOURADO and R. DA PALMA BORGES (ed.), IBFD Publications, Amsterdam, p. 58.

#### 4.1. Conditions for temporal restrictions of the effects of an ECJ judgment

Three conditions must be fulfilled before the ECJ may restrict the effects in time of an interpretative judgment. These three conditions will be analyzed hereafter.

##### *i) Request*

First of all, in order to limit the effects in time of an interpretative judgment, a request to that effect must be formulated. However, the ECJ may also, on its own initiative<sup>68</sup>, limit the effects in time of such judgment. A request is not subject to any kind of formalism. Furthermore, such a restriction may only be allowed in the actual judgment ruling upon the interpretation sought. The fundamental need for a general and uniform application of Community law implies that it is for the ECJ alone to decide upon the temporal restrictions to be placed on the interpretation which it lays down<sup>69</sup>.

##### *ii) Risk of serious economic damage*

Secondly, there must be a risk of serious economic damage. In the *Denkavit*-case, the ECJ formulated this condition as follows: «It is only exceptionally that the Court may, in application of the general principle of legal certainty inherent in the community legal order and in taking account of the serious effects which its judgment might have, as regards to the past, on legal relationships established in good faith, be moved to restrict for any person concerned the opportunity of relying upon the provision as thus interpreted with a view to calling in question those legal relationships»<sup>70</sup>. The Court used a slightly different wording in the *Roders*-case: “The Court has taken such a step only in certain specific circumstances, where there was a risk of serious economic repercussions...»<sup>71</sup>. The risk of *economic* damage should be distinguished from the risk of *financial* or *budgetary* damage. Although the latter could be a component of the former, it will not be sufficient on its own. The risk of financial damage alone will not be upheld because, among other motives, limiting the effects of a judgment solely on the basis of such considerations «would considerably diminish the judicial protection of the rights which taxpayers have under Community fiscal legislation»<sup>72</sup>.

In fact, the risk of economic damage will usually result from questioning substantial legal relationships established in good faith. The burden of proof rests fully on the governments of the Member States. In the *Cobelfret*-case<sup>73</sup>, the ECJ held that: «Without it being necessary to examine the arguments of the Belgian Government concerning legitimate expectation, it need merely be pointed out that, as stated by the Advocate General at point 36 of her Opinion, the Belgian Government has made no attempt in its written observations or in the course of the hearing to demonstrate that there is a risk

<sup>68</sup> See ECJ, 15 October 1980, cases 109/79 and 145/79, *Maïseries de Beauce v. ONIC and Roquette Frères v. France* (1980) ECR 2883.

<sup>69</sup> See ECJ, 27 March 1980, case 61/79, *Amministrazione delle finanze dello Stato v. Denkavit italiana Srl* (1980) ECR 1205, Para. 14.

<sup>70</sup> Para. 17.

<sup>71</sup> See ECJ, 11 August 1995, cases 367/93 to 377/93, *Roders BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (1995) ECR 2229, Para. 43.

<sup>72</sup> See ECJ, 11 August 1995, cases case 367/93 to 377/93, *Roders BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (1995) ECR 2229, Para. 48.; also ECJ, 13 February 1996, case 197/94, *Société Bautiaa* (1996) ECR 505, Parag. 54-55.

<sup>73</sup> See ECJ, 12 February 2009, case 138/07, *Belgische Staat v. Cobelfret* (OJ C 82/3 of 4 April 2009), Parag. 69.

of serious economic repercussions»<sup>74</sup>. In this case, the Belgian government only invoked «the impact which the judgment would have on Belgian public finances» without any further justification, and therefore, its request was denied.

The following circumstances have satisfied the condition of risk of economic damage: throwing into confusion the financing of the social security systems of the Member States<sup>75</sup>, upsetting the system of financing local authorities<sup>76</sup>.

### *iii) Good faith – objective (legal) uncertainty*

Thirdly, there is a condition of good faith or objective uncertainty. This condition is cumulative with the second condition.

As far as objective uncertainty is concerned, the Member State has concurred to show that the conduct of other Member States or the conduct of European institutions has misled it in its own conduct. In general, the ECJ requires the Member State which is asking for the limitation of the temporal effects to put forward arguments justifying why the legal situation had to be considered uncertain. In this regard, it is sufficient that it is the first time that the Court is called upon to interpret a provision. However, the Court consistently rejects the assumption of uncertainty if there is already well established case law on a specific provision of Community law.

It is also possible that the case law of the ECJ itself gives the impression of being contradictory and thus creates uncertainty<sup>77</sup>.

In the following cases, the ECJ could not deny that the Commission contributed to legal uncertainty.

In the *Defrenne*-case, the Court took the position that the Commission has contributed to the uncertainty, even though there was not much activity by the Commission in respect of the problem. The Court ruled: «The fact that, in spite of the warnings given, the commission did not initiate proceedings under Article 169 against the Member States concerned on grounds of failure to fulfill an obligation was likely to consolidate the incorrect impression as to the effects of Article 119»<sup>78</sup>.

In the *Blaizot*-case<sup>79</sup>, the role of the Commission was more active and the ECJ granted the limitation of the temporal effects of its judgment. The ECJ held that: «letters sent by the Commission to Belgium in 1984 show that at that time the Commission did not consider the imposition of the supplementary enrolment fee to be contrary to community law. It was not until 25 June 1985 ... that the Commission stated that it had changed its position. Two days later ... it stated ... that it had not completed its review of the matter. ... The attitude thus adopted by the Commission might reasonably have led the Authorities concerned in Belgium to consider that the relevant Belgian legislation was in conformity with Community law.»

In the *EKW*-case<sup>80</sup>, the Court decided also that the Commission had misled the Austrian government.

<sup>74</sup> See also opinion of Advocate General Sharpston, 8 May 2008, case 138/07, *Belgische Staat v. Cobelfret*, Parag. 36.

<sup>75</sup> See ECJ, 4 May 1999, case 262/96, *Sürül v. Bundesanstalt für Arbeit* (1999) ECR 2685.

<sup>76</sup> See ECJ, 16 July 1992, case 163/90, *Administration des Douanes et Droits Indirects v. Legros and others* (1992) ECR 4625.

<sup>77</sup> See ECJ, 4 May 1999, case 262/96, *Sürül v. Bundesanstalt für Arbeit*, Para. 110.

<sup>78</sup> ECJ, 8 April 1976, case 43/75, *Defrenne v. Sabena*, Para. 73.

<sup>79</sup> See ECJ, 2 February 1988, case 24/86, *Blaizot v. Université de Liège and others* (1988) ECR 379.

<sup>80</sup> See ECJ, 9 March 2000, case 437/97, *EKW* (2000) ECR 1157.

Finally, to summarize, the ECJ clearly explained in the *Rodgers*-case in which circumstances it can limit the temporal effects of a judgment: «The Court has taken such a step [limiting the effects in time of a judgment] only in certain specific circumstances, where there was a risk of serious economic repercussions owing in particular to the large number of legal relationships entered into in good faith on the basis of rules considered to be validly in force, and where it appeared that both individuals and national authorities had been led into adopting practices which did not comply with Community law by reason of objective, significant uncertainty regarding the implications of Community provisions, to which the conduct of other Member States or the Commission may even have contributed»<sup>81</sup>.

As a conclusive remark, it must be noted that the threshold for legal uncertainty is not very high.

#### 4.2. Consequences of the limitation of the temporal effects

Whenever the ECJ has limited the temporal effects of its judgments, the legal position of all taxpayers who had initiated legal proceedings or raised an equivalent claim before the ECJ's ruling was not affected<sup>82</sup>. This category of litigants is excluded from the restrictions on the effects of the judgments in time.

To illustrate, in the *Defrenne*-case, the ECJ decided to limit the temporal effects of its judgment but not for those who had already taken legal action: «Therefore, the direct effect of Article 119 cannot be relied on in order to support claims concerning pay periods prior to the date of this judgment, except as regards those workers who have already brought legal proceedings or made an equivalent claim»<sup>83</sup>.

In the *Legros*-case, the Court excluded those taxpayers who had initiated the domestic court procedure that led to the judgment from the limitation of the temporal effects of the judgment. The Court held in this respect: «It should therefore be held that neither the provisions of the EEC Treaty relating to charges having equivalent effect to customs duties on imports nor Article 6 of the Agreement between the Community and Sweden may be relied upon in support of claims for refund of charges such as dock dues paid before the date of this judgment, except by claimants who have, before that date, initiated legal proceedings or raised an equivalent claim»<sup>84</sup>.

The ECJ has never limited the temporal effects of its judgments in direct taxation. In this domain, one can only guess the approach which the ECJ would apply. According to LANG, it would not be surprising if the ECJ were not to refer to the date of payment or to the due date, but to the assessed period that ended before the actual judgment was delivered. One argument for this approach might be that a direct tax typically covers a fixed period and that differentiation within that period is not always feasible<sup>85</sup>. However, this argument will not always prevail. There are situations where it is preferable to refer to the date of the judgment. For example, if a rule on

<sup>81</sup> See ECJ, 11 August 1995, cases 367/93 to 377/93, *Rodgers BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, Para. §43.

<sup>82</sup> Only in four judgments, the ECJ did not exclude the parties of the present case: ECJ, 15 October 1980, case 4/79, *Providence agricole de la Champagne v. ONIC* (1980) ECR 2823; ECJ, 15 October 1980, case 109/79, *Sàrl Maiseries de Beauce v. ONIC* (1980) ECR 2883; ECJ, 15 October 1980, case 145/79, *Roquette Frères v. France* (1980) ECR 2917; ECJ, 27 February 1985, case 112/83, *Produits de Mais v. Administration des douanes et droits indirects* (1985) ECR 719.

<sup>83</sup> ECJ, 8 April 1976, case 43/75, *Defrenne v. Sabena*, Para. 75.

<sup>84</sup> ECJ, 16 July 1992, case 163/90, *Administration des Douanes et Droits Indirects v. Legros and others*, Para. 35.

<sup>85</sup> M. LANG, *Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ*, *Intertax*, 2007, p. 235.

the taxation of dividends is contrary to Community law, it could not be justified that a Member State can still benefit from that rule during the rest of the tax year in which the judgment is rendered.

## 5. Conclusion

Non-retroactivity was for the drafters of the French – also Belgian – Civil Code a basic principle. The above examples show that it has been weakened in the tax field on alleged grounds of public policy and that the European Convention of Human Rights brings only a limited relief in that respect. The Court of Justice of the European Communities, on the other hand, only limits in exceptional circumstances the retroactive effect of its rulings on conformity of domestic laws with the EC Treaty, when compelling motives of public policy justify it.

TABLE OF ABBREVIATIONS

Bull. Bel.	Bulletin der Belastingen
C. Arb.	Cour d'arbitrage
Cass.	Cour de cassation (Supreme Court)
ECHR	European Court of Human Rights
ECR	Reports of the European Court of Justice
FJF	Fiscale Jurisprudentie – Jurisprudence fiscale
JDF	Journal de Droit fiscal
Pas.	Pasicrisie
RCJB	Revue critique de jurisprudence belge
Rev. Dr. ULB	Revue de Droit de l'Université libre de Bruxelles
R.G.	Rôle général (Docket)
RGCF	Revue générale du Contentieux fiscal
RGF	Revue générale de Fiscalité
TBP	Tijdschrift voor Bestuurwetenschappen en Publiek Recht
TFR	Tijdschrift voor Fiscaal Recht

# La retroattività delle norme tributarie interne e la giurisprudenza in materia fiscale della Corte di Giustizia europea. La prospettiva belga e il contesto europeo\*

Jacques Malherbe - Philip Daenen

**SOMMARIO:** 1. Introduzione; 2. Il principio di non-retroattività in Belgio; 2.1. In generale; 2.2. In materia tributaria; 2.2.1. Cosa significa retroattività?; 2.2.2. La retroattività nella giurisprudenza; 2.2.2.1. La retroattività è compatibile con la certezza del diritto; 2.2.2.2 Giustificazione della retroattività – a) In generale - b) altri criteri di giustificazione; 2.2.3. L'effetto comunicato; 2.2.4. Leggi di interpretazione v. leggi retroattive e cause pendenti; 2.2.4.1 Nozione di legge di interpretazione; 2.2.4.2. Leggi di interpretazione e Corte Costituzionale; 3. Il principio di non-retroattività nel contesto europeo; 3.1. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo; 3.1.1. L'articolo 6.1 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo; 3.1.2. L'articolo 1 del Primo Protocollo; 3.2. La Corte di Giustizia delle Comunità Europee; 4. La retroattività delle sentenze della CGCE; 4.1. Condizioni per restrizioni temporali degli effetti di un giudicato della CGCE; 4.2. Conseguenze della limitazione degli effetti temporali; 5. Conclusioni.

## 1. Introduzione

Il principio della certezza del diritto è uno degli argomenti di respiro più ampio e può essere trovato in tutti gli ordinamenti giuridici degli Stati membri. Inoltre, è stato riconosciuto come un principio fondamentale del diritto comunitario. È comunemente accettato che il principio della certezza del diritto implica la prevedibilità della non retroattività di nuove leggi o disposizioni amministrative, la protezione dei diritti acquisiti e delle legittime aspettative. Perciò, specificatamente, la certezza del diritto si riferisce ed è strettamente connessa al principio di non retroattività<sup>1</sup>.

Secondo Roubier, la certezza del diritto dovrebbe essere una base elementare della politica legislativa<sup>2</sup>. È vero che ogni riforma legislativa costituisce, in linea di principio, un conflitto con i diritti acquisiti. Ma è anche vero che il legislatore non può e non deve garantire un indeterminato godimento di certi diritti. In ogni caso, c'è qualcosa che il legislatore è tenuto a garantire: precisamente il fatto che quanto accaduto sotto la vigenza di una precedente legge debba essere sempre regolato da quella legge. Questo è lo scopo puntuale del principio di non retroattività.

\* Traduzione di Massimo Dafano e Luca Lazzarini.

<sup>1</sup> L'origine di questo principio è rinvenibile nel diritto tedesco.

<sup>2</sup> P. ROUBIER, *Les conflits de lois dans le temps*, Recueil Sirey, Paris, 1929, p. 429.

Il principio di non retroattività, in quanto importante concetto sussidiario derivante dal principio della certezza del diritto<sup>3</sup>, non è assoluto e può essere compresso da altri principi giuridici. In ogni caso, le leggi retroattive dovrebbero essere promulgate solamente in circostanze eccezionali, in particolare quando siano legittimate da motivi convincenti di interesse pubblico. Per dirla diversamente, le norme giuridiche non devono, in assenza di un dominante motivo di pubblico interesse, frustrare le legittime aspettative dei soggetti coinvolti.

L'operatività del principio di non retroattività nel campo del diritto tributario è di primaria importanza. Certamente il principio che le disposizioni tributarie non possano essere applicate retroattivamente può essere giustificato sulla base del fatto che i contribuenti dovrebbero essere in grado di operare le proprie scelte economiche con la consapevolezza delle conseguenze fiscali che implicano e sul fatto che è ingiusto stabilire conseguenze fiscali per un investimento od un'altra decisione economica che differiscano dal regime fiscale in vigore al tempo in cui la decisione fu presa. In ogni caso, questo principio non dovrebbe essere applicato in un modo così stringente da precludere ogni cambiamento nel diritto. Non c'è alcuna norma giuridica che definisce quando, e fino a che punto, sia ammessa la retroattività di una legge tributaria. Ne consegue che il problema della retroattività è trattato essenzialmente come una questione politica.

Da qui in avanti, nella prima parte, esamineremo il concetto di non retroattività nel diritto belga. Nella seconda parte, analizzeremo questo concetto nel quadro della giurisprudenza della CGCE.

## 2. Il principio di non-retroattività in Belgio<sup>4</sup>

### 2.1. In generale

Il principio della non retroattività della legislazione non compare nella costituzione belga. In Belgio il principio di non retroattività è stabilito dall'articolo 2 del codice civile. Secondo questa disposizione, una legge dispone solo per il futuro e non può avere nessun effetto retroattivo<sup>5</sup>.

Le due corti più alte in Belgio hanno adottato un approccio differente rispetto alla questione dell'esistenza di un principio di non retroattività.

In primo luogo, secondo la Suprema Corte belga l'irretroattività della legge deve essere considerata come un principio generale del diritto. Per di più questo principio generale è, *inter alia*, stabilito dal codice civile, in particolare dall'articolo 2<sup>6</sup>. Il principio generale di non retroattività può essere anche trovato altrove. L'articolo 108 della legge del 4 agosto 1986 dispone che i decreti attuativi di leggi tributarie debbano disporre solamente per il futuro e, pertanto, quei decreti non hanno effetti retroattivi eccetto nel caso di una deroga espressa contenuta nella legge principale.

<sup>3</sup> C. ROMANO, *Advance Tax Rulings and Principles of Law. Towards a European Tax Rulings System?*, IBD Publications, Amsterdam, 2002, 443-444.

<sup>4</sup> Vedi tra gli altri: H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, Tome I, Bruylant, Bruxelles, 1962, 321-346.

<sup>5</sup> H. DE PAGE, *Traité élémentaire de Droit civil belge*, vol. I, 1st ed., Bruylant, Brussels 1933, p. 210. Altri Paesi hanno adottato differenti definizioni. Per esempio la costituzione brasiliana: «La legge non pregiudicherà un diritto acquisito, un'azione legale compiuta o un caso giudicato» (vedi P. DE BARROS CARVALHO, *Curso de derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2007, p. 87). COMP. M. SCHUVER-BRAVENBOER, *Fiscaal overgangsbeleid*, Kluwer, Deventer, 2009, p. 27.

<sup>6</sup> Cass., 22 Ottobre 1970, *Pas.*, 1971, I, 144.

Anche se il principio di non retroattività deve essere considerato come un principio generale del diritto, è stato concretamente incorporato nel diritto belga nei due testi sopracitati.

In secondo luogo, la Corte Costituzionale belga ha giudicato sul tema. Deve essere notato che la Corte Costituzionale ha già riconosciuto nei suoi giudizi l'esistenza di un principio fondamentale di certezza del diritto finalizzato a che i contenuti di una legge debbano essere prevedibili e accessibili<sup>7</sup>. Si potrebbe dire che la retroattività delle leggi confligge con la prevedibilità – la prima componente del principio di certezza del diritto – e perciò mina la certezza del diritto. Contrariamente alla Suprema Corte, che esplicitamente riconosce l'esistenza di un generale principio di non retroattività delle leggi, la Corte Costituzionale adotta un concetto più ampio di certezza del diritto. Ad ogni modo è chiaro che entrambi i principi sono connessi. Più in generale dovrebbe essere notato che non c'è un principio costituzionale di non retroattività o di certezza del diritto in Belgio.

Come risultato della mancanza di un principio costituzionale, la Corte Costituzionale belga, quando si confronta con l'annullamento<sup>8</sup> di una legge con effetto retroattivo, decide che la legge costituisce una violazione degli articoli 10 e 11 della Costituzione belga<sup>9</sup>. Gli articoli 10 e 11 della Costituzione sanciscono il principio di uguaglianza.

In altre parole, nel caso in cui la retroattività di una legge mina la certezza del diritto a detrimento dei cittadini, la Corte Costituzionale potrà, in principio, decidere che la legge costituisce una violazione degli articoli 10 e 11 della Costituzione. Come risultato, la Corte Costituzionale attribuisce un valore costituzionale al principio di non retroattività. Comunque il principio di non retroattività non è assoluto. In alcune limitate circostanze, il principio di non retroattività può essere giustificato; per esempio quando la retroattività è necessaria al fine di raggiungere un obiettivo di interesse pubblico così come il buon andamento e la continuità dei servizi pubblici.

## 2.2. In materia tributaria

### 2.2.1. Cosa significa retroattività?

Abbiamo visto che il principio di non retroattività non è un principio costituzionale ma un principio generale del diritto derivante dalla natura dell'ordinamento giuridico belga<sup>10</sup>. In linea di principio, una legge tributaria può disporre un effetto retroattivo, quando specificatamente fa un'eccezione alla regola del Codice Civile<sup>11</sup>. In assenza di una specifica disposizione nella legge tributaria, si applicherà il principio generale di non retroattività del Codice Civile.

<sup>7</sup> C. Arb., nr. 25/90 del 5 Luglio 1990, *Belgian State Gazette*, 6 Ottobre 1990; C. Arb., nr. 36/90 del 22 Novembre 1990, *Belgian State Gazette*, 28 Dicembre 1990.

<sup>8</sup> Un caso può essere portato all'attenzione della Corte Costituzionale in due modi: in primo luogo come richiesta di annullamento che può essere presentata da un'autorità designata dallo Statuto o da una persona che ha un interesse giustificabile; in secondo luogo, ogni tribunale può porre questioni preliminari all'attenzione della Corte Costituzionale.

<sup>9</sup> In generale la Corte Costituzionale ha il potere di abrogare una norma giuridica (se un'azione di annullamento è stata inoltrata) e ha il potere di dichiarare una norma giuridica incostituzionale se una Corte ha posto una questione pregiudiziale alla Corte Costituzionale.

<sup>10</sup> Cass., 22 Ottobre 1970, *Pas.*, 1971, I, 144. P.A.A. VANHAUTE, *Belgium in International Tax Planning*, IBFD Publications, Amsterdam, 2008, 65-66.

<sup>11</sup> Cass., 24 Febbraio 1977, *Pas.*, I, 672-675.

Le due Corti più alte hanno anche adottato una differente cognizione della retroattività in materia tributaria<sup>12</sup>.

La differenza, che sembra essere stata eliminata recentemente, è basata sulla distinzione tra periodo d'imposta durante il quale il reddito è guadagnato (anno x), e anno d'accertamento durante il quale l'imposta è accertata (anno x + 1).

Secondo la Corte Suprema, in una decisione probabilmente sorpassata, una legge può essere considerata retroattiva solamente se è pubblicata dopo la chiusura dell'anno di accertamento<sup>13</sup>. Una legge che è pubblicata nel dicembre dell'anno x + 1, applicabile dall'anno di accertamento x + 1, non può essere considerata retroattiva a dispetto del fatto che il periodo di imposizione x sia già concluso. Secondo questo punto di vista, la legge sarà applicata retroattivamente al reddito guadagnato e alle spese accertate o liquidate durante l'anno precedente. In quell'aspetto, questo concetto non offre certezza del diritto.

La Corte Suprema considerava una fattispecie imponibile acquisita alla fine dell'anno di accertamento. Mettendola differentemente, fino alla chiusura del periodo di accertamento, la legislatura avrebbe potuto modificare, in materia di imposizione sul reddito, le conseguenze di fatti e operazioni accadute sin dall'inizio di quel periodo d'imposizione. Questo era il concetto classico di retroattività in materia fiscale o di retroattività *sensu stricto*.

Le decisioni della Corte Suprema in quest'ottica riguardano principalmente imposte comunali e provinciali: la Corte considerava che la norma che fissava l'imposta fosse retroattiva al primo gennaio dell'anno di accertamento (x + 1) e avrebbe potuto perciò essere applicata al reddito o alle transazioni del precedente periodo d'imposta (x).

Recentemente la Corte di Cassazione sembra avere adottato lo stesso punto di vista della Corte Costituzionale (vedi *infra*) secondo cui il debito d'imposta sorge alla fine del periodo d'imposta (anno x) e una norma non è retroattiva solamente se è adottata prima della fine di quell'anno<sup>14</sup>.

La Corte Costituzionale, d'altra parte, adottò fin dall'inizio una differente interpretazione del concetto di non retroattività. Secondo la Corte Costituzionale, in effetti, nulla può impedire al legislatore di conferire un effetto immediato ad una disposizione fiscale nei casi in cui "lo stato delle cose" fiscali non sia già definitivamente acquisito. Rispetto alle imposte sul reddito, una fattispecie imponibile deve essere considerata come acquisita definitivamente alla chiusura del periodo d'imposizione (anno x)<sup>15</sup>.

<sup>12</sup> Vedi tra gli altri: J. KIRKPATRICK, *La non rétroactivité de la loi en matière d'impôts sur les revenus et la sécurité juridique depuis l'arrêt de la Cour d'arbitrage n. 109/2004*, in *Liber amicorum J. Malherbe*, Bruylant, Bruxelles, 2006, 653-669; J. KIRKPATRICK, *L'effet interruptif de la prescription du commandement de payer un impôt enrôlé mais contesté: sa condamnation par la Cour de Cassation et sa résurrection rétroactive par une disposition légale pseudo-interpretative*, J.D.F., 2005, 321-350; J. KIRKPATRICK and D. GARABEDIAN, *Examen de jurisprudence (1991 à 2007), Les impôts sur les revenus et les sociétés*, R.C.J.B., 2008, p. 253-281; O. BERTIN, *Les lois rétroactives en matière d'impôt sur les revenus*, J.D.F., 2001, 193-225; R. ERGEC, *La rétroactivité en droit fiscal*, R.G.F., 1997, p. 4-17; W. VERRIJDT, *De interpretatieve wet: retroactiviteit en rechtszekerheid*, T.B.P., 2007, 259-280; M. DE JONCKHEERE, *Echt niet retroactief*, obs. sub Cass. 8 juni 2006, T.F.R., 2007, 566-574; E. VAN BRUSTEM, *L'article 49 de la loi-programme du 9 juillet 2004: loi interprétative, rétroactive et procédures pendantes au regard de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales*, R.G.C.F., 2006, 138-174; J. MALHERBE e P. MALHERBE, *Intervention législative dans un litige en cours et droits de l'homme: prescription du recouvrement de l'impôt en Belgique*, in *Mélanges Jacques Autenne*, Bruylant, Brussels, 2009, 373-390.

<sup>13</sup> Cass., 29 Giugno 1998, Pas., I, n. 349.

<sup>14</sup> Cass., 14 marzo 2008.

<sup>15</sup> P. POPELIER, *Toepassing van de wet in de tijd*, Kluwer, Antwerp, 1999, p. 85.

## 2.2.2. La retroattività nella giurisprudenza

### 2.2.2.1. La retroattività è compatibile con la certezza del diritto

Ci sono casi in cui l'effetto retroattivo di una disposizione normativa non costituisce necessariamente una violazione del principio della certezza del diritto. Potrebbe accadere quando le disposizioni retroattive confermano semplicemente quanto era stato prima pubblicato. Per esempio quando una nuova legge ripete e conferma disposizioni di un decreto reale precedentemente adottato, si presumerà che avrà un effetto retroattivo in quanto la nuova legge determina o ripete qualcosa con riguardo al passato o, in altre parole, collegata a situazioni precedenti la sua pubblicazione. In ogni caso<sup>16</sup>, la nuova legge – nonostante il suo effetto retroattivo – consoliderà soltanto una posizione che esisteva da prima ed era già nota ai contribuenti.

Inoltre, il diritto di essere protetti dal principio di certezza del diritto non è riconosciuto nei casi in cui la disposizione normativa contestata è considerata interpretativa (cfr. *infra*).

### 2.2.2.2. Giustificazione della retroattività

#### a) *In generale*

Come già accennato, ci sono casi in cui la Corte Costituzionale potrebbe rifiutarsi di annullare una legge avente effetti retroattivi. Per quanto riguarda il diritto tributario, la giustificazione del buon andamento e della continuità del pubblico servizio non impedirà l'annullamento di una legge tributaria retroattiva. Invece, la retroattività di una legge tributaria potrà essere giustificata da "circostanze eccezionali" o "comprovati motivi di interesse pubblico", anche se la retroattività influenzerà l'esito di casi pendenti.

In generale, nei casi in cui la retroattività di una legge influenzerà sostanzialmente l'esito di un caso pendente, la Corte Costituzionale sarà più severa.

Nel caso numero 109/2004 del 23 giugno 2004<sup>17</sup>, la Corte Costituzionale ha chiaramente identificato lo scopo del principio generale della certezza del diritto in materia fiscale.

Con una legge del 24 dicembre 2002, il legislatore aveva modificato il regime fiscale della liquidazione di una società così come il regime fiscale dell'acquisizione da parte di una società di proprie azioni. In generale, la nuova legge introduce una ritenuta fiscale sul reddito consistente in quella che è chiamata una *boni de liquidazione* o guadagno da liquidazione che è considerato al pari un dividendo derivante dalle sopramenzionate operazioni, all'aliquota del 10%. La legge del 24 dicembre 2002, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dello Stato belga il 31 dicembre 2002, sanciva che le sue disposizioni erano applicabili al reddito che si era reso disponibile o era stato pagato dal primo gennaio 2002.

<sup>16</sup> Vedi per esempio il caso numero 97/99 (Constitutional Court) of 15 Settembre 1999, *Belgian State Gazette*, 13 Ottobre 1999.

<sup>17</sup> C. Arb., nr. 109/2004 of 23 Giugno 2004, *Belgian State Gazette*, 13 Luglio 2004.

La legge del 24 dicembre 2002 era stata in seguito oggetto di un'azione di annullamento. Il ricorrente si riteneva discriminato dall'introduzione di un'imposta con effetto retroattivo.

La Corte Costituzionale iniziò considerando che «un provvedimento fiscale non può essere considerato retroattivo se applicabile a fatti, operazioni, e fattispecie che non si erano già concluse al momento in cui il provvedimento era entrato in vigore».

Per di più, la Corte distingueva nel suo giudizio la retroattività con riferimento alle imposte sul reddito delle persone fisiche e la retroattività riferita alle ritenute. Di seguito saranno trattate entrambe le ipotesi in ordine inverso.

Rispetto alla questione della retroattività delle ritenute, la Corte stabilì che «nel campo delle ritenute sui *boni*, il debito d'imposta sorge alla data della cessione o del pagamento del *boni* su cui la ritenuta è dovuta<sup>18</sup>». Secondo la legge del 24 dicembre 2002, il reddito accertato o pagato dal primo gennaio 2002 è soggetto a ritenuta. Conseguentemente, le disposizioni della legge si applicano a fatti, operazioni e fattispecie che erano già avvenute nel momento in cui queste disposizioni sono entrate in vigore. Quella retroattività crea incertezza del diritto e viola il principio costituzionale di uguaglianza. Conseguentemente la Corte annullò le disposizioni della legge nella misura in cui sottoponevano il *boni* attribuito o pagato prima del 1 gennaio 2003 alla ritenuta.

Rispetto alla questione della retroattività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche accertata annualmente, la Corte Costituzionale adottò un ragionamento completamente differente. La Corte statuí quanto segue: «per quanto riguarda l'imposta sul reddito, il debito sorge sempre alla data in cui termina il periodo d'imposta durante il quale è conseguito il reddito costituente la base imponibile». Per di più «dal punto di vista di una legge tributaria, nessuna fattispecie è irrevocabilmente determinata prima della chiusura del periodo d'imposta. Per gli azionisti, il debito d'imposta sorge l'ultimo giorno del periodo d'imposta, alla mezzanotte. Perciò una legge che introduce nuovi fatti o disposizioni fiscali prima di quella data non ha alcun effetto retroattivo». Conseguentemente, la Corte non annullò le disposizioni della legge contestata nella misura in cui la legge sottoponeva i dividendi attribuiti o pagati al primo gennaio 2002 all'imposta personale sul reddito.

Una analisi più approfondita di questo giudizio dalla faccia di Giano rivela le sue conseguenze paradossali. Difatti il duplice ragionamento della Corte ha determinato un trattamento differente di un reddito derivante da una società belga rispetto ad un reddito derivante da una società estera. Come già spiegato, la Corte costituzionale distingue l'ipotesi di una ritenuta dall'ipotesi di una regolare imposta sul reddito. Nel primo caso il debito d'imposta sorge al momento del trasferimento del pagamento del reddito su cui è dovuta la ritenuta<sup>19</sup>, laddove, nel secondo caso, il debito sorge solamente al termine del periodo d'imposta. Se si tiene in mente che il reddito attribuito o incassato da una società straniera all'estero deve essere dichiarato dai residenti in Belgio ai fini dell'imposta personale sul reddito, è evidente che il regime fiscale è diverso a seconda dell'origine del reddito. Quando proviene da una società belga o da una società estera, è soggetto a ritenuta; quando è pagato da una società straniera, deve essere riportato ai fini dell'imposta sul reddito. Sembra piuttosto contraddittorio che la Corte Costituzionale,

<sup>18</sup> Paragrafo B.12 di questo caso.

<sup>19</sup> Più tardi, il 17 marzo 2006 (caso nr. 77/2006), la Corte Costituzionale definì una volta di più il momento in cui il debito d'imposta sorge, i.e. come «il momento del trasferimento o del pagamento del reddito su cui la ritenuta è dovuta». Inoltre la Corte aggiunse «e sulla base dell'imposta applicabile in quel momento».

che è l'autorità principale quando si parla di uguaglianza, offra un giudizio che è palesemente contrario al principio di uguaglianza.

### *b) Altri criteri di giustificazione*

Nel caso 109/2004 esaminato sopra, la Corte Costituzionale dispone anche che la retroattività di una legge e la violazione del principio della certezza del diritto potrebbe essere giustificata da “circostanze eccezionali” al fine di raggiungere un obiettivo di interesse pubblico, quale il buon andamento e la continuità del servizio pubblico. È criticabile l'idea che possa essere invocato un obiettivo di interesse pubblico nel campo delle imposte sul reddito. È interessante esaminare altri criteri di giustificazione che potrebbero condurci ad accettare la retroattività di una legge.

Qualche volta, specialmente in campo fiscale, la *ratio* della modifica di una legge consiste nella conseguenza del “vecchio regime” sul bilancio dello Stato. In alcuni casi, il legislatore ha invocato con successo “le conseguenze negative per la finanza pubblica” come fondamento della giustificazione di un provvedimento legislativo retroattivo. Comunque, nei casi in cui fu accettata la giustificazione di un impatto sul bilancio pubblico fu accompagnata da altre cause di giustificazione.

In un caso molto recente la Corte Costituzionale ha deciso il 12 novembre 2009 (caso numero 178/2009)<sup>20</sup> che la «standardizzazione delle norme fiscali regionali e locali» non costituisce una giustificazione sufficiente degli effetti retroattivi di una legge tributaria.

In un giudizio dell'8 luglio 1997 (caso numero 37/97)<sup>21</sup> la Corte Costituzionale decise che c'era una base sufficiente per la giustificazione degli effetti retroattivi di una legge. La legge oggetto del giudizio era la legge del 20 dicembre 1995- pubblicata il 23 dicembre 1995 - che escludeva la deduzione di interessi certi (da prestiti) dall'anno di accertamento 1996, e che si applicava già agli interessi pagati durante il 1995. Sebbene questa legge non avrebbe potuto essere considerata retroattiva *sensu stricto* perché era stata emanata appena prima del termine di un periodo imponibile, la legge in qualche modo confondeva le previsioni fatte dalle società che avevano già concluso operazioni prima della pubblicazione della legge e quindi la legge sembrava essere incoerente con il principio di certezza del diritto. Eppure, la Corte Costituzionale si rifiutò di annullarla. Secondo la Corte Costituzionale, gli effetti retroattivi della legge contestata non avrebbero potuto essere giustificati *sensu stricto* perché erano destinati a porre fine ad un uso improprio. In altre parole la legge mirava a porre fine ad un abuso da parte dei contribuenti di una scappatoia nella legislazione in vigore.

I contribuenti avrebbero preso un prestito per acquistare azioni che pagano dividendi. I dividendi erano esenti in base alla deduzione del 95% del loro ammontare e l'interesse sarebbe stato deducibile. La legge negava la deduzione nel caso in cui le azioni fossero state vendute a meno di un anno dalla loro acquisizione.

Si può concludere da questo caso che la Corte Costituzionale non accetta che una legge vada a confliggere con la prevedibilità per i contribuenti delle conseguenze delle loro azioni, anche se la legge non può essere considerata retroattiva. Anche in assenza di effetti retroattivi, un conflitto con la nozione più generale della prevedibilità deve essere giustificato.

<sup>20</sup> C. Arb., nr. 178/2009 del 12 Novembre 2009.

<sup>21</sup> C. Arb., nr. 37/97 dell'8 luglio 1997, *Belgian State Gazette*, 8 luglio 1997.

Il succitato criterio giustificativo, detto dell'“uso improprio”, è più facile da capire nel campo delle imposte sul reddito piuttosto che l'argomento della “continuità di un servizio pubblico”. Comunque, si può anche dire che una legge che modifica un particolare regime fiscale è spesso ideata per porre fine ad un “uso improprio”. Come risultato, ammettere questa giustificazione non contribuisce alla certezza del diritto nel campo delle imposte sul reddito. Inoltre la Corte Costituzionale ha deciso in casi più recenti che una legge non era da considerarsi retroattiva semplicemente perché era pubblicata alla fine di un periodo d'imposta, questo senza nessun'altra giustificazione<sup>22</sup>. È increscioso che la Corte accetti, come appare dalle sue decisioni, che le conseguenze fiscali di azioni dei contribuenti rimangano imprevedibili sino alla chiusura del periodo d'imposta. Può essere difficilmente negato che una legge che modifica significativamente il regime fiscale di una transazione già compiuta insidia il principio della certezza del diritto. Sfortunatamente la Corte Costituzionale ha deciso altrimenti.

Per riassumere, negli anni la Corte Costituzionale ha aderito più e più volte al concetto di retroattività. È evidente che la Corte, quando si confronta con una legge che non è retroattiva *sensu stricto* ma comunque interferisce con la prevedibilità delle conseguenze fiscali di azioni certe, non richiede necessariamente una giustificazione per quell'interferenza. Perciò, sembra che la Corte non prenda in considerazione il concetto di certezza del diritto nella sua piena estensione.

Come discusso precedentemente, la ragione per cui il legislatore vuole cambiare un regime fiscale può essere spesso trovata nel desiderio di porre fine ad un uso improprio del vigente regime fiscale. Appare chiaro che la giustificazione dell'“uso improprio” non è assolutamente necessaria. Per di più, il problema della certezza del diritto sembra non essere rilevante nei casi in cui una misura non può essere considerata retroattiva *sensu stricto*, nonostante che la prevedibilità delle conseguenze fiscali di azioni portate a termini possa essere messa in discussione. Così siamo ancora di fronte alla stessa questione: come può la certezza del diritto essere combinata con il desiderio del legislatore di introdurre un nuovo regime fiscale e di porre fine ad un uso improprio di un regime fiscale? Successivamente sarà esaminata la tecnica del comunicato prima della pubblicazione di una legge. Potrebbe essere questo un rimedio?

### 2.2.3. L'effetto comunicato

Per molti anni, il governo ha fatto un crescente uso del cosiddetto “effetto comunicato”, ovvero la tecnica mediante la quale la nuova legislazione tributaria può entrare in vigore dalla data in cui la decisione di emanare la nuova legislazione è stata ufficialmente pubblicata nella Gazzetta di Stato piuttosto che dalla data in cui è stata presa la decisione dal Consiglio dei Ministri<sup>23</sup>. Tornando al caso numero 109/2004, discusso precedentemente, l'emanazione ed i contenuti della contestata legge del 24 dicembre 2002 erano già stati annunciati nella Gazzetta ufficiale belga del 23 aprile 2002. Secondo il Consiglio di Stato, che diede un'opinione sulle disposizioni, era possibile che il nuovo regime da emanare fosse applicabile dal 23 aprile 2002, data del comunicato. Naturalmente un comunicato che disponga effetti retroattivi non potrebbe essere giustificato.

<sup>22</sup> Vedi per esempio il caso nr. 72/2006 (Constitutional Court) of 10 Maggio 2006, *Belgian State Gazette*, 19 Luglio 2006.

<sup>23</sup> P.A.A. VANHAUTE, *Belgium in International Tax Planning*, IBFD Publications, Amsterdam, 2008, p. 66.

La Corte Costituzionale per parte sua ha adottato un posizione più rigida nel suo giudizio del 24 giugno 2004 (109/2004 cf. *supra*). La Corte Costituzionale riconosceva che tale comunicato «corregge in una certa misura l'imprevedibilità di una norma retroattiva». Oltretutto, la Corte ammetteva che l'interesse pubblico possa richiedere che una norma tributaria debba avere un effetto immediato<sup>24</sup> e che, di conseguenza, debba essere ridotta la possibilità da parte di un contribuente di prevedere gli effetti<sup>25</sup>.

Nonostante l'accettazione apparente di quei "comunicati" da parte della Corte Costituzionale, finora la Corte considera inoltre che un tale comunicato informativo non può, per sua natura, correggere l'incertezza del diritto causata dall'effetto retroattivo, e perciò non può giustificare la natura retroattiva di un provvedimento legislativo. Questo ragionamento ha condotto molti autori alla conclusione che la tecnica dell'effetto comunicato non è compatibile con il principio di non retroattività.

Secondo altre opinioni, la compatibilità del comunicato con il principio di non retroattività deve essere analizzata caso per caso. Potrebbero esserci circostanze dove la tecnica del comunicato può giustificare l'effetto retroattivo di una disposizione normativa.

#### 2.2.4. Leggi di interpretazione v. leggi retroattive e cause pendenti

È importante esaminare la differenza tra una legge interpretativa ed una retroattiva specialmente in relazione alle conseguenze connesse ai contenziosi pendenti<sup>26</sup>.

##### 2.2.4.1. Nozione di legge di interpretazione

Per quanto riguarda la definizione di una legge di interpretazione, la Corte Suprema e la Corte Costituzionale sembrano andare d'accordo. In primo luogo, secondo la Corte Suprema, una legge interpretativa è «una legge che, relativamente ad una questione giuridica controversa e incerta, individua una soluzione che potrebbe essere adottata dalla giurisprudenza»<sup>27</sup>. In secondo luogo, secondo la Corte Costituzionale, una disposizione normativa deve essere considerata interpretativa quando chiarifica, con effetto retroattivo, un'altra disposizione normativa<sup>28</sup>. In altri termini – ma anche nei termini della Corte Costituzionale – una legge interpretativa «conferisce ad una disposizione normativa il significato che il legislatore voleva darle sin dalla sua adozione»<sup>29</sup>.

Queste definizioni sono particolarmente importanti in campo fiscale. Conformemente all'articolo 170 della Costituzione, una imposta deve essere istituita dalla legge, secondo il principio di legalità. Questo principio richiede la precisa interpretazione della legge tributaria ed un giudice non ha il potere di riempire eventuali lacune.

Spesso, regolamenti o leggi interpretano la legislazione tributaria. Queste norme interpretative si applicano tipicamente con una data effettiva che è la stessa in cui la

<sup>24</sup> Dal giorno in cui la bozza di una legge è resa pubblica.

<sup>25</sup> Vedi il paragrafo B.18.

<sup>26</sup> F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Giuffrè, Milano, 2005, p. 27.

<sup>27</sup> Cass., 17 Febbraio 2000, FJF, 2000/120; Cass., 4 Novembre 1996, Pas., I, 411-412.

<sup>28</sup> C. Arb., nr. 37/93 of 19 Maggio 1993, *Belgian State Gazette*, 9 Giugno 1993.

<sup>29</sup> C. Arb., nr. 102/2006 del 21 giugno 2006, *Belgian State Gazette*, 5 luglio 2006.

legge è soggetta ad interpretazione. Nonostante quanto detto precedentemente, una legge interpretativa non è considerata come una legge retroattiva. Come risultato, il principio di non retroattività ed il principio di certezza del diritto (cf. *supra*) non possono essere opposti contro una legge interpretativa. In più, l'articolo 7 del Codice giudiziario prevede che i giudici debbano conformarsi alla legge interpretativa in ogni caso in cui non ci sia già una decisione finale nel momento in cui queste legge diventano vigenti.

Esiste il pericolo che il legislatore usi una legge interpretativa al fine di influenzare l'esito di un giudizio pendente. Deve essere proibito al legislatore di emanare una legge interpretativa solamente perché trova la giurisprudenza inidonea rispetto ad una disposizione. Nell'emanare una legge interpretativa, il legislatore non dovrebbe violare i principi della Costituzione né i diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione o dalle convenzioni internazionali.

#### 2.2.4.2. Leggi di interpretazione e Corte Costituzionale

In relazione alle leggi di interpretazione, il compito della Corte Costituzionale consiste nel verificare se la cosiddetta legge interpretativa ha realmente un carattere interpretativo. Diversamente, la presunta legge interpretativa potrebbe essere riqualificata come legge retroattiva. Inoltre, se la retroattività di una legge influenza significativamente l'esito di una causa o impedisce alle corti di giungere ad un giudizio, il principio della certezza del diritto richiede «circostanze eccezionali o motivi di pubblico interesse che giustificano l'intervento del legislatore che si sta intromettendo a discapito di una categoria di cittadini, con diritti giurisdizionali offerti a tutti»<sup>30</sup>.

In Belgio, c'è un importante caso legato all'intervento del legislatore su un caso pendente. In questo caso fu anche sollevata la questione della violazione dei diritti umani. È interessante esaminare il *background* del caso 177/2005.

La prescrizione nei procedimenti di recupero presuppone l'assenza del pagamento delle contribuzioni che le autorità fiscali vogliono recuperare. L'articolo 145 del decreto reale per l'imposizione delle società stabilisce che la prescrizione relativa alle imposte dirette si estingue al termine di un periodo di cinque anni a decorrere dalla data in cui diventano dovute, secondo l'articolo 413 del codice sull'imposizione dei redditi. Perciò dopo cinque anni a decorrere dall'anno in cui le imposte diventano esigibili, nessun debitore d'imposta che non ha saldato il proprio debito con riferimento alle imposte dirette può considerarsi sollevato dal debito e il soggetto deputato alla riscossione delle imposte non può avviare procedure giudiziali per il recupero, a meno che la prescrizione sia stata interrotta ovvero sospesa.

Era generalmente ammesso che citazioni, per esempio un atto giudiziario che il debitore riceveva al fine di pagare sotto un titolo esecutivo, interrompevano la prescrizione secondo l'articolo 2244 del codice civile.

Tuttavia, in un giudizio della Corte Suprema del 10 ottobre 2002, fu deciso che l'emissione di citazioni a pagare non interrompeva la prescrizione se l'imposta era contestata<sup>31 32</sup>. Anzi, l'archiviazione di un ricorso amministrativo contro l'imposta ha la conseguenza che il pagamento non sia più richiesto.

<sup>30</sup> C. Arb., nr. 177/2005 del 7 Dicembre 2005, *Belgian State Gazette*, 28 Dicembre 2005.

<sup>31</sup> Cass., 10 Ottobre 2002, R.G.C.F., nr. 2003/2, 27.

<sup>32</sup> Cass. 10 Ottobre 2002, R.G.C.F., nr. 2003/2, 27.

Secondo questa giurisprudenza, citazioni a pagare hanno un effetto interruttivo solamente sull'ammontare dell'imposta dovuta non contestabile. Conseguentemente le autorità fiscali si confrontavano con debiti fiscali per i quali erano state emanate citazioni a pagare e per i quali pensavano che la prescrizione era stata interrotta – *quod apparentemente non*.

Una nuova legge del 22 Dicembre 2003 modificava sostanzialmente le norme relative alla prescrizione nell'imposizione sui redditi. Le nuove disposizioni sulla prescrizione si applicavano solamente alle prescrizioni non ancora effettive. Come risultato, i ricorsi tributari per i quali la prescrizione era già in fase avanzata rischiavano di essere definitivamente perduti. Al fine di rimediare a questa disastrosa situazione – almeno dal punto di vista del governo – fu promulgata un'altra legge. Secondo la legge del 9 luglio 2004, fu introdotta una disposizione relativa «all'interpretazione dell'articolo 2244 del codice civile nel campo delle imposte sui redditi»<sup>33</sup>. Questo articolo specifica che: «le citazioni devono essere interpretate come costituenti anche un atto di interruzione della prescrizione secondo il disposto dell'articolo 2244 del codice civile, anche quando, il debito d'imposta contestato non è certo o liquidato».

Il legislatore sosteneva che fosse una disposizione interpretativa. Una legge interpretativa si presume abbia dal momento in cui entrò in vigore il significato definito dalla legge interpretativa e deve perciò essere applicata come tale dalle corti. La letteratura giuridica unanimemente considerava, comunque che l'articolo 49 della legge 9 luglio 2004 non era una disposizione interpretativa, ma piuttosto una disposizione modificativa. La stessa visione fu poi adottata dalla Corte di prima istanza di Bruxelles in un *ruling* del 17 Novembre 2004<sup>34</sup> dalle corti di prima istanza di Bruges e Antwerp.

Atteso che l'articolo 49 non aveva un carattere interpretativo, queste corti decisero che entrava in vigore dieci giorni dopo la pubblicazione della legge il 9 luglio 2004, che era il 25 luglio 2004. Perciò non si applicava agli accertamenti fiscali contestati prescritti prima di quella data.

Due ricorsi furono presentati alla Corte Costituzionale contro l'articolo 49.

Secondo la Corte, l'articolo 49 della legge del 9 luglio 2004 non poteva essere considerata come una disposizione interpretativa. In ogni caso, questa disposizione avrebbe dovuto essere considerata retroattiva, essendo finalizzata ad influenzare l'esito di controversie. Di seguito la Corte esaminava se ci fossero «circostanze eccezionali o imperativi motivi di interesse pubblico che giustificano l'intervento del legislatore che è intervenuto a detrimento di una categoria di cittadini con diritti giurisdizionali offerti a tutti». La Corte ritenne giustificata in questo caso la retroattività. Da una parte, la Corte accettava l'esistenza di circostanze eccezionali: il legislatore aveva neutralizzato gli effetti della decisione della Corte Suprema che negava l'effetto interruttivo di un ordine di pagamento. Dall'altra parte, la Corte accettava come imperioso motivo di pubblico interesse il fatto che i diritti del Tesoro dovessero essere protetti in relazione ai debiti d'imposta contestati.

Poiché l'esatta data dell'effetto retroattivo non era specificata nella legge del 9 luglio 2004, la Corte Costituzionale stessa decise il primo febbraio 2006 (caso 20/2006)<sup>35</sup> che la norma fiscale era applicabile ai fatti per i quali non era già stato raggiunto un giudizio finale.

<sup>33</sup> Articolo 49 del Program Law del 9 Luglio 2004, *Belgian State Gazette*, 15 Luglio 2004.

<sup>34</sup> Trib. Brussels, 17 Novembre 2004, *T.F.R.*, 2005, 230, con obs. J. SPEECKE.

<sup>35</sup> C. Arb., nr. 20/2006 del primo Febbraio 2006, *Belgian State Gazette*, 24 Febbraio 2006.

Nella seconda parte di questo articolo, ritorneremo a questo caso ed esamineremo come la Corte Costituzionale analizzava l'articolo 49 della legge del 9 luglio 2004 alla luce dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo così come dell'articolo 1 del Primo protocollo (cf. *infra*).

### 3. Il principio di non-retroattività nel contesto europeo

#### 3.1. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo

Esamineremo più dettagliatamente due disposizioni internazionali: l'art. 6.1 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo<sup>36</sup> e l'art. 1 del Primo Protocollo Addizionale alla Convenzione sui Diritti dell'Uomo<sup>37</sup>.

L'art. 6.1 dispone che: «Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità può pregiudicare gli interessi della giustizia». Detto articolo stabilisce il diritto al giusto processo.

L'art. 1 del Primo protocollo stabilisce che: «Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di utilità pubblica e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale. Le disposizioni Precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di mettere in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende».

Data la supremazia del diritto internazionale sulla normativa belga o nazionale, si potrebbe contestare la retroattività di una disposizione di legge sulla base delle convenzioni internazionali.

Nella prima parte di questo lavoro, esamineremo la sentenza 177/2005 della Corte Costituzionale Belga<sup>38</sup>. Questo caso riguardava una disposizione retroattiva secondo la quale lo statuto delle limitazioni rispetto al debito d'imposta deve considerarsi interrotto da un ordine di pagamento. Una volta stabilito che la disposizione retroattiva era giustificata da circostanze eccezionali e ragioni inderogabili di pubblico interesse, la Corte Costituzionale ha inoltre esaminato se la disposizione retroattiva potesse essere giustificata in conformità con il disposto dell'art. 6.1 della Convenzione (giusto processo) e dell'art. 1 del Primo Protocollo (tutela dei diritti di proprietà).

<sup>36</sup> Firmata a Roma il 4 Novembre 1950.

<sup>37</sup> Firmato a Parigi il 20 Marzo 1952.

<sup>38</sup> Cfr. *supra*, 2.2.4.2.

Esamineremo ora le suddette disposizioni così come sono state analizzate dalla Corte Costituzionale belga nella sua sentenza 177/2005 in relazione alla misura fiscale retroattiva la quale interferiva con dispute giudiziarie pendenti. Per ciascuna disposizione, osserveremo inoltre con maggior attenzione l'interpretazione fornita dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

### 3.1.1. L'art. 6.1 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo

Per quanto riguarda l'art. 6.1 della Convenzione, la Corte ha stabilito che l'interferenza del legislatore nel risultato della normativa vigente era giustificato da "inderogabili ragioni di pubblico interesse". Secondo la Corte Costituzionale, l'interferenza non può essere considerata una violazione del diritto al giusto processo stabilito dall'art. 6.1 della Convenzione.

#### *Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*<sup>39</sup>

Esamineremo ora l'approccio della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ai casi di norme di legge retroattive che esplicano i loro effetti interferendo nella determinazione giudiziaria di dispute in cui lo Stato è parte in causa.

Nel caso *Stan Greek Refineries e Stratis Andreadis*, la Corte è giunta alla conclusione che lo Stato (Grecia) ha violato i diritti garantiti nell'art. 6.1 della Convenzione intervenendo in una maniera decisiva per assicurare che i risultati imminenti di procedimenti nei quali era parte avrebbero avuto un esito favorevole allo Stato<sup>40</sup>. La Corte ha inoltre riaffermato il principio dell'eguaglianza dei piatti della bilancia nel senso di un equo bilanciamento tra le parti. Nei contenziosi che coinvolgono interessi privati in opposizione, l'eguaglianza implica che a ciascuna parte debba essere riconosciuta una ragionevole opportunità di presentare la propria posizione - in condizioni tali da non porre una delle parti in una condizione di sostanziale svantaggio rispetto alla parte opposta. Riguardo l'interferenza del legislatore, vale la pena menzionare la seguente affermazione della Corte: «The principle of the rule of law and the notion of fair trial enshrined in Article 6 (art. 6) preclude any interference by the legislature with the administration of justice designed to influence the judicial determination of the dispute». In conformità con questo, la Corte sembra voler prevenire qualsiasi interferenza delle autorità con procedimenti giudiziari pendenti di cui esse sono parti. La Corte ha adottato la medesima posizione in casi successivi<sup>41</sup>.

Ad ogni modo, in altri casi, ad esempio nel caso *National & Provincial Building Society*, la Corte ha spiegato che i diritti derivanti dall'art. 6.1 della Convenzione non sono assoluti ma possono essere soggetti a limitazioni fintanto che le limitazioni applicate non restringono o riducono l'accesso riconosciuto al singolo in modo od in misura tali da inficiare la natura stessa del diritto. Inoltre, una limitazione non potrà essere compatibile con l'art. 6.1 se non persegue uno scopo legittimo o se non vi è una ragionevole relazione di proporzionalità tra mezzi impiegati ed obiettivo prefissato<sup>42</sup>.

<sup>39</sup> Vedi anche P. MALHERBE, *Vers un droit fiscal à visage humain?*, in *Mélanges Michel Waelbroeck*, Bruylant, Brussels, 1999, vol. II, p. 1212-1215.

<sup>40</sup> CEDU, 9 Dic. 1994, *Stan Greek Refineries and Stratis Andreadis v. Greece*, Para. 50.

<sup>41</sup> CEDU, 22 Ottobre 1997, *Papageorgiou v. Greece*; CEDU, 28 Marzo 2000, *Dimitrios Georgiadis v. Greece*; CEDU, 12 Aprile 2001, *Logothetis v. Greece*.

<sup>42</sup> Riferimento a CEDU, 22 Ottobre 1996, *Stubbings and others v. the United Kingdom*.

Nel medesimo caso, la Corte ha stabilito che essa è particolarmente attenta ai pericoli inerenti all'impiego di norme di legge retroattive che hanno l'effetto di influenzare l'esito giuridico di una disputa in cui lo Stato è parte in causa, compreso il caso in cui l'effetto è quello di rendere impossibile per una parte di prevalere nella disputa pendente<sup>43</sup>. La Corte ha accettato l'utilizzo di norme retroattive aventi l'effetto descritto. Ad ogni modo, essa ha altresì affermato che il primato della legge e la nozione di equo processo richiedono che ogni motivazione addotta per giustificare simili misure dovrebbe essere trattata con il grado massimo di cautela.

In un'altra circostanza, caso *Ogis-Institut Stanislas*, la Corte ha affermato che l'art. 6.1 della Convenzione non può essere interpretato nel senso che ogni interferenza delle autorità con un giudizio pendente in cui esse sono parti debba essere proibita<sup>44</sup>. La Corte ha deciso che l'interferenza potrebbe essere giustificata in questo caso da ragioni inderogabili di ordine pubblico.

La prospettiva della Corte nel caso *Stan Greek Refineries and Stratis Andreadis* è stata quindi moderata negli altri due casi sopra discussi.

### *Corte Costituzionale Belga*

La giustificazione della Corte Costituzionale, nella sua decisione 177/2005, è in linea con la giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'Uomo con riferimento a detta problematica, quantomeno con riferimento alla giurisprudenza che adotta la visione moderata.

La Corte Costituzionale tiene inoltre in considerazione il fatto che le vittime delle disposizioni retroattive avrebbero dovuto essere consci del fatto che esse non potevano fare completo affidamento sull'inerzia del legislatore. Inoltre, il fatto che il contribuente fosse stato inaspettatamente in grado di sperare di fruire dei benefici della sentenza della Corte Suprema la quale negava gli effetti dilatori di un ordine di pagamento non può privare l'intervento del legislatore della sua ragion d'essere.

### 3.1.2. L'articolo 1 del Primo Protocollo

Analizzeremo *in primis* la rilevanza di questo articolo ai fini fiscali, quindi esamineremo la giurisprudenza europea. In seguito, torneremo all'importante sentenza 177/2005 della Corte Costituzionale belga ed analizzeremo criticamente la sua analisi dell'art.1 del Primo Protocollo.

### *Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*

In che modo può questa disposizione relativa alla protezione dei diritti umani interessare la materia fiscale? Inoltre, come può questa disposizione nel caso tutelare il contribuente dalla retroattività di una disposizione normativa?

<sup>43</sup> CEDU, 23 Ottobre 1997, *National & Provincial Building Society and others v. the United Kingdom*, Para. 112.

<sup>44</sup> CEDU, 27 Maggio 2004, *Ogis-Institut Stanislas and others v. France*, Para. 71.

Sin dai primi tempi, la Commissione Europea dei Diritti dell'Uomo<sup>45</sup> ha interpretato il secondo paragrafo di questo articolo non come una parziale eccezione all'obiettivo fondamentale del diritto alla proprietà, ma come una speciale giustificazione che deve essere conforme a determinati principi non scritti che sono alla base della convenzione<sup>46</sup>, quale il requisito di uno scopo legittimo ed il principio di proporzionalità. Il principio della proporzionalità è stato nella pratica ridotto ad un divieto di tassazione eccessiva dal momento che la Commissione Europea dei Diritti dell'Uomo e la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo hanno concesso alle Parti contraenti un "ampio margine di valutazione" nell'imposizione e progettazione delle imposte nazionali. Come risultato, potrebbe essere obiettato che il principio di proporzionalità è generalmente una "tigre di carta" nella limitazione costituzionale dei poteri impositivi.

Ad ogni modo, è interessante sottoporre la tutela della proprietà ad una più approfondita analisi, in particolare rispetto agli effetti retroattivi delle disposizioni normative.

In generale, se uno Stato vuole interferire con i diritti protetti dalla Convenzione, tale interferenza deve rispettare il principio della proporzionalità. Se si accettasse che la normativa fiscale debba essere considerata come una interferenza con il diritto alla proprietà, si potrebbe anche affermare che una tale interferenza non rispetta il principio della proporzionalità nella misura in cui le disposizioni fiscali hanno un effetto retroattivo.

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha già sentenziato che una norma retroattiva può costituire una violazione dell'art.1 del 1° Protocollo. Nella sua sentenza del 20 Novembre 1995, caso *Pressos Compañía Naviera and others v. Belgium*, la Corte ha sanzionato il Belgio per l'adozione di un atto con effetti retroattivi di 30 anni<sup>47</sup>. L'atto in questione era l'atto del 30 Agosto 1988 sul pilotaggio di navi per vie marittime il quale esentava lo Stato dalla responsabilità per negligenza. Inoltre, l'effetto retroattivo dell'Atto privava i soggetti interessati del diritto a compensazione per i danni subiti.

La Corte ha posto in rilievo che: «the 1988 Act exempted the State and other organizers of pilot services from their liability for negligent acts for which they could have been answerable. It resulted in an interference with the exercise of rights deriving from claims for damages which could have been asserted in domestic law up to that point and, accordingly, with the right that everyone, including each of the applicants, has to peaceful enjoyment of his or her possessions»<sup>48</sup>.

In seguito, la Corte ha esaminato se l'interferenza fosse "nel pubblico interesse". La Corte ha ritenuto normale che il margine di discrezionalità a disposizione del legislatore nell'implementazione di politiche sociali ed economiche dovrebbe essere ampio. Malgrado la Corte abbia accettato che l'interferenza fosse in questo caso nel pubblico interesse, è giunta alla conclusione che fosse stato violato il principio della proporzionalità. Difatti, «an interference with the peaceful enjoyment of possessions must strike a fair balance between the demands of the general interest of the community

<sup>45</sup> La struttura originaria della Corte e il meccanismo di trattazione dei casi prevedevano un sistema di protezione dei diritti a due livelli che includeva la Commissione europea dei diritti umani (ora obsoleta) così come la stessa Corte. La dicotomia tra le due istituzioni inizialmente fu efficiente finché la Corte ebbe a che fare con una giurisprudenza relativamente ristretta. Ma la giurisprudenza della Corte aumentò dai sedici casi tra il 1960 e il 1975 ai 119 casi del solo 1997. Il 1° Novembre 1998, entrò in vigore il Protocollo 11 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, che eliminò la Commissione dei Diritti Umani come primo grado di giudizio sostituendola con il sistema precedente.

<sup>46</sup> J. LANG - J. ENGLISH, *A European Legal Tax Order Based on Ability to Pay*, in A. AMATUCCI (ed.), *International Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2006, p. 333-335.

<sup>47</sup> CEDU, 20 Novembre 1995, *Pressos Compañía Naviera and others v. Belgium*.

<sup>48</sup> CEDU, 20 Novembre 1995, *Pressos Compañía Naviera and others v. Belgium*, Para. 34.

and the requirements of the protection of the individual's fundamental rights»<sup>49</sup>. Nel caso in esame, l'Atto del 1988 estingueva semplicemente, con effetto retroattivo fino a trenta anni e senza prevedere alcuna compensazione, i risarcimenti per danni elevati che le vittime di incidenti provocati da piloti avrebbero potuto richiedere allo Stato Belga od alla compagnia privata coinvolta, in taluni casi in procedimenti ancora pendenti. Una simile fondamentale interferenza con i diritti individuali è incoerente con la tutela dell'equo bilanciamento degli interessi coinvolti.

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha inoltre emesso il suo giudizio in un caso in cui veniva posta in discussione una disposizione fiscale con effetti retroattivi (decisione del 23 Ottobre 1997, caso *National & Provincial Building Society*). Senza entrare nei dettagli di questa decisione, la Corte è giunta alla conclusione che l'interferenza delle misure retroattive con il godimento della proprietà non viola il principio della proporzionalità. La Corte ha affermato che: «There is in fact an obvious and compelling public interest to ensure that private entities do not enjoy the benefit of a windfall in a changeover to a new tax-payment regime and do not deny the Exchequer revenue simply on account of inadvertent defects in the enabling tax legislation, the more so when such entities have followed the debates on the original proposal in Parliament and, while disagreeing with that proposal, have clearly understood that it was Parliament's firm intention to incorporate it in legislation». Inoltre: «The public-interest considerations in removing any uncertainty as to the lawfulness of the revenue collected must be seen as compelling and such as to outweigh the interests defended by the applicant societies in contesting the legality of the rate set by the Treasury Orders in order to try once again to circumvent Parliament's original intention»<sup>50</sup>.

Sulla base delle sentenze della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo discussi sopra, sembra che la Corte Europea neghi il diritto ad invocare il principio della non-retroattività ogni qualvolta non crei un effetto sorpresa.

Nel caso *Lecarpentier v. France*<sup>51</sup>, una coppia francese non era in grado di pagare le rate del proprio mutuo. La coppia dovette vendere la propria casa e pagare 776,538.81 franchi – circa 118,380 euro (EUR) – al finanziatore. Essi hanno dunque intrapreso un contenzioso con la società richiedendo che il tribunale dichiarasse che la società finanziatrice non aveva titolo agli interessi sul prestito e che essi recuperassero l'ammontare pagato sulla base del fatto che il piano di rimborso non fosse contenuto nella proposta di prestito. La Corte francese di prima istanza si pronunciò in favore della coppia. Una volta iniziato l'appello, entrò in vigore una legge con effetto retroattivo che modificava le disposizioni del Codice del Consumatore che disciplinavano le proposte di prestito. In applicazione di detta legge, la Corte d'Appello ha revocato la decisione della Corte di prima istanza e la coppia ha dovuto rendere quanto ricevuto. L'appello alla Corte Suprema non ha avuto esito positivo per la coppia la quale ha quindi deciso di sottoporre il caso alla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo adducendo che le disposizioni retroattive violavano il diritto al tranquillo godimento della loro proprietà. La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha ritenuto che i ricorrenti avevano un diritto di proprietà il quale costituiva, se non una pretesa nei confronti della controparte, quantomeno una “legittima aspettativa” di essere in grado di recuperare l'ammontare in questione, il quale era una loro “proprietà”. La legge retroattiva ha comportato una

<sup>49</sup> CEDU, 20 Novembre 1995, *Pressos Compañia Naviera and others v. Belgium*, Para. 38.

<sup>50</sup> CEDU, 23 Ottobre 1997, *National & Provincial Building Society and others v. the United Kingdom*, Para. 81-82.

<sup>51</sup> CEDU, 14 Febbraio 2006, *Lecarpentier et autres v. France*.

interferenza con l'esercizio del diritto che i ricorrenti avevano precedentemente acquisito in virtù della normativa e della prassi allora applicabile ed in accordo al loro diritto al pieno godimento della loro proprietà. Sul se l'interferenza fosse nel pubblico interesse, la Corte ha posto in rilievo che «in principle financial reasons alone could not justify such legislative intervention»<sup>52</sup>. Nel caso in questione, non vi era alcuna prova a supporto della tesi del Governo francese che, se la legge in esame non fosse stata emanata l'impatto sarebbe stato di dimensioni tali da porre in pericolo la stabilità del settore bancario e dell'attività economica in generale.

La Corte ha ritenuto che l'implementazione della nuova normativa legale non fosse giustificata da pressanti ragioni di pubblico interesse, come richiesto, tra gli altri, dal principio della supremazia del diritto. Le misure hanno posto un "onere anormale ed eccessivo" sui ricorrenti e l'interferenza con il loro diritto di proprietà risultava sproporzionata. Di conseguenza la Corte ha affermato all'unanimità che vi era una violazione dell'art. 1 del Primo Protocollo.

### *Corte Costituzionale Belga*

Riguardo all'articolo 1 del Primo Protocollo, la Corte ha stabilito nella sentenza 177/2005 che non vi era alcuna interferenza sproporzionata con il diritto di proprietà. Prima di tutto, i contribuenti non hanno acquisito una pretesa uguale all'ammontare dell'imposta dovuta allo Stato. Inoltre, anche in accordo con l'assunto che lo statuto delle limitazioni venisse disapplicato e che il debito estinto costituiva un diritto acquisito del contribuente, l'interferenza del legislatore potrebbe essere giustificata da ragioni di conformità con l'interesse generale e con la necessità di assicurare il pagamento delle imposte.

Le risposte date dalla Corte non sono convincenti. Infatti, l'interesse generale posto in primo piano non è in questo caso lo stesso di quello menzionato dall'art.1 del Primo Protocollo, il quale è finalizzato alla regolamentazione dell'impiego dei beni. Inoltre, potrebbe essere messo seriamente in discussione se l'eccezione del legislatore "necessaria ad assicurare il pagamento delle imposte" possa essere altresì applicata alle imposte con riferimento alle quali lo statuto delle limitazioni collegate al rimborso è stato già disapplicato in conformità con la normativa in vigore. I contribuenti avevano quantomeno una legittima aspettativa, a seguito dei giudizi della Corte Suprema, a che fossero esonerati dal debito d'imposta.

### **3.2. La Corte di Giustizia delle Comunità Europee**

Nel contesto europeo, il principio di certezza del diritto implica che le disposizioni comunitarie non dovrebbero, in mancanza di un motivo di pubblico interesse di primaria importanza, frustrare le legittime aspettative delle parti interessate. Questo concetto comporta il rispetto di una ragionevole aspettativa, un affidamento su quella aspettativa e una perdita risultante dall'infrazione di quell'aspettativa. Il principio di non retroattività delle disposizioni comunitarie non è disciplinato nei Trattati. Il concetto è comunque riconosciuto dalla giurisprudenza della CGCE e ha le sue radici nelle tradizioni giuridiche degli Stati membri.

<sup>52</sup> Parag. 47.

Il principio di non retroattività è stato applicato dalla CGCE sin dagli anni sessanta<sup>53</sup>. Per esempio, in *Marcillat v. Commission* (69/63), la Corte affermò che «during the period preceding the entry into force of staff regulations, the rules of such regulations,..., cannot be applied before establishment has been duly granted»<sup>54</sup>.

La stretta connessione tra i principi di certezza del diritto e non retroattività fu chiaramente formulata in un giudizio dell'11 luglio 1991, il caso *Crispoltoni* (368/89)<sup>55</sup>, in cui la Corte di Giustizia invalidò norme perché infrangevano i principi di certezza del diritto e di protezione delle legittime aspettative.

In questo giudizio, la Corte dice «although in general the principle of legal certainty precludes a Community measure from taking effect from a point in time before its publication, it may exceptionally be otherwise where the purpose to be achieved so demands and where the legitimate expectations of those concerned are duly respected». La Corte impose così due condizioni che devono essere soddisfatte perché sia giustificata la retroattività di una disposizione normativa: i) che così richieda la finalità da raggiungersi; ii) che siano rispettate debitamente le legittime aspettative dei soggetti coinvolti.

La stessa Corte aveva già formulato la stretta connessione tra i principi di certezza del diritto e non retroattività in casi più risalenti. In *Racke v. Hauptzollamt Mainz* (98/78)<sup>56</sup>, la Corte iniziò ad enunciare che c'è un principio fondamentale nell'ordinamento giuridico comunitario che prevede che una misura adottata dalle autorità pubbliche non dovrebbe essere applicata a quanti sono coinvolti prima che abbiano l'opportunità di averne conoscenza. Dunque, la Corte decise per la prima volta i due requisiti che dovrebbero essere presenti per permettere eccezionalmente l'effetto retroattivo di una disposizione normativa. Poco dopo, in *Decker v. Hauptzollamt Landau* (99/78)<sup>57</sup>, le condizioni summenzionate furono ripetute.

Più recentemente, il 7 Ottobre 2009, la Corte di Prima Istanza accettò l'effetto retroattivo di una norma perché le due condizioni stabilite dalla CGCE erano soddisfatte<sup>58</sup>.

La non retroattività, in quanto manifestazione della protezione assicurata dal principio di certezza del diritto, è anche un principio generale del diritto comunitario<sup>59</sup>, che governerà il processo di armonizzazione.

Nel caso *Inzo*<sup>60</sup>, fu deciso che l'attribuzione della soggettività passiva ai fini IVA non avrebbe potuto essere ritirata ad un soggetto che aveva solamente compiuto studi preliminari per poi decidere di non divenire operativo.

Fu anche deciso nel caso *Belgocodex*<sup>61</sup> che se la legislazione belga aveva garantito ai contribuenti un diritto ad optare per il trattamento IVA di certi affitti di immobili, questa opzione avrebbe potuto essere negata per il futuro. Spettava al giudice nazionale decidere se una legge avrebbe potuto essere abrogata retroattivamente quando il suo decreto attuativo non era stato adottato.

La Corte decise che in questo caso la retroattività era ammissibile<sup>62</sup>.

<sup>53</sup> CGCE, 9 giugno 1964, caso 69/63, *Marcillat v. Commission* (1964) ECR 239; CGCE, 7 luglio 1964, caso, 93/63, *Minot v. Commission* (1964), ECR 489; CGCE, 9 Dicembre 1965, caso, 44/65, *Hessische Knappschaft v. Maison Singer* (1965) ECR 965.

<sup>54</sup> Per un caso simile, vedi CGCE, *Minot v. Commission* (93/63) del 7 luglio 1964.

<sup>55</sup> CGCE, 11 luglio 1991, caso 368/89, *Crispoltoni v. Fattoria autonoma tabacchi di Città di Castello* (1991) ECR 3695.

<sup>56</sup> CGCE, 25 gennaio 1979, caso 98/78, *Racke v. Hauptzollamt Mainz* (1979) ECR 69.

<sup>57</sup> CGCE, 25 gennaio 1979, caso 99/78, *Decker v. Hauptzollamt Landau* (1979) ECR 101.

<sup>58</sup> Court of First Instance (6<sup>th</sup> Chamber), 7 Ottobre 2009, caso T-380/06, *Vischim Srl v. Commission*.

<sup>59</sup> J. MALHERBE, Ph. MALHERBE, I. RICHELLE e E. TRAVERSA, *Direct Taxation in the Case-law of the European Court of Justice*, Larcier, Brussels, 2008, p. 43.

<sup>60</sup> CGCE, 29 Febbraio 1996, caso 110/94, *Inzo*.

<sup>61</sup> CGCE, 3 Dicembre 1998, caso 381/97, *Belgocodex*.

<sup>62</sup> Brussels, 2<sup>nd</sup> Ch., 8 Maggio 2002, *Belgian State v. Belgocodex*, R.G. 1997/AR/3996.

#### 4. La retroattività delle sentenze della CGCE<sup>63</sup>

Il trattato UE non contiene nessuna disposizione sugli effetti temporali delle sentenze. Tuttavia, è generalmente accettato in tutti gli ordinamenti giuridici che decisioni sull'interpretazione della legge o sulla sua validità hanno un effetto retroattivo.

Il caso *Denkavit* (61/79)<sup>64</sup> enuncia chiaramente le conseguenze dell'interpretazione di una norma comunitaria da parte della CGCE, una giurisdizione conferitale dall'articolo 234 (il vecchio articolo 177) del trattato UE: «the interpretation which, ..., the Court of Justice gives to a rule of community law clarifies and defines where necessary the meaning and scope of that rule as it must be or ought to have been understood and applied from the time of its coming into force. It follows that the rule as thus interpreted may, and must, be applied by the courts even to legal relationships arising and established before the judgment ruling on the request for interpretation, provided that in other respects the conditions enabling an action relating to the application of that rule to be brought before the courts having jurisdiction, are satisfied. It is only exceptionally that the court may, in application of the general principle of legal certainty inherent in the community legal order and in taking account of the serious effects which its judgment might have, as regards to the past, on legal relationships established in good faith, be moved to restrict for any person concerned the opportunity of relying upon the provision as thus interpreted with a view to calling in question those legal relationships»<sup>65</sup>.

In altre parole, rientra nella competenza della CGCE chiarire come la legislazione comunitaria contestata debba sempre essere interpretata. Una sentenza della CGCE fornisce un'interpretazione che risale al giorno in cui la norma entrò in vigore. Quindi, le sentenze della CGCE sono per definizione retroattive e una limitazione della retroattività sarà garantita solamente in circostanze eccezionali.

Nel 1976, la CGCE decise nel caso *Defrenne* (43/75)<sup>66</sup> per la prima volta di limitare gli effetti temporali di una sentenza. Fin dall'inizio, la Corte sottolineò che era disposta a limitare gli effetti di una sentenza in casi eccezionali. La decisione in questo caso fu l'inizio di una consolidata linea di casi in cui la CGCE indicò i criteri secondo cui poteva essere concessa la limitazione degli effetti temporali di una sentenza della CGCE<sup>67</sup>.

Esamineremo ora i limiti degli effetti retroattivi di una sentenza della CGCE in maniera più dettagliata.

##### 4.1. Condizioni per restrizioni temporali degli effetti di un giudicato della CGCE

Perché la CGCE restringa gli effetti temporali di una sentenza interpretativa, devono essere soddisfatte tre condizioni. Queste condizioni saranno analizzate di seguito.

<sup>63</sup> Per un'analisi estesa a questo riguardo, si veda: M. LANG, *Limitation of the temporal Effects of Judgments of the ECJ*, *Intertax*, 2007, 230-245; A. DOURADO e R. DA PALMA BORGES (ed.), *The acte clair in EC Direct Tax Law*, Amsterdam, IBFD Publications, 516 p.; M. WATHELET, *Fiscalité directe et limitation dans le temps des effets des arrêt de la Cour de Justice des Communautés européennes*, in *Liber amicorum J. Malherbe*, Bruylant, Bruxelles, 2006, 1143-1168; E. BRIBOSIA and I. RORIVE, *Le droit transitoire jurisprudentiel dans la pratique des juridictions européennes*, *Rev. Dr. ULB*, 2002, p. 125; E. VAN DER STOCK and A. THOMSON, *Temporal limitations to tax judgments of the European Court of Justice*, *Intertax*, 2006, 552-558.

<sup>64</sup> CGCE, 27 Marzo 1980, caso 61/79, *Amministrazione delle finanze dello Stato v Denkavit italiana Srl* (1980) ECR 1205.

<sup>65</sup> Para. 16-17.

<sup>66</sup> Cfr. CGCE, 8 Aprile 1976, caso 43/75, *Defrenne v. Sabena* (1976) ECR 455.

<sup>67</sup> A. ZALASINSKI, *Acte clair acte éclairé and the ECJ judicial protection in the field of direct taxation (with references to the Polish judicial system)*, in *The acte clair in EC Direct Tax Law*, A. DOURADO e R. DA PALMA BORGES (ed.), IBFD Publications, Amsterdam, 358.

### *i) Richiesta*

Prima di tutto, perchè siano limitati nel tempo gli effetti di una sentenza interpretativa, deve essere stata formulata una richiesta in tal senso. In ogni caso, la CGCE potrebbe anche, di sua iniziativa<sup>68</sup>, limitare gli effetti nel tempo di tale sentenza. Una richiesta non è subordinata ad alcun tipo di formalismo. Inoltre, una tale restrizione potrebbe essere ammessa nella sentenza in questione soltanto sotto l'interpretazione analizzata. La necessità fondamentale di una applicazione generale ed uniforme del diritto comunitario implica che sia solo la CGCE a decidere delle restrizioni temporali da apporre alle interpretazioni che espongono<sup>69</sup>.

### *ii) Rischio di un serio danno economico*

In secondo luogo, deve esserci un rischio di un serio danno economico. Nel caso *Denkavit*, la CGCE formulò questa condizione: «It is only exceptionally that the Court may, in application of the general principle of legal certainty inherent in the community legal order and in taking account of the serious effects which its judgment might have, as regards to the past, on legal relationships established in good faith, be moved to restrict for any person concerned the opportunity of relying upon the provision as thus interpreted with a view to calling in question those legal relationships»<sup>70</sup>. La Corte utilizzò parole leggermente diverse nel caso *Roders*: «The Court has taken such a step only in certain specific circumstances, where there was a risk of serious economic repercussions...»<sup>71</sup>.

Il rischio di danno economico dovrebbe essere distinto dal rischio di danno finanziario o budgetario. Sebbene l'ultimo possa essere un componente del primo, non sarebbe sufficiente da solo. Il rischio di danno finanziario da solo non potrebbe essere sorretto perché, tra le altre cause, limitare gli effetti di una sentenza solamente sulla base di tali considerazioni «would considerably diminish the judicial protection of the rights which taxpayers have under Community fiscal legislation»<sup>72</sup>.

Infatti, il rischio di danno economico risulterà di solito dall'indagare le relazioni legali sostanziali stabilite in buona fede. L'onere della prova resta pienamente nelle mani delle amministrazioni degli Stati membri. Nel caso *Cobelfret*<sup>73</sup>, la CGCE sostenne che: «Without it being necessary to examine the arguments of the Belgian Government concerning legitimate expectation, it need merely be pointed out that, as stated by the Advocate General at point 36 of her Opinion, the Belgian Government has made no attempt in its written observations or in the course of the hearing to demonstrate that there is a risk of serious economic repercussions»<sup>74</sup>. In questo caso, il governo belga invocò unicamente «the impact which the judgment would have on Belgian public finances» senza un'ulteriore altra giustificazione, e perciò la sua richiesta fu rigettata.

<sup>68</sup> Cfr. CGCE, 15 Ottobre 1980, casi 109/79 e 145/79, *Maiseries de Beauce v. ONIC and Roquette Frères v. France* (1980) ECR 2883.

<sup>69</sup> Cfr. CGCE, 27 Marzo 1980, caso 61/79, *Amministrazione delle finanze dello Stato v. Denkavit italiana Srl* (1980) ECR 1205, Para. 14.

<sup>70</sup> Para. 17.

<sup>71</sup> Cfr. CGCE, 11 Agosto 1995, casi 367/93 a 377/93, *Roders BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (1995) ECR 2229, Para. 43.

<sup>72</sup> Cfr. CGCE, 11 Agosto 1995, casi 367/93 a 377/93, *Roders BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (1995) ECR 2229, Para. 48; anche CGCE, 13 Febbraio 1996, caso 197/94, *Société Bautiaa* (1996) ECR 505, Parag. 54-55.

<sup>73</sup> Cfr. CGCE, 12 Febbraio 2009, caso 138/07, *Belgische Staat v. Cobelfret* (OJ C 82/3 of 4 April 2009), Parag. 69.

<sup>74</sup> Cfr. anche le opinioni dell'Avvocato generale Sharpston, 8 May 2008, case 138/07, *Belgische Staat v. Cobelfret*, Parag. 36.

Le circostanze seguenti hanno soddisfatto le condizioni del rischio di danno economico: gettare nella confusione il finanziamento del sistema di sicurezza sociale degli Stati membri<sup>75</sup>, sconvolgere il sistema di finanziamento delle autorità locali<sup>76</sup>.

### *iii) Buona fede – incertezza oggettiva (giuridica)*

In terzo luogo, c'è una condizione di buona fede o oggettiva incertezza. Questa condizione è cumulativa con la seconda condizione.

Per quanto riguarda l'incertezza oggettiva, lo Stato membro ha il compito di dimostrare che la condotta di altri Stati membri o la condotta delle istituzioni europee lo hanno indotto in errore nel suo operare. In generale, la CGCE esige che lo Stato membro che sta chiedendo la limitazione degli effetti temporali argomenti perché sia da considerarsi incerta la situazione giuridica. A questo proposito, è sufficiente che sia la prima volta che la Corte è chiamata ad interpretare una disposizione. Comunque la Corte rifiuta costantemente la presunzione di incertezza se esiste già una consolidata giurisprudenza su una specifica disposizione del diritto comunitario.

È anche possibile che la giurisprudenza della CGCE stessa dia l'impressione di essere contraddittoria e crei perciò incertezza<sup>77</sup>.

Nei seguenti casi, la CGCE non avrebbe potuto negare che la Commissione contribuì all'incertezza giuridica.

Nel caso *Defrenne*, la Corte sostenne che la posizione della Commissione aveva contribuito all'incertezza, sebbene non ci fosse stato molto lavoro della Commissione in relazione al problema discusso. La Corte statui: «The fact that, in spite of the warnings given, the commission did not initiate proceedings under Article 169 against the Member States concerned on grounds of failure to fulfill an obligation was likely to consolidate the incorrect impression as to the effects of Article 119»<sup>78</sup>.

Nel caso *Blaizot*<sup>79</sup>, il ruolo della Commissione fu più attivo e la CGCE concesse la limitazione degli effetti temporali della sua sentenza. La CGCE sostenne che: «letters sent by the Commission to Belgium in 1984 show that at that time the Commission did not consider the imposition of the supplementary enrolment fee to be contrary to community law. It was not until 25 June 1985 ... that the Commission stated that it had changed its position. Two days later ... it stated ... that it had not completed its review of the matter. ... The attitude thus adopted by the Commission might reasonably have led the Authorities concerned in Belgium to consider that the relevant Belgian legislation was in conformity with Community law».

Nel caso *EKW*<sup>80</sup>, la Corte sostenne anche che la Commissione aveva indotto in errore il governo austriaco.

Finalmente, per riassumere, la CGCE spiegò chiaramente nel caso *Roders*, in quale circostanze può limitare gli effetti temporali di una sentenza: «The Court has taken such a step [limiting the effects in time of a judgment] only in certain specific circumstances, where there was a risk of serious economic repercussions owing in particular to the large

<sup>75</sup> Cfr. CGCE, 4 Maggio 1999, caso 262/96, *Sürül v. Bundesanstalt für Arbeit* (1999) ECR 2685.

<sup>76</sup> Cfr. CGCE, 16 Luglio 1992, caso 163/90, *Administration des Douanes et Droits Indirects v. Legros and others* (1992) ECR 4625.

<sup>77</sup> Cfr. CGCE, 4 Maggio 1999, caso 262/96, *Sürül v. Bundesanstalt für Arbeit*, Para. 110.

<sup>78</sup> CGCE, 8 Aprile 1976, case 43/75, *Defrenne v. Sabena*, Para. 73.

<sup>79</sup> Cfr. CGCE, 2 Febbraio 1988, caso 24/86, *Blaizot v. Université de Liège and others* (1988) ECR 379.

<sup>80</sup> Cfr. CGCE, 9 Marzo 2000, caso 437/97, *EKW* (2000) ECR 1157.

number of legal relationships entered into in good faith on the basis of rules considered to be validly in force, and where it appeared that both individuals and national authorities had been led into adopting practices which did not comply with Community law by reason of objective, significant uncertainty regarding the implications of Community provisions, to which the conduct of other Member States or the Commission may even have contributed»<sup>81</sup>.

Come ultima nota, bisogna sottolineare che la frequenza dell'incertezza giuridica non è molto alta.

#### 4.2. Conseguenze della limitazione degli effetti temporali

Ogni volta che la CGCE ha limitato gli effetti temporali di una sua sentenza, la posizione giuridica di tutti i contribuenti che avevano iniziato un procedimento legale o avanzato una pretesa equivalente prima del giudizio della CGCE non fu intaccata<sup>82</sup>. Questa categoria di contendenti è esclusa dalle restrizioni sugli effetti dei giudizi in corso.

Per chiarire, nel caso *Defrenne* la CGCE decise di limitare gli effetti temporali della sua sentenza ma non per quanti avevano già intentato un'azione legale: «Therefore, the direct effect of Article 119 cannot be relied on in order to support claims concerning pay periods prior to the date of this judgment, except as regards those workers who have already brought legal proceedings or made an equivalent claim»<sup>83</sup>.

Nel caso *Legros*, la Corte esclude quei contribuenti che avevano iniziato il procedimento interno che conduceva alla sentenza dalla limitazione degli effetti temporali del giudizio. A questo riguardo la Corte sostenne: «It should therefore be held that neither the provisions of the EEC Treaty relating to charges having equivalent effect to customs duties on imports nor Article 6 of the Agreement between the Community and Sweden may be relied upon in support of claims for refund of charges such as dock dues paid before the date of this judgment, except by claimants who have, before that date, initiated legal proceedings or raised an equivalent claim»<sup>84</sup>.

La CGCE non ha mai limitato gli effetti temporali dei suoi giudizi sull'imposizione diretta. In questa sfera, si può solamente immaginare l'approccio che la CGCE potrebbe applicare. Secondo Lang, non sarebbe sorprendente se la CGCE non si riferisse alla data del pagamento od alla data dovuta, ma al periodo oggetto di indagine che terminerebbe prima dell'emissione del giudizio stesso. Un argomento a favore di quest'opinione potrebbe essere che un'imposta diretta copre tipicamente un periodo fisso e che una differenziazione all'interno di quel periodo non è sempre realizzabile<sup>85</sup>. Tuttavia, quest'opinione non prevarrà sempre. Ci sono situazioni dove è preferibile riferirsi alla data della sentenza. Per esempio, se una norma sull'imposizione dei dividendi è contraria al diritto comunitario, non potrebbe essere giustificato che uno Stato membro possa ancora beneficiare di quella norma per il resto dell'anno fiscale in cui la sentenza è emessa.

<sup>81</sup> Cfr. CGCE, 11 Agosto 1995, casi 367/93 a 377/93, *Rodens BV v. Inspecteur der Inwoerchten en Accijnzen*, Para. §43.

<sup>82</sup> Solamente in quattro sentenze, la CGCE non esclude le parti del caso: CGCE, 15 Ottobre 1980, caso 4/79, *Providence agricole de la Champagne v. ONIC* (1980) ECR 2823; CGCE, 15 Ottobre 1980, caso 109/79, *Sàrl Maiseries de Beauce v. ONIC* (1980) ECR 2883; CGCE, 15 Ottobre 1980, caso 145/79, *Roquette Frères v. France* (1980) ECR 2917; ECJ, 27 Febbraio 1985, caso 112/83, *Produits de Mais v. Administration des douanes et droits indirects* (1985) ECR 719.

<sup>83</sup> CGCE, 8 Aprile 1976, caso 43/75, *Defrenne v. Sabena*, Para. 75.

<sup>84</sup> CGCE, 16 Luglio 1992, caso 163/90, *Administration des Douanes et Droits Indirects v. Legros and others*, Para. 35.

<sup>85</sup> M. LANG, *Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ, Intertax*, 2007, p. 235.

## 5. Conclusioni

La non retroattività era per gli estensori del codice civile francese – anche belga – un principio basilare. Gli esempi di cui sopra mostrano che è stata indebolita nel campo fiscale su basi presunte e che la Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo porta solamente un limitato sollievo in proposito. La Corte di Giustizia delle Comunità Europee, d’altra parte, limita solo in circostanze eccezionali l’effetto retroattivo delle sue decisioni sulla conformità del diritto interno con il Trattato UE, quando comprovati motivi di pubblico interesse lo giustificano.



# On the constitutional legitimacy of retroactive tax law

Gianni Marongiu\*

CONTENTS: 1. A discipline by principles: the retroactivity of tax laws in particular; 2. The inexistence of an absolute constitutional prohibition; 3. Retroactivity and law certainty; 4. The non-retroactivity as a general principle of our Order in the Jurisprudence of the Constitutional Court and in the taxpayer Statute; 5. The application of the principle also to prior relations to the Statute and even to the non-periodic tribute and never to the retroactivity in bonam partem for the taxpayer; 6. The application of the Constitutional Court teachings to the theories of the so called pseudo-retroactivity too.

## 1. A discipline by principles: the retroactivity of tax laws in particular

Undoubtedly, the stability of regulation takes an advantage of a discipline by principles that is exactly the antithesis of what has happened during the last twenty years, during these years, the big amount of regulative measure where associated to analytic disciplines of sector by details and not principles. That is why on the Commission's report for the Deregulation established at the Presidency of the Council of Ministers, was requested (since 1986) «a new legislative and fiscal codification policy».

I would like to say, that the casuistic method is disgraceful and dangerous because it leads you relentlessly to the arbitrary, it removes to the law any guarantee function and it plays down the importance of the jurisprudence role for at list three reasons.

First of all by its very abundance of quantity.

It is obvious then, when the most authoritative judicial bodies, as the Court of Appeal, participates, years later to interpret regulations that are in the meantime, by the continuous and successive changes in the legislative structure, repealed and disappeared, well, the incidence of the jurisprudence becomes marginal for the law.

And what is worth for the Court of Appeal, is worth for the Constitutional Court too, which during forty years, despites ups and downs, has played a decisive role in the slow statement of the equality principles and in the taxpaying capacity and controlling on the rationality of the choices of the legislator.

It is obvious, that a specific regulation that renewed itself day by day, blunts the possibility to proceed to his rationality inspection and thus makes it more difficult for the judge the *ex post* control of the laws.

---

\* Traduzione di Martina Falzetti.

Therefore the need of a legislation that proceed by principles, is expressed in the statute of the taxpayer approved with the law of July 27 2000, n. 212<sup>1</sup>.

## 2. The inexistence of an absolute constitutional prohibition

The Statute confirm in article 3, that the «tax provisions does not have an retroactive effect».

About it, we have to point out that, while the non retroactivity of criminal law was confirmed by article 25 of the Constitution, we cannot say the same for the tax discipline, although, for at list two centuries, a basic value of the legal civilization was the latine phrase: «*Nulla poena sine lege previa; nullum tributum sine lege previa*».

More ever the absence of a specific precept, identical to article 25 of the constitution, is not worth to make the legislator a *legibus solutes* in tax matter.

The Constitutional Court itself had (and still has) the chance to assert that , even outside the criminal matters, the issue of a retroactive law and in particular of a finance retroactive law may be in contrast with some particular principle or constitutional precept. (Corte cost. July 8 1957, n. 118; Corte cost., December 8 1958, n. 81).

And the same Court, prompted by the reflection of an authoritative doctrine<sup>2</sup>, in the early '60s, anchored the legitimacy of the retroactive tax provisions to the taxpaying capacity principle, because it can only be effective, actual and concrete<sup>3</sup>.

The Court therefore stated that, where a retroactive tax law does not involve for itself the breach of the capacity to pay principle<sup>4</sup>, nevertheless «it must be checked every time in relation of each individual tax law if extending its effects to the past, which are essential, has broken the relationship that must exist between taxation and taxpaying capacity and has thus infringed the constitutional precept»<sup>5</sup>.

Was easy for the court of law, to apply this criterion, when shortly, had to examine the second paragraph of article 25 of the law of 5 march 1963, n.246 institutive of a tax of increase in value of building sites, which allowed the municipalities to apply the tax itself against those who had alienated areas after the date fixed date in accordance with the preceding paragraph, but before the entry into force of the law and before to tax surplus value realized even ten year before. The Court decides that this retroactive tax regulation broke any relations that must exist between taxation and taxpaying capacity because the tax was applied to consumed relations, «without the retroactivity efficacy would be hold by any rational presumption», the economic effects of alienation and of the value realized persists also when is given the possibility that the alienation has taken place in a remote time in which was not even predictable the establishment tax<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> See G. MARONGIU, *Statute of the taxpayer* in *Dictionary of public law* directed by S. CASSESE, Milano, Giuffrè, 2000, vol. VI, pp. 5765-5782.

<sup>2</sup> For its reconstruction see F. MOSCHETTI, *The principle of the taxpayer capacity*, Padova, 1973; K TIPKE, *Retroactivity on the tax law* in *The treaty of tax law*, directed by A AMATUCCI Padova, 1994; V. MASTROIACOVO, *The limits of retroactivity in tax law*, Milano, 2004.

<sup>3</sup> Corte cost, June 26 1965, n. 50.

<sup>4</sup> Corte cost. 9 March 1959, n. 9.

<sup>5</sup> Constitutional Court. June 26 1964, n. 45.

<sup>6</sup> Corte cost., 23 May 1966, n. 44.

### 3. Retroactivity and law certainty

More ever, not all the cases of uncertain constitutionality were characterized by the simplicity and the plasticity of the past, where the latitude of the retroactive application of the tax denounced the obvious break of the connection between tax and taxpaying capacity.

The sentence by applying of article 53 of the constitution represents a fundamental step not only for what decided but also for what hinted into the motivation.

And more ever if the confidence of individuals on the application of a known and knowable law is betrayed by the legislator who suggest a retroactive discipline, especially if unfavorable to it, the problem of the retroactivity constitutional legitimacy turned out into the control of that legitimate expectation, of that fosterage;- we can ask- in which limit is found on the constitution the guarantee that, that expectation and that fosterage would not nullified?

Well, an hint in this direction, was already found in the remote and mentioned judgment of 1966, where we can read that taxation was unlawful because the property could be transferred in a remote time in which « it was not even predictable the institution of a tax».

In other words, the Court seemed to say, that if the retroactive tax regulation is an instability factor of the order, is because of the lacks of the role of the law which is to guarantee to individuals the application of known rules before the action, such of confidence doesn't deserves tutelage, when does not exist a precept for sanctions, like the one mentioned in article 25 of the constitution.

The court thus favored the last legal certainty against its instability<sup>7</sup>.

To explore, to search, to highlight these guarantee meant and still means first of all to protect the citizen, the individual and the recipient of the rules from an unexpected retroactive legal effect, more expensive than these already known.

During those same years, the Constitutional Court moved in this direction when explicitly it recognized that «for matters different from the criminal one, the observance of the traditional principle (of the non-retroactivity of the law) , is so assigned ,as in the past, to the wise evaluation of the legislator who *except for cases of extreme necessity* should follow this principle because is one of the foundations of the social peace and civil life»<sup>8</sup>.

Despite the use of “conditional” it was about more than an auspice (very important is the parenthesis “except for cases of extreme necessity”) and thanks to the common reflection of the theoretical and practical jurisprudence<sup>9</sup>, today this principle become, with the Statute, mandatory.

The auspice of an eminent scholar, Alberto Predieri, has come true. He, during a magisterial lesson in Florence October 2,1992 on the “legal certainty”, noted that «this certainty is not a myth, but is something that can be achieved in concrete». Again, added Predieri, the constitutional Courts answer to us with the same words already considered by the Merusi's doctrine (1970), whereby the legislator liability of considering the legitimate situation created by him, require him to not violate it only if exist an effective and justified cause.

<sup>7</sup> See E. ALLORIO, *Certainty of the economy law*, in *Law if economy*, 1956, p. 1198 sg.

<sup>8</sup> Constitutional Court. July 8 1957, n. 118.

<sup>9</sup> For a broad review of the most significant contribution of the doctrine concerning the relations between expectation and retroactivity in *pejus* of the law E. DELLA VALLE, *The certainty of the expectations in tax law (preliminary studies)*, Roma, 1996, spec. pp. 54 sg.

#### 4. The non-retroactivity as a general principle of our Order in the Jurisprudence of the Constitutional Court and in the taxpayer Statute

Therefore, relying on the certainty of the law and on the legitimate expectation, by concept, the laws that retroactively establishes a tax or emphasized the incidence of it, are unlawful because taxpayers to plan their behavior must rely on the duration of the rule, the prohibition of retroactivity is superable only in exceptional cases in which the trust on the existing law does not seem worthy of tutelage.

This may happen because the regulation is not compatible with some constitutional precept, article 53 of the constitution *in primis*, thus it seems unlawful, but it can also may happen because it is not clear, (this is the typical problem of interpretive laws) or because its modification is required for reasons of public welfare such that it could prevail on the trust on the persistence in the current law.

But, how can we easily understand, the rule and so the tutelage of certainty, of legal expectation, is immanent, and is consubstantial to the main principle of the order, while what we need to prove is the need of derogation to it.

The constitutional court, said it unequivocally, when it faced a case where it was prescribed directly (without going through the interpretive laws) the retroactivity efficacy of a regulation.

«Nor can fail to detect – as we can read on the sentence - that the non-retroactivity is a general principle of our legal system (Article 11 Preamble) and, even if it is not raised to the constitutional dignity, it always plays an essential rule of the system which, *except for a real justified cause*, the legislator must reasonably follow, because the certainty of the past relationship is the foundation of the civil cohabitation and of the tranquility of the citizen»<sup>10</sup>.

«And so, says the Court, the ordinary legislator, in compliances with that limit, can issue retroactive laws on the condition that they are properly justified in terms of reasonableness and that are not in contrast with others constitutionally protected values and interest so that affect arbitrarily substantial situations implemented by a previous legislation»<sup>11</sup>.

Arise among these values:

a) «*Legitimate expectation* of the citizen in legal safety, this principle, as an element of the State Law, cannot be damaged by norms with effects that might affects on situation regulated by previous laws»<sup>12</sup>;

b) And «the principle of the respect of the constitutional functions proper of the judicial power, what prohibits to act to nullified the effects of the *res judicata* or to intentionally affects on concrete *sub judice* cases»<sup>13</sup>.

However, if this is the teaching of the Court, the precept found in the Statute, which is a principle of the tax order compares and strengthens it with the tax disciplines where it says that «except for article 1,2° paragraph (for the interpretative norm), the tax disposition does not have an retroactivity effect»<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> Constitutional Court., April 4 1990, n. 155.

<sup>11</sup> Constitutional Court, October 13 2000, n. 419 and also Constitutional Court, November 4 1999, n 416 and Constitutional Court, July 24 2000, n. 341.

<sup>12</sup> Sentences of November 4 1999, n. 416 e n. 211 de l 1997; see P. CARNEVALE "To the escape of the youth...there is more certainty on tomorrow brief reflections of the enhancing process of the principle of expectation in the constitutional jurisprudence, in *Giur. cost.*, 1999, 3625 ss.

<sup>13</sup> Constitutional Court, November 22, 2000, n. 525.

<sup>14</sup> Article 3 of the Statute.

In fact, as it teach the Supreme Court, «Precisely because to these particular clauses should be given a precise normative and interpretative value» every time that to a tax regulation could be applied a double interpretation, one that implies the retroactivity and another that exclude retroactivity, the interpreter should prefer the latter interpretation as consistent with the general criteria found in the Statute of the taxpayer and through them to the constitutional values broadly understood and interpreted directly by the legislature through the statute»<sup>15</sup>.

In accordance to the teaching of the doctrine and of the jurisprudence, because «the citizen expectation is an essential element in the State of Law»<sup>16</sup> the Statute has confirmed that the interpretive regulations can be exceptional, because the general rule is the non-retroactivity of the tax provisions.

Of course, exceptions can be made to this “constitutionally protected” principles, but the interpreter must, each time determine whether a retroactive tax form is supported by specific and actual cause justified.

#### 5. The application of the principle also to prior relations to the Statute and even to the non-periodic tribute and never to the retroactivity *in bonam partem* for the taxpayer

It follows from all the foregoing – added the Court of Appeal, in relation to tax matters – that «the principle of protection of legitimate expectations must be implemented where it respects the conditions and according to the case circumstances in all tributary relationships, even to these originated before the law n. 212 of 2000 entered into force»<sup>17</sup>.

The general principle is *applied to all the taxes and not only to the periodical ones*.

It is true that the second period of the first paragraph of art. 3 of the Statute refers to these latter, but the first sentence of that first paragraph states, as a general rule that «tax provisions are not retroactive,» and this precept is so general and “effective” which can not cover all taxes, including those instantaneous.

A goal of the preservation of the Statute is to prevent the issuing of retroactive tax laws against the taxpayer, and not those laws that are resolved *in bonam partem*.

The Court of Appeal said it in a case where it was in doubt that a law (art. 4 of Law No. 342 of 2000) was in contrast to the provisions of Article. 3 of the Statute of the taxpayer that preclude the efficacy of the retroactive tax provisions.

The Supreme Court stated that «the emphasis should however be overcome because the art. 3 is without prejudice to interpretative laws» and added: «But first of all it should be pointed out that the ‘Statute of the taxpayer is a guarantee for the taxpayer, and therefore while is useful to curb the power of the treasury against the weakest person of the tax ratio, can not hinder the adoption of provisions in favor of the taxpayer, which is likely to be resolved in a further voluntary limitation of legislative power (a kind of self-defense law)»<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> Court of Appeal, sec. trib., April 14 2004, n. 7680, in *Corr. trib.*, 2004, 2287, With G. MARONGIU note; the sentence is important not only for the statement of the principle but also for its application in a case.

<sup>16</sup> Constitutional Court, November 4 1999, n. 416.

<sup>17</sup> As Cass. No 17576th of 2002 cit.

<sup>18</sup> As Cass., 21 April 2001, n. 5931.

## 6. The application of the Constitutional Court teachings to the theories of the so called pseudo-retroactivity too

The teaching of the Constitutional Court, about the legitimate expectation, it is very important because it can be applied in all cases theoretically presumable and «not only when is referred to a past when it alter, amend or transform, with retroactive effect, the essential elements of the tax obligation and the criteria of valuation that are linked to it, as they result from a previous law»<sup>19</sup>: according to this definition is undoubtedly considered to be retroactive the law that increases the tax rate or worse the discipline relating to the determination of a recurrent taxable income after closure of the relevant tax period.

The case of retroactivity can be applied when a rule provides that its effects may also occur before the entry into force of the law and also to a facts existing before the law entry into force, and the law can also be applied in case of so-called pseudo-retroactivity when the law provides that certain effects will occur after its entry into force; So as it can not disregard the application of those precepts, which, especially on the so-called finance laws, participates a few days before the end of the tax period and shall be declared applicable to the whole period. Even then, we witness to the re-evaluation of facts of the past by a subsequent law<sup>20</sup>.

And indeed, the most authoritative German doctrine teaches that, if the taxpayer must be able to organize, in the most economically favorable way to him, the most important facts from the tax view, he has to know the law in force when he organize them.

It is therefore crucial the law in force at that time.

«A merchant – writes Tipke – who for example, on April 20 of the 01 draws up a contract of sale of goods by agreeing on the shape and on the price should already know at 20 April 01 and not December 31 but 01, the entity of the income tax and of the added value tax as a result of the contract».

For this reason, concludes Tipke, when we discuss about retroactivity the yearly technical tax principle cannot play a role.

The principle of non-retroactivity must yield only to a specific and exceptional justified cause which legitimate a retroactive rule, with the consequence concludes Tipke, that «a retroactivity that runs from the start of the year in which a law was issued that empathize the incidence of the tax, can be hardly considerate be legitimate»<sup>21</sup>.

The Constitutional Court, having noted «that, on a more general level, the legislator, outside the criminal law provisions, can issue laws with a retroactivity efficacy at condition that the retroactivity would be reasonable and that does not contrast with other values or interests constitutionally protected»<sup>22</sup>, the Court added: «It is obvious that in this case (the discussion was about a tax for Europe) the question is not the taxation of specific acts or economic and commercial transactions, for which, however, we could draw problems of expectations and of retroactivity, when the taxation affects the past, with the tax increase to specific relations»<sup>23</sup>.

<sup>19</sup> As the Court cost., 16 June 1964 No. 45.

<sup>20</sup> For a specific case see G. MARONGIU, *doubts of the constitutionality of the new fiscal discipline depreciation of financial assets in transferable free of tax law and practice*, 2000, n. 1, p. 30 ff.

<sup>21</sup> As TIPKE K., op. cit., p. 442.

<sup>22</sup> Sentt. nos. 416 and 229 of 1999.

<sup>23</sup> As the Constitution Court, 24 July 2000, n. 341.

That is like to say that when the legislator during the tax period, affect, on a specific discipline, of acts or of prior operations prior to the new law, can arise the problem of unconstitutionality of the law for infringement of the principle of expectations.

And it is so intuitive because the expectation is violated by any legislative change.

Is not by case that the taxpayer Statue after the proof of the non-retroactivity of the Law, added that, about periodic taxes , the changes introduced can be applied only from the tax year that follow the year in progress at the date of entry into force of the provisions that provides these changes (Article 3).

And in this regard cannot be adduced as a support of legitimacy, the argument that in a rule which intervenes at the end of the taxation period then, the retroactivity time would be short.

Not only because no one could determine where ends the “brevity” rescue, but also on the cases of so called apparent retroactivity, the knowledge of the tax effects related to the taxpayer behavior is impeded.

So, if we start from the presupposition that, in cases of retroactivity *in pejus* of Law, certainty and expectations of the individual must be protected, and in all cases in which arises a new and unfavorable rule, we have to check the existence of a justified actual and concrete cause.

And this cause cannot be given by the brevity of the retroaction because we have to consider the retroaction long or short: there may be, therefore, a larger retroaction likely to be saved (think of an interpretative provision arose after three or four years of arduous litigation) and a short retroaction that is to be condemned because it lacks of any justification.

These considerations moved from the need of explore and identify all the possible justified causes of retroactive law, this research is certainly facilitated by the reading of the jurisprudence of the Constitutional Court on which has already been said<sup>24</sup>.

<sup>24</sup> G. MARONGIU, *The Doubt* cit. pp. 16-21.



## Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie retroattive

Gianni Marongiu

**SOMMARIO:** 1. Una disciplina per principi: in particolare la retroattività delle leggi tributarie; 2. L'inesistenza di un assoluto divieto costituzionale; 3. Retroattività e certezza del diritto; 4. L'irretroattività quale principio generale del nostro ordinamento nella giurisprudenza della Corte costituzionale e nello Statuto del contribuente; 5. L'applicazione del principio anche ai rapporti anteriori allo Statuto, anche ai tributi non periodici e mai alla retroattività in bonam partem per il contribuente; 6. L'applicazione dell'insegnamento della Corte costituzionale anche alle ipotesi di c.d. pseudo retroattività.

### 1. Una disciplina per principi: in particolare la retroattività delle leggi tributarie

Alla stabilità della normativa giova, indubbiamente, una disciplina per principi che è, esattamente, l'antitesi di quanto è avvenuto negli ultimi vent'anni durante i quali alla gran massa di provvedimenti normativi si sono accompagnate discipline analitiche di settore, per dettagli, e non per principi. Ecco perché nella relazione della Commissione per la delegificazione istituita presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri si richiedeva (già dal 1986) «una nuova politica legislativa e della codificazione fiscale».

Soggiungo che il metodo casistico è deprecabile e pericoloso perché esso porta inesorabilmente all'arbitrio, toglie alla legge ogni funzione di garanzia e svuota il ruolo della giurisprudenza per almeno tre ragioni.

In primo luogo per la sua stessa sovrabbondanza quantitativa.

È evidente, inoltre, che, quando le più autorevoli istanze giurisdizionali, quale è la Corte di cassazione, intervengono a distanza di anni, ad interpretare norme che, nel frattempo, per i continui, successivi mutamenti nell'orbita legislativo, sono ormai abrogate e scomparse, ebbene l'incidenza della giurisprudenza, nella vita del diritto, diventa marginale.

E ciò che vale per la Corte di Cassazione, vale anche per la Corte costituzionale che, in quarant'anni, pur tra alti e bassi, ha giocato un ruolo decisivo nella lenta affermazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva e nella verifica della razionalità delle scelte del legislatore.

È evidente, infatti, che una normativa "casistica", e rinnovantesi giorno dopo giorno, ottunde la possibilità di procedere al riscontro della sua razionalità e, quindi, rende sempre più difficile il controllo, *ex post*, del giudice delle leggi.

Di qui la necessità di una legislazione che proceda per principi, esigenza della quale si è fatto interprete lo Statuto dei diritti del contribuente approvato con la legge del 27 luglio 2000, n. 212<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Si veda G. MARONGIU, *Statuto del contribuente* in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Milano, Giuffrè, 2000, vol. VI, pp. 5765-5782.

## 2. L'inesistenza di un assoluto divieto costituzionale

Proprio lo Statuto sancisce, all'art. 3, che «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo».

Al riguardo è appena il caso di ricordare che, mentre la irretroattività delle leggi penali è stata sancita inequivocabilmente nell'art. 25 della Costituzione, non altrettanto può dirsi per la disciplina dei tributi, ancorché, per almeno due secoli, sia stato un valore fondante della civiltà giuridica la locuzione latina "*Nulla poena sine lege previa; nullum tributum sine lege previa*".

Per altro l'inesistenza di uno specifico precetto, identico all'art. 25 Cost., non vale a rendere il legislatore "*legibus solutus*" in materia fiscale.

Proprio la Corte costituzionale ebbe (e ha) «modo di affermare che, anche al di fuori della materia penale, l'emanazione di una legge retroattiva, e in particolare di una legge finanziaria retroattiva, può rivelarsi in contrasto con qualche specifico principio o precetto costituzionale»<sup>2</sup>.

E la stessa Corte, sollecitata dalle riflessioni di una autorevole dottrina<sup>3</sup>, già nei primi anni '60, ancorò la legittimità delle norme tributarie retroattive al principio della capacità contributiva: proprio perché essa non può che essere effettiva, attuale, concreta<sup>4</sup>.

Affermò, quindi, la Corte che, se una legge tributaria retroattiva non comporta per se stessa la violazione del principio di capacità contributiva<sup>5</sup>, cionondimeno «deve essere verificata di volta in volta in relazione alla singola legge tributaria se questa, con l'assumere a presupposto della prestazione un fatto o una situazione passata o con l'innovare, estendendo i suoi effetti al passato, gli elementi dai quali la prestazione trae i suoi caratteri essenziali, abbia spezzato il rapporto che deve sussistere tra imposizione e capacità contributiva e abbia così violato il precetto costituzionale»<sup>6</sup>.

Facile fu, per il giudice delle leggi, applicare questo criterio, quando, di lì a poco, venne al suo esame il comma secondo dell'art. 25 della legge 5 marzo 1963, n. 246 istitutiva di una imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, che consentiva ai comuni di applicare l'imposta stessa a carico di coloro che avessero alienato aree posteriormente alla data di riferimento fissata in conformità al comma precedente, ma prima dell'entrata in vigore della legge e di tassare plusvalori realizzati anche dieci anni prima. Decise la Corte che tale norma tributaria retroattiva spezzava il rapporto che deve sussistere fra imposizione e capacità contributiva applicandosi il tributo a rapporti esauriti, «senza che l'efficacia retroattiva sia sorretta da alcuna razionale presunzione che gli effetti economici dell'alienazione e del valore realizzato permangano data anche la possibilità che l'alienazione sia avvenuta in tempo notevolmente remoto, in cui non era neanche prevedibile l'istituzione dell'imposta»<sup>7</sup>.

## 3. Retroattività e certezza del diritto

Per altro, non tutte le ipotesi di dubbia costituzionalità erano destinate a presentarsi con la semplicità e la plasticità di quella allora giudicata in cui la latitudine

<sup>2</sup> Corte cost. 8 luglio 1957, n. 118; Corte cost., 30 dicembre 1958, n. 81.

<sup>3</sup> Per la sua ricostruzione si vedano F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973; K. TIPKE, *La retroattività nel diritto tributario* in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Cedam, Padova, 1994; V. MASTROIACOVO, *I limiti della retroattività nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2004.

<sup>4</sup> Cfr. Corte cost., 26 giugno 1965, n. 50.

<sup>5</sup> Corte cost. 9 marzo 1959, n. 9.

<sup>6</sup> Corte cost. 26 giugno 1964, n. 45.

<sup>7</sup> Corte cost., 23 maggio 1966, n. 44.

dell'applicazione retroattiva del tributo denunciava la rottura palese del nesso ineludibile tra prelievo e capacità contributiva.

Una tappa fondamentale, cionondimeno, quella sentenza nell'applicazione dell'art. 53 della Costituzione non solo per ciò che decise ma anche per ciò che lasciò intravedere nella motivazione.

E infatti se la fiducia dei singoli nell'applicazione del diritto conosciuto e conoscibile è tradita dal legislatore che detta una disciplina retroattiva, specie se sfavorevole, il quesito sulla legittimità costituzionale della retroattività si traduce anche nella verifica della tutela di quell'aspettativa, di quell'affidamento; se e in che misura – ci si può chiedere – si trova nella Costituzione la garanzia che l'una e l'altro non siano vanificati?

Ebbene uno spunto in questa direzione, era già contenuto nella lontana e citata sentenza del 1966 là dove si legge che la tassazione era illegittima perchè la cessione del bene poteva essere avvenuta in un tempo notevolmente remoto in cui «non era neanche prevedibile l'istituzione dell'imposta».

In altre parole, sembrò dire la Corte, se la normativa tributaria retroattiva costituisce un fattore di incertezza dell'ordinamento, perché viene meno il ruolo stesso del diritto che è proprio quello di garantire all'individuo l'applicazione di regole conoscibili prima dell'azione, non sempre tale fiducia appare meritevole di tutela, ovviamente quando non esiste un precetto come quello dettato, per le sanzioni, dall'art. 25 della Costituzione.

La Corte si mosse, quindi, in perfetta sintonia con quell'acuta, quanto autorevole, dottrina pronta a cogliere, nell'imprescindibile esigenza della salvaguardia della certezza, uno specifico e importantissimo profilo intendendola come certezza della durata della regola implicante le garanzie contro la instabilità della norma<sup>8</sup>.

Studiare, cercare, evidenziare queste garanzie significava e significa considerare, innanzitutto, interesse degno di tutela l'affidamento del cittadino, del singolo, del destinatario della norma a non subire retroattivamente effetti giuridici imprevisti e maggiormente onerosi rispetto a quelli noti.

In quegli stessi anni, in questa direzione si mosse la Corte costituzionale quando esplicitamente riconobbe che «per le materie diverse da quella penale, l'osservanza del tradizionale principio [della irretroattività delle leggi] è dunque rimessa, così come in passato, alla prudente valutazione del legislatore il quale peraltro, salvo estrema necessità, dovrebbe a esso attenersi essendo, sia nel diritto pubblico che in quello privato, la certezza dei rapporti (anche se non definiti in via di giudicato, transazione, ecc.) uno dei cardini della tranquillità sociale e del vivere civile»<sup>9</sup>.

Nonostante l'uso del “condizionale” si trattava di ben più di un auspicio (importantissimo e nettissimo l'inciso «salvo estrema necessità») e grazie alla comune riflessione della giurisprudenza teorica e pratica<sup>10</sup> oggi è divenuto, con lo Statuto, qualcosa di assai cogente.

Si è così realizzato l'auspicio, di un illustre studioso, Alberto Predieri, che, in una magistrale lezione tenuta a Firenze il 2 ottobre 1992 su “la certezza del diritto”, constatava che «questa certezza non è più un mito, è qualcosa che si può raggiungere in concreto». Di nuovo, soggiunse Predieri, le Corti Costituzionali ci rispondono e ci rispondono con

<sup>8</sup> Si veda E. ALLORIO, *La certezza del diritto dell'economia*, in *Il dir. dell'econ.*, 1956, p. 1198 sg.

<sup>9</sup> Così Corte cost. 8 luglio 1957, n. 118.

<sup>10</sup> Per un'ampia e acuta rassegna dei più significativi contributi della dottrina in tema di rapporti fra affidamento e retroattività in *pejus* della legge si veda E. DELLA VALLE, *L'affidamento nella certezza del diritto tributario (studi preliminari)*, Roma, 1996, spec. pp. 54 sg.

le parole con cui si era già posto il problema una dottrina attenta come quella di Merusi (1970), per cui l'obbligo del legislatore di prendere in considerazione la situazione di affidamento da lui creata, gli impone di non violarla se non in presenza di una effettiva e prevalente causa giustificatrice.

#### 4. L'irretroattività quale principio generale del nostro ordinamento nella giurisprudenza della Corte costituzionale e nello Statuto del contribuente

Invero se, facendo leva sulla certezza del diritto e sulla tutela dell'affidamento, in linea di principio le leggi che retroattivamente istituiscono un tributo oppure ne accentuano l'incidenza, sono illegittime in quanto i contribuenti per pianificare i propri comportamenti devono confidare nella durata della regola, il divieto di retroattività è superabile solo nei casi eccezionali in cui la fiducia nella legge vigente non appaia degna di tutela.

Ciò può accadere perché la normativa non appare conforme a qualche precetto costituzionale, *in primis* l'art. 53 della Costituzione, ed appare quindi illegittima, ma può accadere anche perché essa non è chiara (è il problema delle leggi interpretative) o perché la sua modificazione è richiesta da ragioni di benessere collettivo tali da poter essere considerate prevalenti sulla fiducia nella persistenza nella legge vigente. Ma, come è facile evincere, la regola e cioè la tutela della certezza, dell'affidamento, è immanente, è consustanziale ai principi primi dell'ordinamento, mentre è l'esigenza della deroga ad essa, dell'eccezione, che va provata nel concreto.

Lo disse senza possibilità di equivoco, la Corte costituzionale quando affrontò una fattispecie in cui era stata direttamente disposta (senza il tramite di una norma interpretativa) l'efficacia retroattiva di una disposizione.

«Né può omettersi di rilevare – si legge nella sentenza – che l'irretroattività costituisce un principio generale del nostro ordinamento (art. 11 preleggi) e, se pur non elevato, fuori della materia penale, a dignità costituzionale (art. 25 comma 2 Cost.), rappresenta pur sempre una regola essenziale del sistema a cui, salva un'effettiva causa giustificatrice, il legislatore deve ragionevolmente attenersi, in quanto la certezza dei rapporti preteriti costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini»<sup>11</sup>.

«Sicché – sono ancora parole della Corte – il legislatore ordinario, nel rispetto di tale limite, può emanare norme retroattive purché esse trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori e interessi costituzionalmente protetti così da incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti»<sup>12</sup>.

Valori fra i quali si pongono:

a) «l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, principio che quale elemento dello Stato di diritto, non può essere lesa da norme con effetti che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti»<sup>13</sup>;

<sup>11</sup> Così Corte cost., 4 aprile 1990, n. 155.

<sup>12</sup> Così Corte cost., 22 novembre 2000, n. 525.

<sup>13</sup> Così le sentenze 4 novembre 1999, n. 416 e n. 211 del 1997; al riguardo si veda P. CARNEVALE "Al fuggir di giovinezza... nel domani s'ha più certezza" brevi riflessioni sul processo di valorizzazione del principio di affidamento nella giurisprudenza costituzionale, in *Giur. cost.*, 1999, 3625 ss.

b) e «il principio del rispetto delle funzioni costituzionalmente riservate al potere giudiziario, ciò che vieta di intervenire per annullare gli effetti del giudicato o incidere intenzionalmente su concrete fattispecie *sub judice*»<sup>14</sup>.

Orbene se questo è l'insegnamento della Corte, il precetto contenuto dello Statuto, che è principio dell'ordinamento tributario lo conforta e lo irrobustisce con riguardo alla disciplina dei tributi là dove statuisce che «salvo quanto previsto dall'art. 1, 2° comma (per le norme interpretative), le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo» (così l'art. 3 dello Statuto).

Infatti insegna il Supremo Collegio, «proprio perché a queste specifiche clausole rafforzative di autoqualificazione delle disposizioni stesse deve essere attribuito un preciso valore normativo e interpretativo» «ogni qualvolta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattività e una che la escluda, l'interprete dovrà fare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotti con lo Statuto del contribuente e attraverso di essi ai valori costituzionali intesi in senso ampio e interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo Statuto»<sup>15</sup>.

In perfetta adesione all'insegnamento della dottrina e della giurisprudenza, e cioè perché «l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica è un elemento essenziale nello Stato di diritto»<sup>16</sup> lo Statuto ha confermato che anche le norme interpretative non possono che essere eccezionali, la regola generale essendo la irretroattività delle disposizioni fiscali.

Certo si possono derogare questi principi «costituzionalmente protetti» ma l'interprete deve, di volta in volta, accertare se una forma fiscale retroattiva trova conforto in una specifica ed effettiva causa giustificatrice.

## 5. L'applicazione del principio anche ai rapporti anteriori allo Statuto, anche ai tributi non periodici e mai alla retroattività *in bonam partem* per il contribuente

Dalle considerazioni svolte – ha soggiunto la Corte di Cassazione, relativamente alla materia tributaria – consegue «che il principio della tutela del legittimo affidamento deve essere applicato, ove ne sussistano i presupposti e secondo le circostanze del caso concreto, in tutti i rapporti tributari, anche se sorti, quale quello di specie, in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000»<sup>17</sup>.

Il principio generale, ben si intende, si applica a tutti i tributi e non solo a quelli periodici. È vero, infatti, che a questi ultimi si riferisce il secondo periodo del primo comma dell'art. 3 dello Statuto, ma il primo periodo dello stesso primo comma statuisce, come regola generale, che «le disposizioni tributarie non fanno effetto retroattivo»: e questo precetto è talmente generale e «incisivo» che non può non ricomprendere, tutti i tributi, anche quelli istantanei.

<sup>14</sup> Così Corte cost., 22 novembre 2000, n. 525.

<sup>15</sup> Così Cass., sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7680, in *Corr. trib.*, 2004, 2287, con nota di G. MARONGIU; la sentenza è importante non solo per l'affermazione di principio ma per la concreta applicazione fattane in un rilevante caso concreto.

<sup>16</sup> Così Corte cost., 4 novembre 1999, n. 416.

<sup>17</sup> Così Cass., n. 17576 del 2002 cit.

Come pure la tutela dello Statuto, va precisato, è volta a precludere l'emanazione di norme tributarie retroattive a danno del contribuente e non certo di quella che, rispetto ai soggetti passivi, si risolvano in scelte *in bonam partem*.

Lo ha precisato la Corte di Cassazione in una fattispecie in cui si dubitava che una certa norma (l'art. 4 della legge n. 342 del 2000) fosse in contrasto con il disposto dell'art. 3 dello Statuto del contribuente che preclude l'efficacia retroattiva delle disposizioni tributarie.

Ha precisato il Supremo Collegio che «il rilievo va comunque superato perché l'art. 3 fa salve le norme interpretative» e ha soggiunto: «Ma innanzitutto va puntualizzato che il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvano eventualmente in un ulteriore autolimitazione del potere legislativo (una sorta di autotutela legislativa)<sup>18</sup>.

## 6. L'applicazione dell'insegnamento della Corte costituzionale anche alle ipotesi di c.d. pseudo retroattività

L'insegnamento della Corte costituzionale, che richiama l'affidamento, è importantissimo perché esso può trovare applicazione in tutti i casi astrattamente ipotizzabili e «non soltanto quando la legge ponga a base della prestazione un fatto verificatosi nel passato o quando essa alteri, modifichi o trasformi, con effetto retroattivo, gli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria e i criteri di valutazione che vi sono connessi, quali risultano da una precedente normativa<sup>19</sup>: conformemente a questa definizione è da ritenersi senz'altro retroattiva la legge che aumenta l'aliquota ovvero peggiora la disciplina concernente la determinazione dell'imponibile di un tributo periodico dopo la chiusura del relativo periodo d'imposta.

Può trovare applicazione nell'ipotesi di retroattività propria quando una norma dispone che gli effetti da essa previsti si verifichino anche con decorrenza anteriore all'entrata in vigore della legge oltre che relativamente a fatti posti in essere anteriormente alla vigenza; e può trovare applicazione anche nella ipotesi di cosiddetta pseudoretroattività quando la legge dispone che determinati effetti si verifichino posteriormente alla sua entrata in vigore, relativamente a fatti posti in essere anteriormente; così come non potrà disconoscersene l'applicazione a quei precetti, che, specie nelle cosiddette leggi finanziarie, intervengono pochi giorni prima della chiusura del periodo di imposta e sono dichiarati applicabili all'intero periodo. Anche in questa ipotesi, si assiste infatti alla rivalutazione di un fatto pregresso ad opera di una legge successiva<sup>20</sup>.

E invero, come insegna la più autorevole dottrina tedesca, se il contribuente deve poter organizzare, nel modo a lui economicamente più favorevole, i fatti più rilevanti dal punto di vista tributario, deve conoscere la legge in vigore al momento dell'organizzazione di essi.

<sup>18</sup> Così Cass., 21 aprile 2001, n. 5931.

<sup>19</sup> Così Corte cost., 16 giugno 1964, n. 45.

<sup>20</sup> Per un caso concreto si veda G. MARONGIU, *Dubbi di legittimità costituzionale sulla nuova disciplina fiscale degli ammortamenti finanziari dei beni gratuitamente devolvibili* in *Diritto e pratica tributaria*, 2000, n. 1, p. 30 e sg.

Di conseguenza è determinante la legge vigente a quel momento.

«Un venditore – scrive Tipke – ad esempio che il 20 aprile dell'anno 01 stipula un contratto di compravendita di una merce concordando la forma e il prezzo, deve già sapere al 20 aprile 01 e non invece al 31 dicembre 01, l'entità dell'imposta sul reddito e dell'imposta sul valore aggiunto che graveranno per effetto del contratto concluso».

Per questo motivo, conclude Tipke, al riguardo, quando si parla di retroattività il principio dell'annualità puramente tecnico-tributario non può svolgere un ruolo.

Il principio di irretroattività deve cedere solo di fronte ad una specifica, eccezionale causa giustificatrice che legittimi una norma retroattiva, con la conseguenza, conclude Tipke, che «una retroattività, che decorra dall'inizio dell'anno nel quale viene emanata una legge che accentui l'incidenza del tributo, difficilmente può risultare legittima»<sup>21</sup>.

Non a caso proprio la Corte costituzionale, dopo avere ricordato «che, su un piano più generale, non è inibito al legislatore, al di fuori della norma penale, di emanare norme con efficacia retroattiva, a condizione che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori o interessi costituzionalmente protetti (sentt. nn. 416 e 229 del 1999)» ha aggiunto: «È evidente che, nel caso in esame (si discuteva della tassa per l'Europa) non si tratta di tassazione di specifici atti od operazioni o transazioni economiche e commerciali, per le quali, invece, si potrebbero delineare sotto il profilo della non ragionevolezza, problemi di affidamento e di retroattività, quando la tassazione incida sul passato, con aggravio impositivo rispetto a specifici rapporti»<sup>22</sup>.

Il che è come dire che quando il legislatore, nel corso del periodo d'imposta, incide, peggiorandola, su una specifica disciplina, di atti o operazioni anteriori alla novella normativa, può porsi un problema di incostituzionalità della norma per violazione del principio dell'affidamento.

Ed è addirittura intuitivo che sia così perché l'affidamento lo viola qualsiasi sopravvenuto mutamento legislativo.

Non a caso lo Statuto del contribuente dopo aver sancito la irretroattività della legge tributaria ha aggiunto che, relativamente ai tributi periodici, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono (art. 3).

E al riguardo non può addursi, a conforto della legittimità, l'argomento che in una norma che intervenga sul finire del periodo di imposta il periodo della retroazione sarebbe breve.

Non solo perché nessuno riuscirebbe a stabilire ove termini “la brevità” salvifica e inizi quella che tale non è più ma perché, anche nelle ipotesi di retroattività cosiddetta apparente, è ostacolata la conoscenza preliminare degli effetti tributari del comportamento del contribuente.

E allora, se si muove dalla premessa che, nelle ipotesi di retroattività *in pejus* della legge tributaria, devono essere tutelati la certezza e l'affidamento del singolo, in tutte le ipotesi in cui sopravvenga una regola nuova e più sfavorevole deve essere verificata l'esistenza di una effettiva, concreta causa giustificatrice.

E quest'ultima non può essere data dalla brevità della retroazione perché è la retroazione, lunga o breve che sia, che va giudicata: vi può essere, quindi, una retroazione più ampia suscettibile di essere salvata (si pensi a una disposizione interpretativa

<sup>21</sup> Così K. TIPKE, op. cit., pag. 442.

<sup>22</sup> Così Corte Cost., 24 luglio 2000, n. 341.

sopravvenuta dopo tre o quattro anni di un faticoso contenzioso) e una retroazione più breve da condannarsi perchè priva di ogni giustificazione.

Da queste considerazioni muove l'esigenza di ricercare e individuare le possibili cause giustificatrici di una normativa retroattiva, ricerca che è certamente agevolata dalla attenta lettura della giurisprudenza della Corte costituzionale e della quale già si è detto<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup>G. MARONGIU, *Dubbi*, cit. pp. 16-21.

# Prohibition of Retroactivity of the Tax Law in the European Community\*

Fabrizio Amatucci\*\*

CONTENTS: 1. *The concept of retroactive tax in the European Community*; 2. *Prohibition of retroactivity in the law and protection of legitimate expectations*; 3. *Detection of legitimate expectations and announcement effect*; 4. *Exemptions to EU ban of tax retroactivity*; 5. *The necessary respect of the limit of exhausted relations*.

## 1. The concept of retroactive tax in the European Community

To find the concept of retroactive taxation within the Community, for its limitation, you should ask first whether it can be considered the same way as national laws, such as effectiveness in the past of rules or unjustified and unreasonable acts of interpretation capable of adversely affecting and disrupting or altering the *status quo*, undermining legal certainty or certainty of the law<sup>1</sup>.

It is necessary to decide whether this concept (and the related ban) is due solely to tax rules and those that still adversely affect the taxpayer, ignoring a right or a tax benefit recognized in the past (proper retroactivity or of legal effects) or if it also covers the effectiveness of tax rules in the past that relate to events that occurred previously or standards more favorable to the taxpayer that can lead to injury to the Financial Administration or entity levying. The Community law, except in rare cases (Court of Justice ruling, *Westzucker Case 1/73*, 4.7.1973) does not seem to fit in the concept of retroactivity situations (recall of detailed facts or improper retroactivity) in which there is no change in legal effect, but simple reference to events occurring in the past or situations not exhausted.

\* Report to the Congress on *The prohibition of retroactivity in tax matters: new directions in national and Community area*, Naples, 10 November 2009.

\*\* Translation by Maurizio Muratore.

<sup>1</sup> The true retroactivity, it is not attributable to events arising before, but it should be properly identified in the different national tax systems as capable of referring to events that no longer has any connection with the present and work on legal relationships extinct and are capable of unfavorably alter the effects of earlier rules and that stands in complete contrast to the legal security, legal certainty and protection of credit rating. This (true) retroactivity is distinguished from formal, improper or retrospectivity in which there is a simple reference to events in the past or assumptions previously arisen before the entry into force of the new rule. In this sense see MARONGIU, *La retroattività della legge tributaria*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 471, F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, DELLA VALLE, *Affidamento e certezza*, Milano; HEY, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Colonia, 2002, TIPKE-LANG, *Steuerrecht*, Colonia, 2002, p. 105, ERGEC, *La retroattività en droit fiscal*, cit., p. 11, GARCIA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid-Barcellona 2000, BELEN MACHO, *Il divieto di retroattività nei Paesi membri UE: Spagna*, paper presented at this Congress FRIAS GARCIA, *Aplicación de la norma tributarias en el tiempo*, Salamanca, 2002.

In the Court of Justice the retroactivity of tax laws is closely related to situations in which deprives the taxpayer, through the procedural requirements<sup>2</sup>, of a right or a benefit with effect for the past compromising the legitimate expectations (legal issues arose in good faith).

The identification of the concept of retroactivity for the detection of a ban within the EU, bring back to situations unfavorable to the taxpayer in which the legal certainty is violated. The effectiveness over time in EU law is bound by the principle of predictability and the protection of the legitimate expectations that ensure that the national and community legislator do not operate retroactively through unexpected adverse changes<sup>3</sup>.

The retroactive rule is considered unfavorable in the Community, not much and not only when the tax is the most economically costly, as it needs to be more generally arbitrary or unpredictable, hampering or impairing the right of the taxpayer.

It should be noted that, with respect to the different phenomenon of the retroactive effect of interpretative judgments of the Court of Justice<sup>4</sup>, shall be deemed for the purposes of the limitation of their natural effect in the past and therefore the ban on retroactivity, even situations favorable to taxpayers, (stemming from Community incompatibility of tax rules that can generate the right to reimbursement), but which may involve or lead to serious national financial turmoil<sup>5</sup>.

Also the ECJ case-law, according to what occurs at national level<sup>6</sup>, in assessing the not absolute extent of the prohibition of retroactive tax and therefore the principle of immediate application of Community or national rules, has said that may be considered safeguarded the legitimate expectations of citizens, only in cases in which situations arising before the new legislation are still pending or not consolidated, when it enters into force, excluding the ended relationships<sup>7</sup>.

<sup>2</sup> Nonetheless, the difference between rules of procedure which have immediate application and those substantial for which work the limits of the exhausted relationship, is recognized by the Court of Justice in some judgments: the case of 1999 *De Han Beheer Salumi and Others* Case C-61/98, ECR. 2735, paragraph 9, and 6 July 1993 in *Joined Cases C-121/91 and C-122/91, CT Control (Rotterdam) and JCT Benelux / ECR. I-3873*, paragraph 22.

<sup>3</sup> See Case Court Justice. *Sudholz*, Case C-17/01, 29.4.2004, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*, 29.4.2004 Case C-152/02.

<sup>4</sup> The interpretation of Community law, attributed to art. 234 EU Treaty to the Court of Justice, is the one made by our Constitutional Court declaring with *ex tunc* efficacy the illegality of the preexisting pronouncement. The effects of these judgments date from the time of entry into force of the law establishing the charge because the pronouncement defines the scope of Community law as it was supposed to be understood and applied from the outset. See on this point MELIS, *Motivazione e argomentazione nelle sentenze della Corte di Giustizia.*, *Rass trib.*, 2005, p. 431, MALHERBE, *Retroactivity of domestic tax law and tax judgments of ECJ. The Belgian perspective and the European context*, in this *Review*, p. 13 of this issue.

<sup>5</sup> Judgments *Cort Giust Blaizot C-24/86* of 2.2.1988 and *Legros* on 16 July 1992, Case C-163/90). If *EKW 9/3/2000 Case C-437/97* the Court of Justice. *cit.* was considered the justification of the serious economic and financial consequences resulting from the effectiveness in the past of a interpretative ruling of the Court of Justice.

<sup>6</sup> Our Jurisprudence in the ruling of the Supreme Court No And No 936 of 16.1.2009 10982nd of 13.5.2009, has recently reaffirmed that the principle of credit rating of the taxpayers provided for in law July 27, 2000, n. 212, art. 10, and that of non-retroactivity of the unfavorable tax rules require the conclusion that the tax rules does not apply retroactively to relationships already established. Interesting is the position of German courts in respect of which deemed unconstitutional if it conflicts with the personal liberty of the taxpayer and the public interest also retrospective rules (*unechte ruckirkung*) acting on pending cases. In Belgium, with the ruling 109/2004 of the Constitutional Court was clear that a tax rule may not apply to operations and situations that have occurred at the time of its entry into force.

<sup>7</sup> See the ruling of the Court of Justice *Angelo Tomadini srl /Amministrazione delle finanze* of 16.5.1979 case 84/78, in *Racc.*, 1815 and *Société Cadi Surgelés/Ministero delle finanze* of 7.11.1996 case 124/96, in *Racc.*, 1996, 5647.

Only in the latter case, the Court of Justice<sup>8</sup>, with the exception of the rules that govern the recovery of state aid<sup>9</sup>, the one operating in the past through the immediate application, would not have retroactive effect and would not violate the positions of individuals.

## 2. Prohibition of retroactivity in the law and protection of legitimate expectations

The protection of legitimate expectations in tax matters allows the taxpayer to be able to operate on the basis of a legal situation prior to the regulatory innovation without incurring the adverse effect of subsequent amendments. This principle finds its foundations in the principle of free enterprise and ensures the protection of expectations, resulting in the protection of tax planning which is particularly important in Europe<sup>10</sup> and particularly in the European Court of Justice<sup>11</sup> and the European Court of Human Rights<sup>12</sup>.

In our system this principle helps to reinforce the prohibition of retroactivity based on tax matters initially only on current capacity to pay. It should be noted also that such protection does not only works horizontally, i.e. between individual citizens or the business community but also between citizen and State and between it and Union bodies, and that the breach of the principle of legitimate expectations rating refers not only to administrative acts (a lawful or clearly conduct and unequivocally by the administration)<sup>13</sup>, but also to the legislative ones.

The protection of credit rating, for the purpose of limiting the retroactive tax, is characterized by the importance it assumes in addition to the basic guarantees of the taxpayer, the Community interest that would justify in some cases the immediate implementation of the new tax rule without violating the legal certainty and the prohibition of retroactivity. The community dimension of legitimate expectations involves primarily (but not only) financial and economic interests such as combating tax evasion and to tax avoidance, compatible with the Treaty's objectives and it determines a difficult balancing with the guarantees of the taxpayer that is made through the analysis of the evidence the retroactive effect of the rule enacted by the legislator<sup>14</sup>.

<sup>8</sup> Ruling Assunta Licata/Economic and Social Committee of 10.7.1986, Case 270/84, ECR, 1986, 2305. A tendency to broaden the scope of the prohibition of retroactive effect is apparent in the doctrine LORELLO, *Protection of legitimate credit rating*, cit., p. 206, observes that in ruling WESTZUCKER, 4.7.1973, Case 1/73, ECR, 1973, 723 which stated that the hanging relationship would be better served in the presence of a discipline most stable and economically more appropriate. See also the Opinion of Advocate. Gen. Tizzano to Joined Cases, 3.6.2003 No C-7/01 and C 487/01, which states relatively to the legality of retroactive rules that operate on pending relationship, that "we cannot see how we could deny the retroactive nature to a legislative amendment simply because it does not go to withdraw legal situations now exhausted, but merely to prevent the further enjoyment of a right lawfully acquired under the previous legislation".

<sup>9</sup> See below par. 5.

<sup>10</sup> TIPKE-LANG, *Steuerrecht*, XVII ed., Cologne, 2002, p. 106. In Spain, where it is usually used the concept of legal security which has broader scope than that of credit rating and legal certainty, it was recently referred to the principle of protection of credit rating of taxpayers to consider as unconstitutional retroactive rules (sent. 89, 29.4.2009). With regard to legal certainty in the Belgian case, see MALHERBE, *Retroactivity of domestic tax law and tax judgments of ECJ*, in connection with this conference the prohibition of retroactivity in tax matters: new directions in national and Community, Naples 10/11/2009.

<sup>11</sup> See Ruling Court of Justice. *Racke II* case 89/78 del 25.1.1979, *Tunnel Refineries Limited* del 30.9.1982, case 114/81, in *Racc.*, 1982, 3189, *Meiko Konservenfabrik* del 14.6.1983 case 224/82, in *Racc.*, 1983, 2539) See in doctrine LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e comunitario*, cit., 196, VILLANI, *Principio dell'affidamento tra normativa tributaria e comunitaria*, in *Fiscalitax*, 2009 p. 1188, MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto*, *Dir. e prat. trib.*, 2009, p. 447.

<sup>12</sup> See ruling CEDU of 25.7.2002. n. 48553/99 e del 18.12.2008, n. 20153/04.

<sup>13</sup> See Ruling Court Justice. *Elmeka* of 14.9.2006 C- 181/04.

<sup>14</sup> This is necessary to understand why the measure should have retroactive effect and what is the end pursued by that provision. See Ruling Court of Justice *Racke*, 98/78 of 25.1.1978, *Ilford* of 1.2.1984 case 1/84, in *Racc.*, 1984, 423, *Principial Aduanas de la Junquera* del 1.4.1993 joined cases. 260 e 261/91 *Racc.*, 1993, 1885.

This last feature makes not absolute the prohibition of retroactivity through the protection of legitimate expectations. The effectiveness of Community rules in the past remains exceptionally presumable, provided that the balance between different community interests and other principles or values that are equally crucial is maintained<sup>15</sup>.

The violation of protection of legitimate expectations is characterized even in our most recent constitutional jurisprudence to be considered only if the retroactivity and the requirements of legal certainty would be in conflict with other constitutional and community interests protected, with consequent control by the Court constitutional, according to the canons of reason and not arbitrary<sup>16</sup>, regarding the outcome of the balancing of conflicting interests<sup>17</sup> and the difficult assessment of opposite interests resulting in a assessment of the appropriateness of justification of the retroactive intervention.

It is difficult to determine whether the protection of credit rating in the Community covers all retroactive national tax rules even non-issue in the implementation of Community provisions. A constant jurisprudence shows that the principle of protection of legitimate expectations is part of Community law and must be respected by Member States<sup>18</sup> when implementing Community legislation<sup>19</sup> relating to domestic changes in general, which deprive e.g. a person of a right as that to the deduction or refund of VAT approved by the VI Directive. The Court of Justice, then, says the theory of the acquired right as the base of legitimate expectations in the existing legislation and limit to the retroactivity of regulatory changes *in peius* for the taxpayer to ensure compliance with the EU principle of effectiveness of Community obligations.

It therefore seems necessary for recognition by the courts of the Community principle of protecting the legitimate expectations that the retroactive domestic legislation must be enacted in the implementation of specific Community provisions. It seems appropriate to ask whether the protection of legitimate expectations can be recognized at Community level, even in the most frequent case in which the national standard is not implementing the obligations undertaken at European level, but still represents an obstacle to the fundamental freedoms guaranteed by the EU Treaty. A favorable response to that question that could come sooner or later by the Court of Justice<sup>20</sup>, would lead to the application of protection of legitimate expectations to the entire sphere of the retroactive direct taxes, with consequent overcoming of all other national ban<sup>21</sup>.

<sup>15</sup> TESAURO G., *Diritto comunitario*, Padova 2008, p. 130; LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e comunitario*, cit., 196. See Ruling Court of Just. Racke II case 89/78 cit., *Tunnel Refineries Limited* of 30.9.1982, case 114/81, in Racc., 1982, 3189, *Meiko Konservenfabrik* of 14.6.1983 case 224/82.

<sup>16</sup> The prohibition of arbitrariness of North American origin has often been considered together with the legal security by the Spanish Constitutional Court (Ruling STC 197/1992 126/1987) as a limit on retroactive taxation.

<sup>17</sup> See judgments of the Constitutional Court nos. 229/1999, 525/2000 and ord. 341/2000 where it is considered that retroactivity should be justified in terms of reasonableness and must not conflict with the constitutionally protected values and interests so as to affect substantially arbitrarily on situations posed by previous laws. In its decision No. 74 of 28.3.2008, the Const. Court considered that the provision of authentic interpretation can not be considered detrimental to the principles of reasonableness and protection of credit rating.

<sup>18</sup> See *Belgocodex*, cit., point 26, e *Schloßstraße* of 8.6.2000, case C-396/98, *Marks and Spencer* 11 luglio 2002 Case C-62/00 e *Sudholz* Ruling. C-17/01 of 29.4.2004, p. 32.

<sup>19</sup> In its ruling the First Degree case-law European Communities Court, 22 January 1997, n.115, in Riv dir. int. 1997, 817 reads: "The principle of good faith is a rule of customary international law binding the Community" and "The principle of good faith is the corollary in public international law, the principle of credit rating which is part of Community law.

<sup>20</sup> The Court of Justice considered in ruling *Loulondakis*, 12.7.2001 C-262/99 that can not be considered existing a Community general principle of good faith sought to exclude the application of taxes and penalties for violation of tax rules. The lack of harmonization in the field of sanctions applicable to infringements of the tax provisions from legislation, would result in the ability of states to enforce sanctions under the domestic law and to waive the penalties based on good faith.

<sup>21</sup> MALHERBE, *Retroactivity of domestic tax law and tax judgments of ECJ*, cited above examines this issue in the case of retroactive effect of the Court of Justice case-law if it is possible that the temporal limitation concerns the sphere of direct taxes.

### 3. Detection of legitimate expectations and announcement effect

The *criteria* for determining the legitimate expectations originated by EU law are similar to those that exist for the internal system<sup>22</sup> and are essentially the reasonableness of the belief of the person where the operator is diligent (Ruling Court of Just. Case 78 / 77 of 1.2.1978), as well as by the absence of conflicting interests overriding, founding retroactive application<sup>23</sup>.

And it is necessary for example, that the actions of the administrative authority have given reasonable expectations on the part of a diligent operator<sup>24</sup>. In the *Elmeke* case of 14.9.2006 C-81/04 it was affirmed by the Court that if the answer to that question is successful, it must, secondly, to determine the legitimacy of such expectations<sup>25</sup>. Similarly it is considered that in our domestic law the ban on retroactivity is overcome only in exceptional cases in which trust is not worthy of protection and in fact the Constitutional Court has considered the retroactivity as a general principle except for actual justified cause<sup>26</sup>.

It is not considered explicitly the objective interpretative uncertainty within the Community for the purpose of limiting the retroactive of a tax rule effect through legitimate expectations as in the case of the effectiveness in the past of the interpretative judgments of the Court of Justice<sup>27</sup> if it was found that the self-limitation of the retroactive effect of the decision may come by the objective legal uncertainty which may generate expectations on the part of taxpayers who can think of acting correctly by following for example, a consolidated approach. Our Constitutional Court (ruling No. 162/2008) felt differently about that, to invoke the protection of legitimate expectations, there must first be homogeneous interpretative addresses.

Among the situations that, according to the ECJ jurisprudence, can determine the legitimate expectations by the taxpayer and allow the retroactive effect of judgments or national tax rules and community acts making them predictable, it is contemplated the case of the “announcement effect” through which it is officially announced the intention to adopt a new regulatory action or a legislative amendment. Not in all jurisdictions, that effect is expected.

In Italy, unlike other jurisdictions such as Sweden, Germany, Belgium and Spain, while having some relevance the *predictability*, it does not resort to that rule to apply the prohibition of retroactivity. The announcement effect as situation of legitimate expectation made compulsory through the press release or statement by the Ministry of Finance of a bill proposed in Parliament, is recognized by the Court of Justice<sup>28</sup>. This

<sup>22</sup> MARCHESSELLI *op. cit.*, 448.

<sup>23</sup> Rul. Court of Justice C-35/97 of 24.9.1998, casa C-148/04, 15.12.2005.

<sup>24</sup> See the ruling, *Union nationale des coopératives agricoles de céréales e a./Commissione e Consiglio* of 10/12/1975, united cases from 95/74 to 98/74, 15/75 and 100/75, pag. 1615, points 43-45, and 01/02/1978, case 78/77, *Lührs*, pag. 169, point 6.

<sup>25</sup> In this case, as explained in referral decisions, the *Elmeke* had forwarded to the tax service of Piraeus an application to know if the activity of supply vessels, it was exempt from VAT under Art. 22 of Law 1642/1986, and, if so, under what procedure. The authority responded by stating that the bills of lading were exempt from VAT under the said Article. 22, lett. c) and d). It was further noted that there is an express provision of law designating the competent national authority to respond to questions from members of the public on legal issues related to taxation. Based on these considerations it was deemed necessary respect for the legitimate expectation on the part of national authorities.

<sup>26</sup> MARONGIU in *On the constitutionality of retroactive tax laws*, in this issue, cit. p. 59, in connection with this conference, found that the lack of clarity requires the enactment of interpretative laws or reasons of public welfare can be considered to be largely on trust and make it not worthy of protection.

<sup>27</sup> Rul. Court of Just. *Bautia* of 13.2.1996 case C-197/94 and rul. *Sema Sunul* 262/96 of 4.5.1995 p. 110.

<sup>28</sup> See ruling Court of Just. *Stichting Goed Wonen II*, 26.4.2005, case C-376/02.

procedure provides a new tax law that applies retroactively from the date on which the Government has sent a letter (official) announcing its intention to modify the earlier rules, or to intervene with new rules.

In the Jurisprudence of the Court of Justice (Legros ruling of 16.7.1992, Case C-163/90 and Case C-437/97 EKW, 9.3.2000)<sup>29</sup> also states that in order of limiting the effectiveness of the Court ruling, which determines expectations where the EC Commission expressly gives government authorities the assurance of compatibility with Community law of the charge in dispute and it is considered that the certainty of law is opposed to the fact that it is called into question legal relationships that have exhausted their effects in the past.

A peculiar situation of legitimate expectation has been contained in the conclusions of the General Advocate Jacobs to the Italian case *Banca popolare di Cremona* (Case C-475/03, 3.10.2006) on the compatibility of IRAP with the VAT Directive, where it was possible to detect inaccurate use by the Italian government (paragraphs 75 and 76)<sup>30</sup> of principles of protection of legal certainty and legitimate expectations by the Financial Administration in relation to the conduct of the EU Commission to try to limit the effectiveness in time of any ruling of incompatibility of our regional tax with the law.

It is evident the difficulty of identifying a situation of legitimate expectation in the presence of a failed position of the Commission, highlighted by the same general advocate as stated in paragraph 78 of the Opinion, which refers to the «absence of critical reaction the Commission on the incompatibility of IRAP» with Community law and that the Community body, as a result of the transmission of documents by the Italian Government, had nothing added.

The absence of reaction (silence) by the EU Commission in the IRAP case does not generate expectations not being able to disseminate and promote knowledge on the EU organ's opinion on the alleged (in)compatibility of regional law with the Community law.

It is certainly deserving of special attention the orientation of the ECJ jurisprudence which has recognized a case of legitimate expectation in the immutability of the legal situation even before the condition required by the tax law (assuring the protection of tax planning) considering a moment or a "legally relevant conduct" as preparatory activities to the exercise of business (taxable operation) not yet started for the deductibility of VAT (cases *Schlostrasse*<sup>31</sup> and *Marks and Spencer*, cit.). There are a number of clarifications by the same Court of Justice to halt the strong expansive capacity (temporal) of the principle of legitimate expectation to protect the retroactivity that can result from this approach.

<sup>29</sup> See ARMELLA, *Brief notes on compatibility...* in Riv Dir Trib., 2000 III, p. 143.

<sup>30</sup> In these conclusions has been considered, in the P. 75, the possibility for the parties to rely on the interpretation given in this ruling to question legal relations established in good faith in the past. Before deciding to impose this restriction, it checks that they meet two essential criteria, namely that the persons involved must have acted in good faith and that there must be a risk of serious difficulties.

In the P. 76 it was stated that, with regard to good faith, the Court took account of the position taken by the Commission in relation to the law of the State. The Court has recognized, for example, that a Member State may invoke, by the Commission, the failure of an infringement procedure against him. A Member State should have more right to plead the express acceptance by the Commission of the compatibility of its legislation with EU law. In light of that letter, and the absence of any subsequent critical reaction by the Commission, the Italian government believed that it was entitled to conclude that the tax was not incompatible with Community law.

<sup>31</sup> It is stated in this ruling that "since the national court finds that the intention to start economic activities, that give rise to taxable transactions, was declared in good faith and that such intention is confirmed by objective evidence, the taxpayer receives the right to deduct immediately the VAT payable or paid on the goods or services provided for the purpose of economic activity that it intends to achieve and the principles of protection of legitimate expectations and legal certainty preclude a subsequent legislative amendment to the provision of goods or services without him, retroactively of such a right".

In ruling *Terra Baubedarf-Handel GmbH*<sup>32</sup> and *Uudenkaupungin kaupunki* (case 184/04 of 2006) was stated that a Member State which gives its taxpayers the right to opt for taxation of the rental of a building is not authorized, under such disposition, to exclude the VAT deduction for investments in real estate before the exercise of this right of option, where the application for such an option has not been filed within six months from the entry in service of that property.

Are also not eligible, yet claims the Court in ruling of 8 June 2000, Case C-396/98, fraudulent or abusive situations where, for example, the taxpayer has pretended to start a business only to deduct VAT in respect of purchases of goods to be allocated among its assets<sup>33</sup>. In this case, the financial authorities may request a refund of VAT because the deduction was made in bad faith, namely there was no condition of inherent of the asset of the business activity.

#### 4. Exemptions to EU ban of tax retroactivity

From what has been just noted it seems that it is possible to derogate from the principle of legal certainty and protection of the legitimate expectations which does not allow for retroactivity of Community acts, in exceptional cases, if it is required in order to achieve a concrete and more substantial public interest<sup>34</sup> and where the legitimate expectations of those concerned are duly respected (Court of Justice ruling *Netherlands v Council* of 22 November 2001, Case C-110/97). The protection of the legitimate expectation also can never be invoked in case the economic operator would be the author of a manifest infringement of a Community law, as you can read in the ruling of the EC Court of first degree of 26.9.2002, Case T-199/99, *Sgaravatti Mediterranea Srl v Commission*. A diligent operator should be able to ascertain whether the procedure for the enactment of a tax rule of which he will benefit (compatible with state aid) has been followed so that eg. on tax incentives, can not be put the legitimate expectation in a decision that does not come from the Commission<sup>35</sup>.

Just in the matter of recovery of state aid, it is of great use the derogation from the principle of protection of the legitimate expectations and of retroactivity, concluding the illegality of the acts and procedures that exceed the limit retroactively even the limit of

<sup>32</sup> In the case of 29.4.2004 C-152/02 *Terra Baubedarf-Handel GmbH* was raised the question whether the taxable person would exercise its right to deduct only in relation to the calendar year in which the invoice is received, under Art. 18 No 1, lett. a) of Directive 77/388/EEC or rather, if the right to deduct it should always exercise (even retroactively) for the calendar year in which arise the right to deduct under Article. 17 No 1 of that directive. "The court of Just. felt that this question must be solve saying that, for purposes of deduction under Article. 17 No 2, lett. a) of the Sixth Directive, art. 18 No 2, first paragraph of that directive must be interpreted as that the right to deduct must be exercised with respect to the tax period during which the two conditions required by that provision, namely the supply of goods or the provision of services has taken place and that the taxable person is in possession of the invoice or document that can be considered equivalent to the standard required by the Member State concerned.

<sup>33</sup> In *Gemeente Leusden C487/01* del 29.4.2004 regarding the abduction to the right of VAT deduction allowed in cases of fraud, evasion or abuse to Fr 77, it was argued that it would be contrary to that purpose to prohibit a Member State to require the immediate application of its law abolishing the right to opt for taxation of certain lettings of immovable property as a corollary to the obligation to adjust deductions made, if the State has realized that the option was exercised in the context of tax avoidance schemes. A taxpayer can not therefore have a legitimate expectation that there is a regulatory environment that allows fraud, tax evasion and abuse.

<sup>34</sup> See back par. 3.

<sup>35</sup> Court of Just. *Italian Unicredito C-148/04* of 15.12.2005, p. 107 which states that, suffice it to say that the assessment of the compatibility of aid with the common market, falls within the exclusive competence of the Commission, so that a diligent operator can have no legitimate expectation of a decision not coming from that institution.

ended relationships and the decided question (rul. Court of Justice *Lucchini*, 18.7.2007, Case 119/05)<sup>36</sup> when it preclude the proper application of rules of the Community Law.

The Community law has considered that the legitimate expectation rating can not be invoked to escape, through the retroactivity of the procedural rule, the execution of a Commission's decision on state aid<sup>37</sup>. Our constitutional jurisprudence has clarified in this regard instead (Constitutional Court, case n. 525/2000) that there is a ban on the cancellation of the effects of *res judicata* by retroactivity in tax matters.

With regard to the recovery of tax incentives, although our jurisprudence<sup>38</sup> has considered that principle in conflict with the prohibition of retroactivity Art. 3 L. 212/2000 and Art. 53 cost. in the case of retroactive application of the provisions of L.D. February 15, 2007, which provided the details of the recovery of state aid Art. 43 DPR 602/73 even if the loss occurred, the Constitutional Court in the judgment n. 36 of 6.2.2009 has conformed with EU principles and stated that the inapplicability of the tax exemptions in respect of the same beneficiaries of the facilities, which - as pointed out by the constant Community Jurisprudence<sup>39</sup> - have the burden of care to ensure the respect of Community procedure provided for the granting of state aid and, in case of failure to meet this burden, can not boast, as a rule, no legitimate expectation on the aid incompatible with the Community law. Also considered that the alleged retroactive effect of the Decree-Law n. 10 10/2007 is justified by Article 117, first paragraph of the Constitution, as a result of the obligation imposed by the Community System in the Italian legislature to recover the amounts corresponding to the tax advantages that are not compatible with Community law.

This new jurisprudential trend, however, permits to overcome the fundamental limits imposed by the national tax system as a guarantee of certainty, as those of *res judicata* or decline by reason of effectiveness, not of the rule of Community law in general but of those on state aid.

## 5. The necessary respect of the limit of exhausted relations

With reference to the Community acts different by the rules of the EU Treaty, it was established that a settlement can not be applied retroactively regardless of advantages or disadvantages, except that this is not suggested in the letter and its purpose<sup>40</sup>. It is therefore possible to affect with the new rule retroactively even over the *status quo* as the legal relationship established before the entry into force, but only if it derives from the wording or the spirit of the Community act and necessary, in accordance with the principle of proportionality to achieve the pursued objective.

<sup>36</sup> In this ruling it was stated that the Community law precludes the application of a provision of national law as the art. 2909 of Italian Civil Code, which aims to establish the principle of *res judicata* in so far as the application of that provision prevents the recovery of state aid granted in breach of Community law and whose incompatibility with the market town has been declared, by a Commission's decision that become final.

<sup>37</sup> See the ruling 94/87 of 2.2.1989. Also in the Sent. 18.7.2007 Case C 119/05, the Court considered the legality of right of the recovery activity of state aid granted by a state in the absence of substantive and procedural requirements prescribed.

<sup>38</sup> Sent. CTP Savona 285 of 2008 and Florence 96/2007.

<sup>39</sup> Ex plurimis: judgments of the Court of Justice of 22 June 2006 in Joined Cases C-182/03 and C-217/03, 15 December 2005 in Case C-148/04, 1 April 2004, in Case C-99/02P of 7 March 2002 in Case C-310/99, 20 March 1997 in Case C-24/95, the same effect, the ruling of the Supreme Civil Court No. 4353 of 2003.

<sup>40</sup> Judgment *Gesamthochschule* of 29.1.1985 case 234/83, in *Racc.*, 1985, 327.

The overcoming of the exhausted relationships by retroactive rules – even if motivated by prevalent interests – should however be exceptional as it may represent a breach of the legal certainty.

In this sense, the judgment of the Court of Justice (*Administration and Finance/ srl Meridionale industria salumi*, 12.11.1981 Cases 212-217/80, in *Racc.* 1981, 2735) argued that the reasons given by the national legislator (non-generic) is needed to verify whether the retroactive provision is essential to achieve the desired aim (prevention of fraud and abuse) and to understand why the tax provision was not adopted earlier<sup>41</sup>. Based on these precedents, it was considered (as sent. *Olimpiclub* of 3.9.2009, Case C-2/08) that the decision based on an interpretation of EU rules on unfair practices can overcome the limits of the *res judicata*.

It is clear that the protection of the legitimate expectations at Community level that allow to exceed the limits set in our legal system by the ability to contribute, making the prohibition of retroactive more readily applicable in the case of procedural rules usually immediately applicable, results in a higher attention to the work of the legislator through the spirit which must provide adequate justification for the retroactive tax laws. And it is this complex control, which can sometimes take extra-fiscal connotations and that must be undertaken in respect of the principle of proportionality, which it features perhaps the Community's approach in combating the phenomenon of retroactive taxation and that can only be facilitated by the announcement effect of legislation or proclamation.

The Court of Justice has often considered the exhausted relationship for the limitation of the retroactive effect of its judgments and recognition of reimbursement in the case of interpretative judgments which declare the incompatibility of national taxation<sup>42</sup>. The exceptional nature of the derogation of the principle of the exhausted relationship is perhaps recognizable only in the priority aim of combating tax evasion and improper use of tax provisions.

Regarding the objective of the retroactive tax laws that can be represented by the necessity of recovering the tax aids, it should be pointed out however that the Community interest represented by the protection from competition rules, in contrast with that one anti-tax avoidance and anti-abuse, in that case can not prevail over any other and over the legitimate expectation since the principle of equivalence requires correspondence in both directions and therefore also between the national tax rules of procedure and EU (in matters of recovery of tax incentives) for which this limit was often exceeded.

<sup>41</sup> See in this regard ECJ, *Zuckerfabrik* of 21.2.1991 in Case 143/88, in ECR, 415 Justification: avoid fraud and abuse (see Sent. Of 26.4.05 C 376/02).

<sup>42</sup> The orientation of the Court of Justice involving a compression of the right to reimbursement with advantage to the financial administration and in accordance with the EC case law generally refers only to relationships exhausted (in the ruling *Legros* on 16 July 1992 in Case C-163/90 it states that “considerations of legal certainty preclude that legal effects that have been depleted in the past may be reconsidered if this would affect the system of financing local”).

Only exceptionally the Court considers that it may, using the general principle of legal certainty, inherent in the Community legal order, be moved to restrict the opportunity for interested parties to enforce the provision as thus interpreted with a view to calling in question legal relationship established in good faith (see *Blaizot*, paragraph 28, 16 July 1992, Case C-163/90, *Legros* cit., paragraphs 30-34, and 4 May 1999, Case C-262/96 *Sürül* ECR. 2685, paragraph 108, *Bidar*, Case 209/03, 15.3.2005).



## Divieto di retroattività della norma tributaria in ambito comunitario\*

Fabrizio Amatucci

SOMMARIO: 1. Il concetto di retroattività tributaria in ambito comunitario; 2. Divieto di retroattività in ambito comunitario e tutela dell'affidamento; 3. Individuazione dell'affidamento ed effetto annuncio; 4. Deroghe al divieto comunitario di retroattività tributaria; 5. Il necessario rispetto del limite dei rapporti esauriti.

### 1. Il concetto di retroattività tributaria in ambito comunitario

Per individuare il concetto di retroattività tributaria in ambito comunitario, ai fini della sua limitazione, è opportuno chiedersi preliminarmente se esso può essere considerato allo stesso modo degli ordinamenti nazionali, come l'efficacia nel passato di norme o atti interpretativi ingiustificati e irragionevoli in grado di incidere sfavorevolmente e di sconvolgere o alterare situazioni consolidate o garantite, compromettendo la sicurezza giuridica o certezza del diritto<sup>1</sup>.

È necessario pertanto stabilire se tale concetto (ed il connesso divieto) è riconducibile esclusivamente alle norme impositive ed a quelle che comunque incidono sfavorevolmente nei confronti del contribuente, disconoscendo un diritto o un'agevolazione fiscale riconosciuta nel passato (retroattività propria o degli effetti giuridici), o se esso contempla anche l'efficacia nel passato di norme tributarie che si riferiscono a fatti verificatisi precedentemente o a norme più favorevoli per il contribuente che possono determinare un pregiudizio nei confronti dell'Amministrazione finanziaria o dell'ente impositore. Il diritto comunitario, salvo rare ipotesi (sent. Corte di Giustiz. *Westzucker*, causa 1/73

\* Relazione al Convegno su "Il divieto di retroattività in materia tributaria: nuovi orientamenti in ambito nazionale e comunitario", Napoli, 10 Novembre 2009.

<sup>1</sup> La vera retroattività, non è quella riferibile a fatti sorti precedentemente, ma va correttamente identificata nei diversi ordinamenti tributari nazionali come capace di riferirsi a fatti che non hanno più alcun collegamento con il presente e di operare su rapporti giuridici estinti ed in grado comunque di modificare sfavorevolmente gli effetti di norme precedenti e che si pone in pieno contrasto con la *sicurezza giuridica, certezza del diritto o tutela dell'affidamento*. Tale (vera) retroattività si distingue da quella formale, impropria o dalla retrospettività in cui vi è un semplice riferimento a fatti accaduti nel passato o presupposti sorti precedentemente prima dell'entrata in vigore della nuova norma. In tal senso cfr. MARONGIU, *La retroattività della legge tributaria*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 471, F. AMATUCCI, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, 2005, DELLA VALLE, *Affidamento e certezza*, Milano; HEY, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Colonia, 2002, TIPKE-LANG, *Steuerrecht*, Colonia, 2002, p. 105, ERGEC, *La retroattività en droit fiscal*, cit., 11, GARCIA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid-Barcellona 2000, BELEN MACHO, *Il divieto di retroattività nei Paesi membri UE : Spagna*, relazione al presente convegno su *Il divieto di retroattività in materia tributaria: nuovi orientamenti in ambito nazionale e comunitario* del 10.11.2009, GARCIA FRIAS, *Aplicación de la norma tributarias en el tiempo*, Salamanca, 2002 .

del 4.7.1973) non sembra far rientrare nel concetto di retroattività quelle situazioni (richiamo circostanziato dei fatti o retroattività impropria) in cui non vi è modifica degli effetti giuridici, ma semplice richiamo a fatti verificatisi nel passato o a situazioni non esaurite.

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia la retroattività delle norme fiscali è strettamente collegata a situazioni in cui si priva il contribuente, anche attraverso norme procedurali<sup>2</sup>, di un diritto o di un vantaggio con effetto per il passato compromettendo l'affidamento legittimo (rapporti giuridici sorti in buona fede). La identificazione del concetto di retroattività ai fini della individuazione di un divieto in ambito comunitario, è riconducibile pertanto generalmente a situazioni *sfavorevoli per il contribuente* in cui è violata la certezza del diritto. L'efficacia nel tempo nel diritto comunitario risulta vincolata dal principio della *prevedibilità* e dalla tutela dell'affidamento che garantiscono infatti che il legislatore nazionale e comunitario non operino retroattivamente attraverso modifiche *sfavorevoli* inattese<sup>3</sup>.

La norma retroattiva è da considerare sfavorevole in ambito comunitario, non tanto e non solo se l'imposizione fiscale risulta economicamente più onerosa, in quanto è necessario che essa sia più genericamente imprevedibile o arbitraria, ostacolando o compromettendo un diritto del contribuente.

Va tuttavia precisato che, con riguardo al diverso fenomeno dell'efficacia retroattiva delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia<sup>4</sup>, si considerano ai fini della limitazione del loro naturale effetto nel passato e dunque del divieto di retroattività, anche situazioni *favorevoli ai contribuenti*, (derivanti da incompatibilità comunitaria di norme impositive che possano generare il diritto al rimborso), ma che possono compromettere o determinare gravi sconvolgimenti finanziari nazionali<sup>5</sup>.

Anche la giurisprudenza comunitaria conformemente a quanto si verifica in ambito nazionale<sup>6</sup>, nel valutare la portata non assoluta del divieto di retroattività tributaria e dunque del principio di applicazione immediata della norma comunitaria o nazionale attuato, ha affermato che possono essere ritenute salvaguardate le aspettative legittime del cittadino, soltanto nei casi in cui, situazioni sorte precedentemente alla nuova

<sup>2</sup> Nonostante ciò la differenza tra norme procedurali aventi applicazione immediata e quelle sostanziali per le quali opera il limite dei rapporti esauriti, è riconosciuta dalla Corte di Giustizia in alcune sentenze: caso *De Han Beheer* del 1999 causa C-61/98 *Salumi e a.*, Racc. pag. 2735, punto 9, e 6 luglio 1993, cause riunite C-121/91 e C-122/91, *CT Control (Rotterdam)* e *JCT Benelux/Commissione*, Racc. pag. I-3873, punto 22.

<sup>3</sup> Cfr. Sent. Corte giust. *Sudholz*, causa C-17/01 del 29.4.2004, *Terra Baubedarf-Handel GmbH* del 29.4.2004 causa C-152/02.

<sup>4</sup> L'interpretazione delle norme comunitarie, attribuita espressamente dall'art. 234 dal Trattato UE alla Corte di Giustizia, corrisponde a quella resa dalla nostra Corte costituzionale che dichiara con efficacia *ex tunc* l'illegittimità preesistente alla pronuncia. Gli effetti di tali sentenze risalgono al momento dell'entrata in vigore della legge istitutiva del tributo in quanto la pronuncia definisce la portata della norma comunitaria così come avrebbe dovuto essere intesa ed applicata sin dall'origine. Cfr. su tale punto MELIS, *Motivazione e argomentazione nelle sentenze della Corte di Giustizia*, Rass trib., 2005, p. 431, MALHERBE, *La retroattività delle norme tributarie interne e la giurisprudenza fiscale della Corte di Giustizia europea. La prospettiva belga e il contesto europeo*, in questo fascicolo a pag. 35.

<sup>5</sup> Sentenze Cort. Giust. *Blairot* C -24/86 del 2.2.1988 e *Legros* del 16 luglio 1992, causa C-163/90). Nel caso *EKW* 9.3.2000 causa C-437/97 della Corte di Giust. cit. è stata considerata la giustificazione delle gravi conseguenze economiche e finanziarie derivante dall'efficacia nel passato di una sentenza interpretativa della Corte di Giustizia facendo salvi i rapporti esauriti.

<sup>6</sup> La nostra giurisprudenza nelle sent. Cass. n. 936 del 16.1.2009 e n. 10982 del 13.5.2009, ha recentemente ribadito che il principio dell'affidamento del contribuente previsto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 10, e quello di irretroattività delle norme tributarie sfavorevoli impongono di ritenere che le norme tributarie anche procedurali non si applichino retroattivamente ai rapporti già definiti. Interessante è la posizione della giurisprudenza tedesca in proposito la quale considera incostituzionale se in contrasto con la libertà personale del contribuente e con il pubblico interesse anche norme retrospettive (*unechte rückwirkung*) che intervengono su situazioni pendenti. In Belgio con la sentenza 109/2004 della Corte costituzionale è stato chiarito che una norma tributaria non può applicarsi ad operazioni e situazioni che già si sono verificate al momento della sua entrata in vigore.

normativa, sono ancora pendenti o non consolidate al momento in cui quest'ultima entra in vigore sancendo l'esclusione per i rapporti esauriti<sup>7</sup>. Solo in tale ultimo caso, secondo la Corte di Giustizia<sup>8</sup>, con eccezione delle norme che stabiliscono il recupero di aiuti di Stato<sup>9</sup>, la norma che opera nel passato attraverso l'applicazione immediata, sarebbe priva di effetto retroattivo e non violerebbe le posizioni dei singoli.

## 2. Divieto di retroattività nel diritto comunitario e tutela dell'affidamento

La tutela dell'affidamento in materia tributaria consente al contribuente di poter operare sulla base di una situazione giuridica precedente all'innovazione normativa senza subire il pregiudizio di successive modifiche sfavorevoli. Tale principio che trova le sue fondamenta nel principio di libera iniziativa economica e che garantisce la tutela delle aspettative, si traduce nella tutela della pianificazione fiscale ed assume particolare rilevanza in ambito europeo<sup>10</sup> ed in particolare nella giurisprudenza della Corte di giust<sup>11</sup>. e della Corte europea dei diritti dell'Uomo<sup>12</sup>. Nel nostro ordinamento tale principio consente di rafforzare il divieto di retroattività basato in materia tributaria inizialmente solo sull'attualità della capacità contributiva. Occorre ricordare, inoltre, che tale tutela non opera soltanto a livello orizzontale, cioè tra singoli cittadini od operatori economici comunitari, ma anche tra cittadino e Stato membro e tra quest'ultimo e gli organi dell'Unione, e che la violazione del principio di legittimo affidamento riguarda non solo gli atti di tipo amministrativo (un provvedimento legittimo o un comportamento chiaro e univoco dell'Amministrazione)<sup>13</sup>, ma anche quelli di tipo legislativo.

La tutela dell'affidamento, ai fini della limitazione della retroattività tributaria, si caratterizza per la rilevanza che assume accanto alle garanzie fondamentali del contribuente, l'interesse comunitario in grado di legittimare in taluni casi l'applicazione immediata della nuova norma tributaria senza violare la certezza del diritto e il divieto

<sup>7</sup> Cfr. Sentenza Corte Giust. *Angelo Tomadini srl / Amministrazione delle finanze* del 16.5.1979 causa 84/78, in *Racc.*, 1815 e *Société Cadi Surgelés/Ministero delle finanze* del 7.11.1996 causa 124/96, in *Racc.*, 1996, 5647.

<sup>8</sup> Sentenza *Assunta Licata/ Comitato Economico e Sociale*, del 10.7.1986, causa 270/84, *Racc.*, 1986, 2305. Una tendenza ad allargare la sfera del divieto di retroattività è ravvisabile in parte dalla dottrina LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento*, cit., p. 206, osserva come, nella sentenza *Westzucker* del 4.7.1973, causa 1/73, *Racc.*, 1973, 723 la quale ha precisato che i rapporti pendenti sarebbero stati meglio tutelati in presenza di una disciplina più stabile ed economicamente più adeguata. Vedi inoltre le Conclusioni dell'Avv. Gen Tizzano alle cause riunite del 3.6.2003 n. C-487/01 e C-7/01, ove si afferma relativamente alla legittimità di norme retroattive che operano su rapporti pendenti, che «non si vede come si possa negare carattere retroattivo ad una modifica legislativa per il solo fatto che essa non si spinge a revocare situazioni giuridiche ormai esaurite, ma si limita a precludere l'ulteriore godimento di un diritto legittimamente acquisito sotto la precedente legislazione».

<sup>9</sup> Vedi oltre par. 5.

<sup>10</sup> TIPKE-LANG, *Steuerrecht*, XVII ed., Colonia, 2002, 106. In Spagna, ove si ricorre generalmente al concetto di sicurezza giuridica che ha portata più ampia rispetto all'affidamento ed a quello della certezza del diritto, si è di recente fatto riferimento al principio di tutela dell'affidamento dei contribuenti per ritenere incostituzionali norme retroattive (sent. 89 del 29.4.2009). Con riguardo alla certezza del diritto nella giurisprudenza belga cfr. MALHERBE, *Retroactivity of domestic tax law and tax judgments of ECJ*, in Relazione al presente convegno *Il divieto di retroattività in materia tributaria: nuovi orientamenti in ambito nazionale e comunitario*, Napoli 10.11.2009.

<sup>11</sup> Vedi sentenze Corte di Giust. *Racke II* causa 89/78 del 25.1.1979, *Tunnel Refineries Limited* del 30.9.1982, causa 114/81, in *Racc.*, 1982, 3189, *Meiko Konservenfabrik* del 14.6.1983 causa 224/82, in *Racc.*, 1983, 2539). Cfr. in dottrina LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e comunitario*, cit., p. 196, VILLANI, *Principio dell'affidamento tra normativa tributaria e comunitaria*, in *Fiscalitax*, 2009, p. 1188, MARCHESELLI, *Affidamento e buona fede come principi generali del diritto*, *Dir. e prat. trib.*, 2009, p. 447.

<sup>12</sup> Cfr. sent. del CEDU del 25.7.2002. n. 48553/99 e del 18.12.2008, n. 20153/04 ove si è escluso che possa fondarsi affidamento avente ad oggetto la conservazione di un orientamento giurisprudenziale.

<sup>13</sup> Cfr. Sent. Corte Giust. *Elmeka* del 14.9.2006 C-181/04.

di retroattività. La dimensione comunitaria dell'affidamento coinvolge interessi prevalentemente (ma non solo) economici e finanziari come la lotta all'evasione e all'elusione fiscale compatibili con gli obiettivi del Trattato e determina un difficile bilanciamento con le garanzie del contribuente che si effettua attraverso l'analisi delle giustificazioni dell'efficacia retroattiva della norma emanata da parte del legislatore<sup>14</sup>. Proprio tale ultima caratteristica rende non assoluto il divieto di retroattività attraverso la tutela dell'affidamento. Resta infatti ipotizzabile in via eccezionale l'efficacia nel passato della norma comunitaria purché sia salvaguardato il bilanciamento tra diversi interessi comunitari e altri principi o valori altrettanto fondamentali<sup>15</sup>.

La violazione della tutela dell'affidamento si caratterizza anche nella nostra più recente giurisprudenza costituzionale per essere considerata solo nel caso in cui l'irretroattività e le esigenze di certezza del diritto siano in contrasto con altri interessi costituzionali e comunitari protetti, con conseguente sindacato della Corte Costituzionale, in base ai canoni della ragionevolezza e della non arbitrarietà<sup>16</sup>, in ordine all'esito del bilanciamento degli interessi in conflitto<sup>17</sup> e per la difficile valutazione ponderata degli interessi contrapposti con conseguente giudizio sulla congruità delle giustificazioni dell'intervento retroattivo.

È difficile stabilire se la tutela dell'affidamento in ambito comunitario contempla tutte le norme tributarie nazionali retroattive anche non emanate in attuazione di disposizioni comunitarie. Da una costante giurisprudenza risulta infatti che il principio della tutela del legittimo affidamento fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario e deve essere rispettato dagli Stati membri<sup>18</sup> allorché danno attuazione a normative comunitarie<sup>19</sup> riguardanti più in generale le modifiche nazionali che privano ad es. un soggetto di un diritto come quello alla detrazione o al rimborso IVA riconosciuto dalla VI Direttiva. La Corte di Giustizia, quindi, afferma la *teoria del diritto acquisito* quale fondamento dell'affidamento legittimo nella legislazione esistente e limite alla retroattività di modifiche normative *in peius* per il contribuente al fine di garantire il rispetto del principio comunitario dell'effettività degli obblighi comunitari.

Sembra pertanto necessario per il riconoscimento da parte degli organi giurisdizionali del principio comunitario della tutela dell'affidamento, che la normativa interna retroattiva debba essere emanata in attuazione di precise disposizioni comunitarie. Appare opportuno chiedersi se la tutela dell'affidamento possa essere riconosciuta a livello comunitario anche nel caso più frequente in cui la norma nazionale non sia

<sup>14</sup> Ciò è necessario a far comprendere per quale motivo la misura deve avere effetto retroattivo e quale sia il fine perseguito da tale norma. Cfr. Sent. Cort giust. *Racke*, 98/78 del 25.1.1978, *Ilford* del 1.2.1984 causa 1/84, in *Racc.*, 1984, 423, *Principal Aduanas de la Junquera* del 1.4.1993 cause riun. 260 e 261/91 *Racc.*, 1993, 1885.

<sup>15</sup> TESAURO G., *Dir. comunitario*, Padova 2008, 130; LORELLO, *La tutela del legittimo affidamento tra diritto interno e comunitario*, cit., 196. Vedi sentenze Corte di Giust. *Racke II* causa 89/78 cit., *Tunnel Refineries Limited* del 30.9.1982, causa 114/81, in *Racc.*, 1982, 3189, *Meiko Konservenfabrik* del 14.6.1983 causa 224/82.

<sup>16</sup> Il divieto di arbitrarietà di origine nord americana è stato spesso considerato insieme alla sicurezza giuridica dalla giurisprudenza costituzionale spagnola (sent. STC 197/1992 126/1987) come limite alla retroattività tributaria.

<sup>17</sup> Vedi sentenze della Corte Costituzionale nn. 229/1999, 525/2000 e ord. 341/2000 ove si è ritenuto che la retroattività deve trovare giustificazione sul piano della ragionevolezza e non deve andare in contrasto con valori ed interessi costituzionalmente protetti in modo da incidere arbitrariamente su situazioni sostanziali poste da precedenti leggi. Nella sentenza n. 74 del 28.3.2008 la Corte Cost. ha ritenuto che la norma di interpretazione autentica non può considerarsi lesiva dei principi di ragionevolezza e di tutela del legittimo affidamento.

<sup>18</sup> Cfr. *Belgocodex*, cit., punto 26, e *Schloßstraße* dell'8 giugno 2000, causa C-396/98, *Marks and Spencer* 11 luglio 2002 Causa C-62/00 e *Sudholz* Sent. C-17/01 del 29.4.2004, p. 32.

<sup>19</sup> Nella sentenza Trib. I Grado Comunità Europee, 22 gennaio 1997, n. 115, in *Riv. dir. int.* 1997, 817 si legge infatti: «Il principio di buona fede è una norma di diritto internazionale consuetudinario che vincola la Comunità» e «Il principio di buona fede è il corollario, nel diritto internazionale pubblico, del principio di tutela del legittimo affidamento che fa parte dell'ordinamento giuridico comunitario».

attuativa di obblighi assunti a livello europeo, ma rappresenti comunque un ostacolo alle libertà fondamentali garantite dal trattato UE. Una risposta in senso favorevole a tale interrogativo che potrebbe provenire prima o poi dalla stessa Corte di giustizia<sup>20</sup>, determinerebbe l'applicazione della tutela dell'affidamento all'intera sfera delle imposte dirette retroattive con conseguente superamento di ogni diverso divieto nazionale<sup>21</sup>.

### 3. Individuazione dell'affidamento ed effetto annuncio

I criteri per la determinazione dell'affidamento di origine comunitaria sono sovrapponibili a quelli esistenti per l'ordinamento interno<sup>22</sup> e sono costituiti essenzialmente dalla ragionevolezza della convinzione dell'interessato nel caso in cui l'operatore sia diligente (sent. Corte Giust., causa 78/77 del 1.2.1978), oltre che dalla assenza di interessi contrapposti prevalenti fondanti l'applicazione retroattiva<sup>23</sup>.

È necessario ad esempio che gli atti dell'autorità amministrativa abbiano ingenerato fondate aspettative in capo ad un operatore economico prudente ed accorto<sup>24</sup>. Nel caso *Elmeka* del 14.9.2006 C-181/04 è stato affermato dalla Corte di Giustizia che se la risposta a tale quesito dà esito positivo, occorre, in secondo luogo, accertare la legittimità di tali aspettative<sup>25</sup>. In modo analogo si ritiene che nel nostro ordinamento nazionale il divieto di retroattività è superabile solo nei casi eccezionali in cui la fiducia non appare degna di tutela ed infatti la giurisprudenza costituzionale ha considerato l'irretroattività un principio generale salvo un'effettiva causa giustificatrice<sup>26</sup>.

Non è considerata espressamente l'obiettivo incertezza interpretativa (diversi e contrastanti precedenti orientamenti rispetto alla norma che opera per il passato) in ambito comunitario ai fini della limitazione attraverso affidamento dell'efficacia retroattiva di una norma tributaria come nel caso dell'efficacia nel passato delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia<sup>27</sup> ove si è rilevato che l'autolimitazione dell'efficacia retroattiva della decisione può derivare dall'obiettivo incertezza giuridica che può generare affidamento da parte del contribuente il quale può pensare di agire

<sup>20</sup> La Corte di Giust ha ritenuto nella sentenza *Loulondakis* del 12.7.2001 C-262/99 che non può ritenersi esistente un principio generale comunitario di buona fede volto ad escludere l'applicazione di tributi e sanzioni in caso di violazioni di norme tributarie. La mancata armonizzazione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza di disposizioni fiscali derivanti da legislazione comunitaria, determinerebbe la possibilità degli Stati di applicare le sanzioni in base al diritto interno e di disapplicare le sanzioni in base alla buona fede.

<sup>21</sup> MALHERBE, *Retroactivity of domestic tax law and tax judgments of ECJ* cit. esamina tale problema nel caso di efficacia retroattiva delle sentenze della Corte di Giustizia ove è possibile che la limitazione temporale riguardi la sfera delle imposte dirette.

<sup>22</sup> MARCHESSELLI *op. cit.*, p. 448.

<sup>23</sup> Sent. Corte Giust. C-35/97 del 24.9.1998, causa C-148/04 del 15.12.2005.

<sup>24</sup> V., in tal senso, sentenze, *Union nationale des coopératives agricoles de céréales e a./Commissione e Consiglio* del 10 dicembre 1975, cause riunite da 95/74 a 98/74, 15/75 e 100/75, Racc. pag. 1615, punti 43-45, e 1° febbraio 1978, causa 78/77, *Lührs*, Racc. pag. 169, punto 6.

<sup>25</sup> Nel caso di specie, come esposto nelle decisioni di rinvio, l'*Elmeka* aveva inoltrato al servizio delle imposte del Pireo una domanda volta a sapere se, per l'attività di rifornimento delle navi, essa era esentata dal pagamento dell'IVA, ai sensi dell'art. 22 della legge n. 1642/1986, e, in tal caso, in base a quale procedura. Il detto servizio le ha risposto dichiarando che le polizze di carico erano esenti dall'IVA conformemente al disposto del detto art. 22, lett. e) e d). Veniva inoltre rilevato che esiste un'espressa disposizione di diritto interno che designa l'autorità nazionale competente a rispondere alle domande poste dai cittadini in ordine a problemi giuridici in materia di fiscalità. Sulla base di tali considerazioni è stato ritenuto necessario il rispetto del legittimo affidamento da parte delle autorità nazionali.

<sup>26</sup> MARONGIU in *Sulla legittimità costituzionale delle norme tributarie retroattive* in relazione al presente convegno, ha ritenuto che la poca chiarezza impone l'emanazione di leggi interpretative o ragioni di benessere collettivo possono essere considerate prevalenti sulla fiducia e renderla non degna di tutela.

<sup>27</sup> Sent. Corte giust. *Bautia* del 13.2.1996 causa C-197/94 e sent. *Sema Sumul* 262/96 del 4.5.1995 p. 110.

correttamente seguendo ad es. un consolidato orientamento. La nostra Corte Cost. (nella sent. n 162/2008) ha ritenuto diversamente in proposito che, per invocare la tutela dell'affidamento, vi debbano essere precedentemente indirizzi interpretativi omogenei.

Tra le situazioni che possono secondo la giurisprudenza comunitaria determinare l'affidamento da parte del contribuente e consentire l'effetto retroattivo delle sentenze o di norme tributarie nazionali e atti comunitari rendendole prevedibili, è contemplato il caso dell'*effetto annuncio* attraverso il quale viene ufficialmente comunicata l'intenzione di adottare un nuovo intervento normativo o una modifica legislativa. Non in tutti gli ordinamenti è previsto tale effetto.

In Italia, a differenza di altri ordinamenti come Svezia, Germania, Belgio e Spagna, pur assumendo una certa rilevanza la *prevedibilità*, non si fa ricorso a tale regola ai fini dell'applicazione del divieto di retroattività. L'effetto annuncio quale situazione di affidamento prevista obbligatoriamente attraverso il comunicato stampa o comunicazione da parte del Ministero delle finanze di un disegno di legge proposto in Parlamento, è riconosciuta dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia<sup>28</sup>. Tale procedura consente che una nuova legge tributaria si applichi retroattivamente a partire dal giorno in cui il governo avrà inviato una lettera (ufficiale) che annuncia la sua intenzione di modificare norme precedenti o di intervenire con nuove disposizioni.

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenza *Legros* del 16-7-1992, causa C-163/90 e *EKW* del 9.3.2000 causa C-437/97)<sup>29</sup> si afferma inoltre, ai fini della limitazione dell'efficacia della sentenza della Corte, che si determina affidamento qualora la Commissione CE dà *espressamente* alle autorità governative l'assicurazione della compatibilità con il diritto comunitario del tributo oggetto della controversia e si ritiene che la certezza del diritto si oppone a che siano rimessi in discussione rapporti giuridici che hanno esaurito i loro effetti nel passato.

Una particolare situazione di affidamento è stata contemplata nelle Conclusioni dell'Avv. Gen. Jacobs al caso italiano *Banca popolare di Cremona* (causa C-475/03 del 3.10.2006) riguardante la compatibilità dell'IRAP con la direttiva IVA, ove è stato possibile rilevare un utilizzo improprio da parte del governo italiano (punti 75 e 76)<sup>30</sup> dei principi della tutela dell'affidamento e di certezza del diritto a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria in relazione al comportamento della Commissione UE per cercare di limitare l'efficacia nel tempo dell'eventuale sentenza di incompatibilità del nostro tributo regionale con il diritto comunitario.

Appare evidente la difficoltà di identificazione di una situazione di legittimo affidamento in presenza di una mancata presa di posizione della Commissione, evidenziata dallo stesso Avv. Gen. come si evince dal punto 78 delle Conclusioni, ove si parla dell'«assenza di

<sup>28</sup> Vedi sentenza Corte giust. *Stichting Goed Wonen II* del 26.4.2005, causa C-376/02.

<sup>29</sup> Cfr. su tale sentenza il commento di ARMELLA, *Brevi note sulla compatibilità...* in Riv Dir Trib., 2000 III, p. 143.

<sup>30</sup> In tali conclusioni si è considerato al p. 75 la possibilità per le parti di far valere l'interpretazione contenuta in tale sentenza per mettere in discussione rapporti giuridici instaurati in buona fede nel passato. Prima di decidere di imporre tale limitazione, essa verifica che siano soddisfatti due criteri essenziali, e cioè che le persone interessate debbono aver agito in buona fede e che deve sussistere un rischio di gravi difficoltà.

Al p. 76 si è affermato che, per quanto riguarda la buona fede, la Corte ha tenuto conto in particolare della posizione assunta dalla Commissione in relazione alla normativa dello Stato membro. La Corte ha riconosciuto, ad esempio, che uno Stato membro può far valere il mancato avvio, da parte della Commissione, di un procedimento per inadempimento nei suoi confronti. Uno Stato membro deve tanto più aver diritto a far valere l'espressa accettazione da parte della Commissione della compatibilità della sua normativa con il diritto comunitario. Alla luce di tale lettera, e dell'assenza di qualsiasi successiva reazione critica da parte della Commissione, il governo italiano riteneva che esso potesse legittimamente concludere che l'imposta non era incompatibile con il diritto comunitario.

reazione critica da parte della Commissione sulla incompatibilità dell'IRAP» con il diritto comunitario e del fatto che l'Organo comunitario, a seguito dell'invio dei documenti da parte del Governo Italiano, nulla avesse aggiunto. L'assenza di reazione (silenzio) da parte della commissione UE nel caso IRAP non può generare affidamento non essendo in grado di divulgare e di favorire la conoscenza riguardo l'opinione dell'organo comunitario sulla presunta (in)compatibilità dell'imposta regionale con il diritto comunitario.

Risulta certamente particolare e meritevole di attenzione l'orientamento della giurisprudenza comunitaria la quale ha riconosciuto una situazione di affidamento nell'immutabilità della situazione giuridica anche prima che si verificasse il presupposto previsto dalla legge tributaria (garantendo la tutela della pianificazione fiscale) considerando un momento o un *comportamento giuridicamente rilevante* come attività propedeutiche all'esercizio di impresa (operazione imponibile) non ancora iniziata ai fini della detraibilità dell'IVA (caso *Schlostrasse*<sup>31</sup>, e *Marks and Spencer* cit.). Vi sono una serie di precisazioni da parte della stessa Corte di Giustizia per arginare la forte capacità espansiva (temporale) del principio dell'affidamento a tutela dell'irretroattività che può derivare da tale orientamento.

Nelle sent. *Terra Baubedarf-Handel GmbH*<sup>32</sup> e *Uudenkaupungin kaupunki*, (causa C-184/04 del 2006) è stato precisato che uno Stato membro che accorda ai suoi soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione della locazione di un immobile, non è autorizzato, in virtù di tale disposizione, ad escludere la detrazione dell'IVA per investimenti immobiliari effettuati prima dell'esercizio di tale diritto d'opzione, quando la domanda presentata ai fini di tale opzione non è stata presentata entro sei mesi a partire dalla messa in servizio di tale immobile. Non sono inoltre ammissibili, sostiene ancora la Corte nella sentenza dell'8 giugno 2000, causa C-396/98, situazioni fraudolente o abusive in cui, ad esempio, il soggetto passivo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica al solo fine di detrarre l'IVA in relazione all'acquisto di beni da destinare al suo patrimonio privato<sup>33</sup>. In tal caso, l'amministrazione finanziaria può chiedere il rimborso dell'IVA poiché la detrazione è stata effettuata in mala fede, cioè senza che sussistesse la condizione di inerenza del bene all'attività d'impresa.

<sup>31</sup> Si afferma in tale sent. che «dal momento che il giudice nazionale accerta che l'intenzione di iniziare attività economiche che danno luogo ad operazioni imponibili è stata dichiarata in buona fede e che siffatta intenzione è confermata da elementi oggettivi, il soggetto passivo fruiscie del diritto di detrarre immediatamente l'IVA dovuta o assolta sui beni o servizi forniti ai fini delle attività economiche che esso intende realizzare e i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto ostano a che una modifica legislativa successiva alla fornitura di tali beni o servizi lo privi, con effetto retroattivo, di un diritto siffatto».

<sup>32</sup> Nel caso del 29.4.2004 C 152/02 *Terra Baubedarf-Handel GmbH* veniva sollevata la questione se il soggetto passivo d'imposta potesse esercitare il proprio diritto alla deduzione soltanto con riferimento all'anno solare in cui gli pervenga la fattura, ai sensi dell'art. 18, n. 1, lett. a), della direttiva 77/388/CEE, ovvero se il diritto alla deduzione si dovesse sempre esercitare (anche con effetto retroattivo) per l'anno solare in cui sorga il diritto alla deduzione, ai sensi dell'art. 17, n. 1, della direttiva medesima. La corte di Giust. ha ritenuto che tale questione pregiudiziale deve essere risolta dichiarando che, ai fini della deduzione prevista all'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, l'art. 18, n. 2, primo comma, della direttiva medesima deve essere interpretato nel senso che il diritto alla deduzione va esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti da tale disposizione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato.

<sup>33</sup> Nella sentenza *Gemeente Leusden* C-487/01 del 29.4.2004 riguardante la sottrazione al diritto di detrazione IVA ammessa in caso di frode evasione o abuso al p. 77, si è affermato che sarebbe contrario a tale obiettivo vietare ad uno Stato membro d'imporre l'applicazione immediata di una sua legge che sopprima il diritto di optare per l'imposizione di determinate locazioni d'immobili, avente come corollario l'obbligo di rettificare le deduzioni effettuate, qualora tale Stato si sia reso conto che il diritto di opzione veniva esercitato nell'ambito dei meccanismi elusivi dell'imposta. Un soggetto passivo non può dunque fare legittimamente affidamento sul fatto che sussista un contesto normativo che consente la frode, l'evasione fiscale o l'abuso.

#### 4. Deroche al divieto comunitario di retroattività tributaria

Da quanto sin ora rilevato sembra che può derogarsi al principio di certezza delle situazioni giuridiche e della tutela dell'affidamento che non consente la retroattività di atti comunitari, in via eccezionale, qualora lo esiga lo scopo da raggiungere rappresentato da un interesse pubblico concreto e più consistente<sup>34</sup> e purché il legittimo affidamento degli interessati sia debitamente rispettato (sentenza Corte Giust. *Paesi Bassi/Consiglio* del 22 novembre 2001, causa C-110/97). La tutela del legittimo affidamento inoltre non potrà mai essere invocata nel caso in cui l'operatore economico si rendesse autore di una violazione manifesta della normativa comunitaria, come si può leggere nella sent. del Tribunale di I grado CE, del 26/9/2002, causa T-199/99, *Sgaravatti Mediterranea Srl/Commissione*. Un operatore economico diligente deve essere in grado di accertare se la procedura per l'emanazione di una norma tributaria agevolativa di cui intende beneficiare (compatibile con gli aiuti di Stato) sia stata rispettata sicché ad es. in materia di aiuti fiscali, non può essere riposto legittimo affidamento in una decisione che non provenga dalla Commissione<sup>35</sup>.

Proprio in materia di recupero di aiuti di Stato si ricorre maggiormente alla deroga al principio della tutela dell'affidamento e al divieto di retroattività giungendo a ritenere l'illegittimità degli atti e delle procedure in grado di superare retroattivamente anche il limite dei rapporti esauriti e il giudicato (sent. Corte Giust. *Lucchini* del 18.7.2007, causa 119/05)<sup>36</sup> qualora *preclude la corretta applicazione delle norme di diritto comunitario*. La giurisprudenza comunitaria ha ritenuto che il legittimo affidamento non può esser invocato per eludere attraverso l'irretroattività della norma procedimentale sopravvenuta, l'esecuzione di una decisione della Commissione in materia di aiuti di Stato<sup>37</sup>. La nostra giurisprudenza costituzionale ha chiarito invece in proposito (sent. Corte Cost. 525/2000) che esiste un divieto di annullamento degli effetti del giudicato attraverso la retroattività in materia tributaria.

Con riguardo al recupero degli aiuti fiscali, anche se la nostra giurisprudenza di merito<sup>38</sup> ha considerato tale principio in contrasto con il divieto di retroattività ex art. 3 L.212/2000 ed art. 53 cost., nel caso di applicazione retroattiva delle disposizioni previste dal D.L. 15 febbraio 2007, che prevedeva le modalità dei recuperi degli aiuti ex art. 43 D.P.R. 602/73 anche qualora si era verificata la decadenza, la Corte Cost con sentenza n. 36 del 6.2.2009 si è adeguata ai principi comunitari ed ha affermato che l'inapplicabilità delle esenzioni fiscali nei confronti degli stessi beneficiari delle

<sup>34</sup>Vedi retro par. 3.

<sup>35</sup>Sent. Corte Giust. *Unicredito Italiano* C-148/04 del 15.12.2005 p. 107 ove si afferma che, è sufficiente ricordare che la valutazione della compatibilità di un aiuto con il mercato comune ricade nella competenza esclusiva della Commissione, sicché un operatore economico diligente non può riporre legittimo affidamento in una decisione che non provenga dalla detta istituzione.

<sup>36</sup>In tale sentenza si è affermato che il diritto comunitario osta all'applicazione di una disposizione del diritto nazionale, come l'art. 2909 del codice civile italiano, volta a sancire il principio dell'autorità di cosa giudicata, nei limiti in cui l'applicazione di tale disposizione impedisce il recupero di un aiuto di Stato erogato in contrasto con il diritto comunitario e la cui incompatibilità con il mercato comune è stata dichiarata con decisione della Commissione divenuta definitiva.

<sup>37</sup>Cfr. la sent. 94/87 del 2.2.1989. Inoltre nella sent. 18.7.2007 causa C 119/05 la Corte di Giust. ha considerato la legittimità dell'attività di recupero di aiuti di Stato concessi da uno Stato in difetto dei presupposti sostanziali e procedurali prescritti.

<sup>38</sup>Sent. CTP Savona 285 del 2008 e Firenze 96/2007.

agevolazioni, i quali – come sottolineato dalla costante giurisprudenza comunitaria<sup>39</sup> – hanno l'onere di diligenza di accertare il rispetto della procedura comunitaria prevista per la concessione degli aiuti di Stato e, in caso di inottemperanza a tale onere, non possono vantare, di regola, alcun legittimo affidamento sugli aiuti incompatibili con l'ordinamento comunitario. Inoltre ha ritenuto che la denunciata efficacia retroattiva del decreto-legge n. 10/2007 trova giustificazione nell'art. 117, primo comma, Cost., in conseguenza dell'obbligo imposto dall'ordinamento comunitario al legislatore italiano di procedere al recupero delle somme corrispondenti alle agevolazioni fiscali non compatibili con la normativa comunitaria. Tale nuova tendenza giurisprudenziale consente tuttavia il superamento di limiti temporali fondamentali posti dall'ordinamento tributario nazionale a garanzia della certezza del diritto come quello del giudicato o della decadenza in ragione dell'effettività, non della norma comunitaria in generale, ma di quelle in materia di aiuti di Stato.

## 5. Il necessario rispetto del limite dei rapporti esauriti

Con riferimento agli atti comunitari diversi dalle norme del Trattato dell'Unione Europea, si è stabilito che un regolamento non può essere applicato retroattivamente indipendentemente dai vantaggi o svantaggi prodotti, a meno che ciò non si desuma dalla sua lettera e dai suoi scopi<sup>40</sup>. È possibile dunque incidere con la nuova norma retroattivamente anche su situazioni consolidate come i rapporti giuridici definiti anteriormente all'entrata in vigore, ma soltanto se ciò risulti dal testo o dalla *ratio* dell'atto comunitario e sia necessario, in base al principio di proporzionalità, per il raggiungimento dell'obiettivo perseguito.

Il superamento dei rapporti esauriti attraverso norme retroattive – anche se motivato da interessi prevalenti – deve tuttavia risultare eccezionale in quanto può rappresentare una violazione della certezza del diritto.

In tal senso la sent. Corte Giust. (sent. *Amministrazione delle finanze / srl Meridionale industria salumi* del 12.11.1981, cause 212-217/80, in *Racc.*, 1981, 2735) ha affermato che la motivazione da parte del legislatore nazionale (non generica) è necessaria per verificare se la norma retroattiva è essenziale per il raggiungimento del fine perseguito (repressione di frodi o abusi) e per comprendere per quale motivo la disposizione fiscale non è stata adottata precedentemente<sup>41</sup>. Sulla base di tali precedenti si è ritenuto (nella sent. *Olimpiacub* del 3.9.2009, causa C-2/08) che la decisione fondata su un'interpretazione delle norme comunitarie relativa a pratiche abusive consente di superare il limite del giudicato esterno.

È evidente come la tutela dell'affidamento a livello comunitario che consente di superare i limiti posti nel nostro ordinamento dall'attualità della capacità contributiva, rendendo il divieto di retroattività più facilmente applicabile nel caso di norme procedurali dotate solitamente di applicazione immediata, determina una maggiore attenzione verso l'attività del legislatore il quale deve attraverso la *ratio* fornire adeguata

<sup>39</sup> *Ex plurimis*: sentenze della Corte di giustizia CE del 22 giugno 2006, in cause riunite C-182/03 e C-217/03; del 15 dicembre 2005, in causa C-148/04; del 1° aprile 2004, in causa C-99/02P del 7 marzo 2002, in causa C-310/99; del 20 marzo 1997, in causa C-24/95; nello stesso senso, la sentenza della Corte di cassazione civile n. 4353 del 2003.

<sup>40</sup> Sentenza *Gesamthochschule* del 29.1.1985 causa 234/83, in *Racc.*, 1985, 327.

<sup>41</sup> Vedi in tal senso sent. *Zuckerfabrik* del 21.2.1991 causa 143/88, in *Racc.*, 415 Giustificazione evitare frodi e abusi (v. sent. del 26.4.05 C 376/02).

giustificazione della portata retroattiva della norma tributaria. Ed è questa complessa verifica che può talvolta assumere connotazioni extrafiscali e che va effettuata nel rispetto assoluto del principio della proporzionalità, che caratterizza forse maggiormente l'approccio comunitario nel contrasto al fenomeno della retroattività tributaria e che può solo essere facilitata dal preannuncio legislativo o effetto annuncio.

La Corte di Giustizia ha spesso considerato i rapporti esauriti in generale ai fini della limitazione dell'efficacia retroattiva delle proprie sentenze e del riconoscimento del rimborso, nel caso di sentenze interpretative che dichiarano la incompatibilità di tributi nazionali<sup>42</sup>. L'eccezionalità della deroga del principio dei rapporti esauriti è forse ravvisabile unicamente nell'obiettivo prioritario della repressione dell'evasione fiscale ed in caso di utilizzo improprio di norme agevolative fiscali.

Per quanto riguarda l'obiettivo della norma fiscale retroattiva che come esaminato può essere rappresentato dalla necessità del recupero degli aiuti fiscali, va rilevato invece che l'interesse comunitario rappresentato dalla tutela dalle regole della concorrenza, diversamente da quello antievasione e antiabuso, in tal caso non può prevalere su ogni altro e soprattutto sull'affidamento in quanto il principio di equivalenza impone corrispondenza in ambo i sensi e dunque anche tra le regole procedurali tributarie nazionali (per le quali vige il limite dei rapporti esauriti) e quelle comunitarie (in materia di recupero di aiuti fiscali) per le quali spesso tale limite è stato superato.

---

<sup>42</sup> L'orientamento della Corte di Giustizia che comporta una compressione del diritto al rimborso a vantaggio dell'Amministrazione finanziaria è riferibile generalmente secondo la giurisprudenza CE ai soli rapporti esauriti (nella sentenza *Legros* del 16 luglio 1992, causa C-163/90 si afferma infatti che «considerazioni sulla certezza del diritto escludono che effetti giuridici che si sono esauriti nel passato possano essere riconsiderati quando ciò influirebbe sul sistema di finanziamento locale»).

Solo in via eccezionale la Corte, ritiene infatti di poter, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere la disposizione così interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede (v. sentenze *Blaizot*, punto 28; 16 luglio 1992, causa C-163/90, *Legros* cit., punti 30-34, e 4 maggio 1999, causa C-262/96, *Sürül*, Racc. pag. 2685, punto 108, *Bidar*, causa 209/03 del 15.3.2005).

# Prohibition of Tax Retroactivity: National and Community New Tendencies. National Report for Germany\*

Johanna Hey\*\*

CONTENTS: Preface; A. Terminology in Germany; I. Distinction between retroactivity and restrospectivity; II. The relevance of the taxing period for the distinction between retroactivity and restrospectivity; III. Interpretative Statutes: legislative purpose of clarification; IV. "Validation Statutes" (so called "Nichtanwendungsgesetze"); V. Relation between the date of publication and the date of commencement; VI. Concept of retrospectivity; B. Ex ante evaluation of retroactivity; I. Constitutional limitations to retroactivity of tax laws; II. Transition policy of the legislator; C. Use of retroactivity in legislative practice; I. The role of adoption of the bill in parliament; II. Retroactive application from first announcement; III. Retroactivity and pending cases; D. Ex post evaluation of retroactivity; I. Control by the Constitutional Court; II. Standards applied to retroactive/retrospective tax statutes by Courts; III. Retroactivity of Acts of Parliament and subordinate legislation; IV. Avoiding unconstitutional retroactivity by interpretation; V. Self-Discipline of the Legislator; E. Retroactivity of Case Law: Transition practice of the Supreme Tax Court in cases of a change of the existing case law; F. Views in Literature.

## Preface

The practice of retroactive tax legislation in Germany is influenced to a great extent by extensive case law provided by the German Constitutional Court. For the last 50 years tax legislation has been the main field of the development of this court practice.

At present the practice of the Constitutional Court seems to be on the move, though it is not yet in sight where it will lead to. Right now there are more than 10 cases of retroactive tax legislation pending at the Constitutional Court, most of them due to requests for constitutional review of German fiscal courts and some constitutional complaints by individual tax payers.

In some of the pending cases decisions are announced for the next months. In my report I am indicating the open questions, but will not speculate about the possible outcome. I will be pleased to keep you informed about the current development, as soon as new decisions of the Constitutional Court will be published.

\* Naples Congress 10<sup>th</sup> of Nov. 2009 on Retroactivity and Tax Legislation: National Report Germany.

\*\* Prof. Dr. Johanna Hey, University of Cologne.

## A. Terminology in Germany

### I. Distinction between retroactivity and retrospectivity

Based on the case law of the Constitutional Court, German prevailing doctrine sharply distinguishes between retroactivity and retrospectivity as two quite differently conceived categories<sup>1</sup>. Terminology wise retroactivity is called “real” or “true” retroactivity (“*echte Rückwirkung*” or “*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*”)<sup>2</sup>; retrospectivity is called “pseudo” retroactivity (*unechte Rückwirkung*, “*tatbestandliche Rückanknüpfung*”)<sup>3</sup>.

A statute is considered to have retroactive effect when it applies to transactions/cases which have been closed before promulgation of the new law. In this case the new law alters legal consequences ensued before it came into existence. As opposite to this, retrospectivity is given, if the new law applies to transactions/economic activities which have been started in the past but not yet been closed<sup>4</sup>.

The attribution to one of the two categories is of eminent importance, because it pre-determines the outcome whether the statute will be held unconstitutional or not (see in detail below No. 16). That is because the Constitutional Court assumes retroactive laws in principle prohibited, whereas laws with only retrospective effect in general are permitted. There are only very few judgments where in case of mere retrospectivity the Constitutional Court nevertheless hold a law unconstitutional for the reason of violation of the appellant’s legitimate trust in the continuity of legislation. But these cases have been decided in other fields, not in tax law. So far, not one single case of an only retrospective tax statute has been abrogated by the Constitutional Court.

Fiscal literature is divided; part of the authors promote a uniform concept of retroactivity<sup>5</sup> mainly to avoid the pre-determination which is the result of the sharp line drawn between (true) retroactivity and retrospectivity (pseudo retroactivity) by the Constitutional Court. However, most authors want to adhere to the distinction<sup>6</sup>, even though many criticise the outcome of the court practise in cases of retrospectivity. But the fear is that if the distinction between (true) retroactivity and retrospectivity (pseudo retroactivity) is given up, one could not any longer rely on the relatively predictable results of the ban of (true) retroactivity as a general principle.

The ultimate problem is to determine the moment the transaction/taxable activity is closed, so amendments/new tax obligations after this date have to be considered retroactive. The difficulties can be illustrated by the reform of the capital gains taxation

<sup>1</sup> Since Judgment of the Constitutional Court of May 31, 1960, BVerfGE 11, p. 139 (pp. 145-146).

<sup>2</sup> This Terminology is used since Judgment of May 14, 1986, BVerfGE 72, p. 200, 242, by the Second Senate of the Constitutional Court, but has no different meaning.

<sup>3</sup> Terminology of the Second Senate of the Constitutional Court (see before footnote 2).

<sup>4</sup> E. g. judgments of the Constitutional Court of May 31, 1960, BVerfGE 11, p. 139 (146); of July 19, 1967, BVerfGE 22, p. 241 (248); of June 20, 1978, BVerfGE 48, p. 403 (415).

<sup>5</sup> E. g. Dieter Birk, *Die Verwaltung (DV)*, Vol. 35, 91 (109, 111); Joachim Lang, *Die Wirtschaftsprüfung (WPg.)* 1998, 163 ff.; Monika Jachmann, *Thüringer Verwaltungsblätter (ThVBl.)* 1999, 269 ff.; Johanna Hey, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Cologne 2002, pp. 247 and to other concepts in literature p. 233-239.

<sup>6</sup> See e.g. Klaus-Dieter Drüen, *Steuer und Wirtschaft (StuW) StuW* 2006, pp. 358-365; Seer/Drüen, *Finanzrundschau* 2006, 661 (668);

in Germany in 1999<sup>7</sup>, which gave rise to several requests for constitutional review<sup>8</sup> and constitutional complaints, all not yet decided.

With Tax Relief Act 1999/2000/2002 the legislator extended the deadline in which capital gains from real estate are taxed from 2 to 10 years. The bill was adopted in parliament at March 4, 1999, and promulgated at March 31, 1999. Nevertheless, the extended holding period applied to all sales concluded after December 31, 1998.

One could argue that the taxpayer already at buying the property – let's say at June 30, 1995 – reckoned on the chance to sell the property any time after June 30, 1995 (after the 2 years speculative holding period) without any fiscal consequences. Possibly that was the reason why he decided for a real estate investment. However, nobody would consider the taxable event at this moment as already fully closed.

So what is the critical date? After which point does the tax payer deserve protection of his confidence in the existing legal situation? The moment the former two years holding period expired<sup>9</sup>? The moment he concluded the contract to sell the property? The moment he receives the sales price from the buyer? Or the moment the annual tax obligation of the taxing period, in which he sold the property, arises (= the end of the fiscal year)?

Depending on the answer to this question, the provision at issue has retroactive or only retrospective effect.

## II. The relevance of the taxing period for the distinction between retroactivity and retrospectivity

In this context, one of the biggest controversies between the Constitutional Court and the fiscal literature as well as the fiscal courts is the relevance of the accrual of the tax obligation by the end of the year.

Already in 1961 in one of its first judgments on retroactivity in tax law<sup>10</sup>, the Constitutional Court invented a taxing period related concept for the distinction between retroactivity and retrospectivity (so called “*Veranlagungszeitraumrechtsprechung*”). Due to the fact that the tax obligation of all period related taxes (especially personal/corporate income tax, value added tax) arises only at the end of the year, the Court concluded that the tax case is not closed until the end of the year, because the legal consequences are still open. Therefore, insofar as the new statute is promulgated before December 31, it is considered to be only retrospective, even if it applies from January 1 of the current year. Only if the new law also claims application for previous years it is conceived as retroactive. In a leading decision of May 14, 1986<sup>11</sup> the Constitutional Court reaffirmed its case law. What brought it about was a request for constitutional review of the Supreme Tax Court<sup>12</sup>, who had challenged the formal view of the taxing period-related distinction between retroactivity and retrospectivity.

<sup>7</sup> By *Steuarentlastungsgesetz* (tax relief act) 1999/2000/2002 of March 24, 1999, Federal Law Gazette I 1999, p. 402.

<sup>8</sup> Request of the Fiscal Court of Cologne of July 25, 2002, 13 K 460/01, *Entscheidungen der Finanzgerichte* (EFG) 2002, 1236; request of the Fiscal Court of Cologne of August 24, 2005, 14 K 6187/04, [www.fg-koeln.nrw.de](http://www.fg-koeln.nrw.de); request of the Supreme Tax Court (Bundesfinanzhof) of December 16, 2003, IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284.

<sup>9</sup> So Birk/Kulosa, *Finanzrundschau* (FR) 1999, 433 (438); against that Supreme Tax Court (Bundesfinanzhof) of Dec. 16, 2003 IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284.

<sup>10</sup> Constitutional Court (Bundesverfassungsgericht) Judgment of Dec. 19, 1961, BVerfGE 13, 261.

<sup>11</sup> Constitutional Court (Bundesverfassungsgericht) Judgment of May 14, 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200.

<sup>12</sup> Request of the Supreme Tax Court of Nov. 3, 1982 I R 3/79, BStBl. II 1983, 259.

The German tax legislator makes excessive use of the taxing period concept. Very often tax statutes are promulgated urgently end of December to allow them to enter into force for the whole fiscal year from January 1. The legislator applied the period related concept of the Constitutional Court even for inheritance tax, despite the fact that the inheritance tax claim accrues by the event of the succession, and not only at the end of the year<sup>13</sup>.

In the above example (see No. 1) of the extension of the holding period for tax free capital gains on real estate, according to the taxing period concept the change would be considered only retrospective even insofar as it applies to transactions concluded between January 1, 1999, and March 31, 1999, the date of the promulgation of the Tax Relief Act 1999/2000/2002. Obviously the legislator of the Tax Relief Act 1999/2000/2002 relied on the Constitutional Court's prevailing case law.

German fiscal literature opposes almost unison against this view (see below No. 22). The main argument against the taxing period related distinction between retroactivity and restrospectivity is that the accrual of the tax obligation at the end of the year is of mere technical character, but gives no insight whether the relevant taxable event has been concluded before. The tax payer deserves legal certainty of the tax consequences the moment he performs transactions (so called "*dispositionsbezogener Rückwirkungsbegriff*").

Only quite recently the Constitutional Court seems to take note of the critics in the fiscal literature. In its famous decision on the abolishment of tax subsidies for shipbuilding investments of December 3, 1997<sup>14</sup>, the Constitutional Court first time accepted that there are transactions which are fully closed before the end of the fiscal year. However it limited its decision to tax subsidies, stating that there the tax payer in particular depends on the reliability of the tax legislation.

The German Supreme Tax Court in harmony with the fiscal literature claims in a request for constitutional review of August 2, 2006, that this view also needs to be applied to regular tax provisions<sup>15</sup>, with the only aim to produce revenue, because they influence the behaviour of the tax payer often in the same way like tax incentives. Therefore the tax payer needs to know the fiscal consequences of his economic operations at the time he is undertaking them.

### III. Interpretative Statutes: legislative purpose of clarification

There is no special category of "interpretative statutes" in German law making. A technical term like "interpretative statutes" is unknown.

However, the legislator often claims that an amendment of an existing provision has the purpose to eradicate doubts about the correct interpretation of the legal wording ("*Klarstellungsinteresse*"). These "clarification" provisions are often enacted with retroactivity, sometimes applicable to all pending cases (tax assessments which are not final and conclusive yet).

<sup>13</sup> Inheritance tax reform 1996 with Annual Tax Act 1996, Federal Law Gazette I 1997, 378, adopted in parliament Dec. 20, 1996; promulgated Feb. 27, 1997, effective from January 1, 1996.

<sup>14</sup> Judgment of the Constitutional Court of Dec. 3, 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67; see for detailed reviews of this decision Johanna Hey, *Betriebs-Berater* (BB) 1998, 1444; Anna Leisner, *Steuer und Wirtschaft* (StuW) 1998, 254; Rolf Schmidt, *Der Betrieb* (DB) 1998, 1199.

<sup>15</sup> Supreme Tax Court (Bundesfinanzhof) of August 2, 2006 XI R 34/02, BStBl. II 2006, 887; as well BFH v. 16. 12. 2003 IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284 (291 ff.).

In general, these statutes have to be considered retroactive, when the new wording has to be applied earlier than promulgation<sup>16</sup>. Only in case the “clarification” statute would have exclusively declaratory effect, it could be considered as not retroactive, because it does not change the legal situation. However, often these so called clarifications in fact lead to a significant tightening of the prevailing legal situation.

In the legal history of the amendment one finds usually only a broad-brush indication of the legislative intent of “clarification”, which does not allow the distinction between an only declaratory and a constitutive amendment. The identification of a merely interpretative statute is, of course deeply intermingled with the dogmatic approach to the boundaries of interpretation of tax codes in the light of the principle of legality<sup>17</sup>. To be only interpretative the new law would need to stay in the constitutional limits of interpretation of the previous wording. It might deviate from the interpretation given by the Supreme Tax Court, however must still be compatible with the wording of the tax statute as it was so far. This is often questionable.

Furthermore it is important to distinguish changes of tax statutes with the legislative intent to close loopholes (“*Lückenfüllung*”). Here, the wording is too narrow, either because of a mistake of the legislator or because of new tax planning constructions which came up after implementation of the original statute. In this case the intended fiscal result cannot be reached by interpretation (of course, the problem is closely related to the controversy of the legitimacy and scope of “economic interpretation” and analogy in tax law).

In both situations, the legitimacy of a retroactive entrance into force is not fully resolved. There are some decisions, where the Constitutional Court accepted retroactive legislation, if the existing law was unclear and confused<sup>18</sup>. However, this exception from the ban of retroactivity dates from early times of the court practice. It was developed to allow the legislator to overcome flaws of the legal system in the post-war situation<sup>19</sup>. In more recent decisions it has not longer been used.

#### IV. “Validation Statutes” (so called “*Nichtanwendungsgesetze*”)

Validation of judicial decisions of the Supreme Tax Court has become a quite frequent phenomenon<sup>20</sup>. These so called *Nichtanwendungsgesetze* are not always, but often enacted with retroactive effect. Especially if the legislator intends to overrule a change of the prevailing court practice the validation statute often is enacted with effect from the date of publication of the Supreme Tax Court’s new judgment. In this case, the validation statute is often initialized by a circular of the Ministry of Finance (so called “*Nichtanwendungserlass*”), stating that the new judgment will – except the actual decided

<sup>16</sup>To this see at length *Johanna Hey*, *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG)*, Vol. 27 (2004), Cologne 2004, pp. 91.

<sup>17</sup>See Frans Vainstendael, in Victor Thuronyi (ed.), *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1, 1996, Chapter 2, p. 23-24 on the dogmatic approach to interpretation in Germany.

<sup>18</sup>Judgment of the Constitutional Court of May 4, 1960, BVerfGE 11, 72 ; of March 23, 1971, BVerfGE 30, 367 (388); of January 17, 1979, BVerfGE 50, 177 (194).

<sup>19</sup>See Leibholz/Rinck/Hesselberger, *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, Looseleaf, Art. 20 GG, marginal note 1637.

<sup>20</sup>See also Wolfgang Spindler, *Liber amicorum for H. O. Solms*, 2005, pp. 53; Wolfgang Spindler, *Deutsches Steuerrecht 2007 (DStR)*, pp. 1061-1066, president of the Supreme Tax Court, analyzing the increasing number of judicial decisions, most of them in favor of the tax payer, which are overruled – either by a circular or by a tax statute.

case – not be applied in general. This is done to avoid that tax payers develop confidence into the new court practice.

In around 90% of the cases the validation will concern cases where the Supreme Tax Court has decided/changed its case law in favour of the tax payer. This gives already evidence that validation legislation normally has not the purpose of correcting a miscarriage of judgment, but has mere fiscal reasons. This is important because it connotes that in most of the cases we not deal with just a (different) interpretation of the prevailing statutes but with an aggravation.

Whether in these cases also an exception of the ban of true retroactivity applies is not entirely clear. In a recent judgment of the Constitutional Court<sup>21</sup>, it was argued that insofar as the Ministry of Finance announces right away after publication of the new rule that the legislator will intervene, the tax payer is not able to build up sufficient confidence in the new case law. Therefore he doesn't need and can't expect protection against retroactive validation.

Fiscal literature opposes against the practice of validation as such if it is solely done for revenue reasons<sup>22</sup>; it opposes even more against the retroactive enactment of such legislation<sup>23</sup>.

## V. Relation between the date of publication and the date of commencement

*Conditio sine qua non* for the commencement of a statute is the publication in the Federal Law Gazette (see Art. 82 para. 1 sentence 1 of the German Constitution). Without publication the law does not come into existence.

Hence, the date of enforcement has to be distinguished from the date of publication. Normally statutes contain a special provision stipulating a date of enforcement. It can be the date of publication. However, often it is a date in the future, like January 1 of the following year, or June 30, to create a clear and easy cut between old and new law. If this date of enforcement is before the date of publication the law will be considered (truly) retroactive. Thus, in general the date of publication in the Federal Law Gazette marks the distinction between (true) retroactivity and retrospectivity, resp. mere future effectiveness.

But keep in mind that this general rule is derogated by the so far prevailing Court practice of period-related distinction between retroactivity and retrospectivity in tax law (see above No. 2). Thereby, to make the new statutes applicable for the whole current fiscal year it does not even need a special provision. It is sufficient to change the law until December 31, because that means that the tax obligation will accrue already as a result of the new law, according to the statutes in existence at the end of the taxable period. To exclude transactions concluded before, the legislator would need to formulate transition rules, saying e.g. that the new rule applies only for transactions after the date of adoption or the date of promulgation of the new law.

<sup>21</sup> Judgment of the Constitutional Court of May, 12, 2009 – 2 BvL 1/100, [www.bundesverfassungsgericht.de](http://www.bundesverfassungsgericht.de) and BFH/NV 2009, 1382; also before Judgment of January 23, 1990, BVerfGE 81, pp. 228 (239).

<sup>22</sup> See with many references Joachim Lang, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 20. ed., 2008, §5 marginal note 29-30.

<sup>23</sup> E. g. J. Hey, *Steuerplanungsicherheit als Rechtsproblem*, 2002, p. 327-329.

## VI. Concept of retrospectivity

Retrospectivity is a much more open concept than retroactivity. One could claim that almost every new statute affects economic activities which have been started in the past. The distinction between retrospectivity and mere future effects can again be illustrated by the recent reforms of capital gains taxation (see already before No. 1):

The 9th Senate of the Supreme Tax Court asked for constitutional review in a case, where a tax payer sold property only *after* publication of the extension of the holding period for tax free capital gains by the Tax Relief Act 1999/2000/2002, though he knew that under the new law he was not any longer able to sell the real estate without paying capital gains tax. However, the referring Senate argued, that the new rule had retrospective effect, because it did not exclude property which was acquired before it came into force<sup>24</sup>. By weighing the interest of the legislator to change the law against the tax payer's interest of protection of his confidence the Supreme Tax Court gave priority to the latter.

Opposite to this, clearly not retrospective was the abolishment of the tax-exemption for capital gains from shares by the Business Tax Reform act 2008. The full taxation of capital gains was adopted already at August 14, 2007<sup>25</sup>, but is applicable only to capital gains from shares which have been *acquired* after Dec. 31, 2008.

Less clear is whether the change from the old shareholder-related thin capitalization rule in sec. 8a of the Corporation Income Tax Act to the new general interest deduction ceiling has retrospective effect. It was also adopted by the Business Tax Reform Act 2008 of August 14, 2007 and applies – in case the fiscal year equals the calendar year<sup>26</sup> – to interest paid from January 1, 2008. Most authors argue that it has no retrospective effect, because it became effective only for future business expenses<sup>27</sup>. Contrary to this, one could consider it retrospective because it applies to existing loans, which often can't be adjusted to the new fiscal situation quickly enough.

## B. *Ex ante* evaluation of retroactivity

### I. Constitutional limitations to retroactivity of tax laws

Only for criminal laws the German constitution contains an explicit *ex post facto* (Art. 103 para. 2 of the German Constitution). It cannot be analogously applied to retroactive tax provisions<sup>28</sup>.

In tax law the German Constitutional Court bases the principle of non-retroactivity on the rule of law (Art. 20 paragraph 3 of the German Constitution). It concludes from

<sup>24</sup> Request for constitutional review of Dec. 16, 2003, IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284 ff. The tax payer had bought the real estate in 1990, and sold it at April 22, 1999. That was three weeks after the legislator had promulgated the extension of the necessary holding period from 2 to 10 years at March 31, 1999.

<sup>25</sup> Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>26</sup> If the fiscal year diverges from the calendar year, it applies already for all fiscal years beginning after May 25, 2007 (day of the adoption of the bill in parliament), and not ending before January 1, 2008 (Sec. 52 para. 12 d sentence 1 EStG). This is a quite common technique used for divergent fiscal years.

<sup>27</sup> See e.g. Christian Hick, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG-commentary, § 4h EStG Anm. J 07-3

<sup>28</sup> Prevailing opinion, see e.g. Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Vol. 1, 2nd. ed., 2000, p. 147.

the rule of law the principle of legal certainty and the principle of protection of legitimate expectations (confidence principle, principle of public trust = “*Vertrauensschutzprinzip*”). Whilst the ban of (true) retroactivity is based on the concept of the rule of law, for limitations of retrospectivity the Court also refers to the constitutional guarantees of personal freedoms. The ability to pay principle is not used.

The ban of retroactivity applies only to retroactive implementation of new tax burdens or the abolishment of tax advantages. In principle the legislator is free to grant retroactive effect to tax statutes which are favourable to the tax payers. On the one hand there are no constitutional restrictions. On the other hand favourable changes with retroactive effect are rather rare. One of the reasons for retroactivity of favourable change might be to make up for a long lasting political debate or a protracted legislative procedure. For example some of the tax reliefs implemented to help business enterprises in the ongoing financial crisis have been adopted with retroactive effect.

If it is unclear whether a change will affect the tax payer’s situation positively or negatively (*double-edged changes*), the legislator sometimes makes the new law eligible for a transition period, to be applied also already for the past.

## II. Transition policy of the legislator

Within the constitutional boundaries the legislator is free in the design of the transition between old and new law. There are neither official nor unofficial guidelines on the transition policy. Surprising enough, the Ministry of Finance, who is drafting the tax bills in Germany, applies also internally no general guideline to the design of transition law. Hence, it is decided case by case.

There is also no external system of ex ante control by an independent body. The parliament can ask advice from its academic service (*Wissenschaftlicher Dienst des Bundestages*). However, this instrument is hardly ever used. Sometimes also the Federal Council (*Bundesrat*) issues a caveat regarding single provisions even though in the end it gives its required consent to the bill.

This lack of standardization creates a lack of certainty in itself, because the design of the transition from old to new law for the tax payer is hard to predict.

The lawmaker normally, but not always, stays in the broad lines drawn by the Constitutional Court (see No. 1-4 and 16), especially by making use of the taxing period related distinction between principally allowed retrospectivity and in general forbidden retroactivity.

*Retroactive effect* is – as discussed above (see No. 4) – regularly granted to “validation statutes”.

Furthermore, the date of first application is very often – if not assigned for January 1 – accelerated from the date of publication to the date of the parliamentary decision (due to the case law of the German Constitutional Court, which allows the legislator even though it is considered to be a true retroactivity to go back to the adoption of the bill in parliament, see also below No. 11). The reason for this common practice of retroactivity is to avoid that tax payers with the knowledge of the intended abolishment of a tax advantage try to make extensive use of the old more favourable rule before the new statute comes actually into force (so called “announcement effects”).

The *grandfathering policy* of the German tax legislator appears to be quite arbitrary. Only in some standard situations recurring patterns can be identified. For example, in case of a change of amortization rules, acquisitions done in the past are normally excluded, whereby the cut-off date is often not the date of the publication of the new statute, but the adoption of the bill in parliament or even earlier (e.g. the date, when the bill was brought in). Contrary to this, in case of new restrictions to the offsetting of losses, there is no pattern conceivable. In the majority of cases they apply also to losses which occurred already in the past, but sometimes loss producing activities carried out before the new statute was adopted are excluded. The different treatment cannot be traced back to the legislative purpose, e.g. anti-abuse legislation.

In recent years a tendency to more generous grandfathering by the legislator is conceivable. It might be a reaction to the many requests for constitutional review by the Supreme Tax Court, expressing stricter standards than in the past. This can be proved again by the example of the reform of the capital gains taxation in 1999 and from 2009. Whilst the extension of the periods in which private capital gains are taxed in the Tax Relief Act 1999/2000/2002 have been rendered without any grandfathering, even with real retroactivity (see above No. 2), the abolishment of the tax free capital gains from shares by the Business Tax Reform 2008 applies only for shares *acquired* after December 31, 2008. Shares acquired before this deadline will stay without any timely limitation under the old regime, meaning, that they can be sold tax exempt after a holding period of one year.

## C. Use of retroactivity in legislative practice

### I. The role of adoption of the bill in parliament

Very often the tax legislator provides retroactivity till the date of the adoption of the bill in parliament – no matter whether there has been a special press release making the parliamentary adoption public. Even though this practice is considered to be truly retroactive, the Constitutional Court considers it as justified, without asking for special reasons of justification.

The rationale behind this court practice is that from the date of adoption of the new statute in parliament the tax payer cannot trust any longer in the continuity of the prevailing legal situation. In the general legal literature this exception of the principle of non-retroactivity is hardly questioned anymore.

Nonetheless, there is an import reason to question this practice. Most tax statutes in Germany need the consent of the Federal Council, otherwise they fail. For this reason the adoption of a bill in parliament is only a first step. Especially if the political majorities between the Federal Parliament and the Federal Council are diverging it is far from clear whether the bill will be accepted and, if so, with which content. It can take weeks to some months until the fate of the bill is sealed. For the tax payer this creates the unpleasant situation that he can neither trust in the still prevailing legal norms, nor in the announced changes.

For this reason the fiscal literature does oppose against the practice of retroactivity until the adoption of the bill in parliament. The main reason for this opposition is the special feature of tax laws requiring the consent of the Federal Council to be adopted<sup>29</sup>. This could lead to an approach where the tax legislator is allowed to go back to the date of the consent in the Federal Council.

The 11<sup>th</sup> Senate of the Supreme Tax Court in a request for constitutional review of August 2, 2006<sup>30</sup> has challenged the Constitutional Court practice in an even more fundamental way. The requesting Senate insists that the earliest constitutionally integer date for enforcement is the date of promulgation in the Federal Law Gazette. Deviation from this date *always* requires a *special* justification apart from the fact that the tax payer might have gained knowledge from the adoption of the bill in parliament before. The Senate is enhancing that formal publication of new statutes in the constitutionally provided organ of publication is a very important characteristic of a state under the rule of law. For good reasons the constitution provides *only one* organ for publication as an essential requirement for a statute to come into existence. It is not reasonable to demand from the tax payer to take note of an emerging new statute by other sources, which do not have the same reliability as the Federal Law Gazette.

## II. Retroactive application from first announcement

The legal relevance of media reports about amendments of tax laws is also a highly controversial topic in Germany. Of course, plans to abolish tax subsidies or to impose higher tax burdens are often communicated by private media even before the legislative procedure starts. Sometimes there will also be an official press release of the Cabinet or the Ministry of Finance.

According to the case law of the Constitutional Court announcements are relevant in order to prove whether the trust of the taxpayer in the existing law is reasonable or not. Thereby the Constitutional Court makes a distinction between merely retrospective laws and retroactive laws<sup>31</sup>. Whilst it considers press reports weakening the trust of the tax payer against retrospective statutes, it used to be permanent court practice that the earliest moment the tax payer has to envisage a retroactive enforcement of a statute is the adoption of the bill in Parliament (see before no. 11). However, in its shipbuilding subsidy decision of Dec 1997 the Court<sup>32</sup> seems to modify its practice, stating that if there is a risk of harmful distortions because tax payers make excessive use of a subsidy before its abolishment, then the legislator is justified to enact the statute with retroactivity until the press release.

The decision on the abolishment of fiscal shipbuilding subsidies had an even more special twist, because the Court had to decide about a situation, where the cabinet at April 25, 1996 had announced that the subsidy would be abolished for contracts concluded after April 30, 1996. In the end, the legislator went back to the date of the cabinet decision, excluding – opposite to his announcements – also contracts concluded between April 25 and April 30. This clearly contravened the principle of good faith.

<sup>29</sup> E. g. *Wolfgang Hoffmann-Riem*, Deutsches Steuerrecht (DStR) 1971, p. 3 (4).

<sup>30</sup> Bundesfinanzhof of August 2, 2006 XI R 34/02, Bundessteuerblatt II 2006, 887 .III.4.

<sup>31</sup> See comprehensively Johanna Hey, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, 2002, p. 319-326.

<sup>32</sup> Judgment of the Constitutional Court of December 3. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, p. 67 (pp. 81).

However, the Constitutional Court sustained the tax statute at issue, accepting the legislator's intent to stop the run which occurred after the announcement in shipbuilding investment not to increase the already existing overcapacity of cargo vessels.

### III. Retroactivity and pending cases

If a statute is enacted with unlimited retroactivity, then it applies to any pending procedure. Pending cases are normally not excluded from the application of the new statute.

This problem in particular occurs in cases of validation legislation (see No. 4), where the legislator overrules a favourable decision of the Supreme Tax Court. Tax payers who expected the favourable decision and who undertook legal action in parallel cases will not be able to benefit from the favourable change in the case law, if it is immediately overruled with retroactivity<sup>33</sup>.

#### D. *Ex post* evaluation of retroactivity

##### I. Control by the Constitutional Court

Germany has a very effective system of ex-post control of legislative acts in order to protect tax payers against unconstitutional taxation.

The capacity to dismiss a tax statute for infringement of the constitution is monopolized at the Federal Constitutional Court. But there are different ways to bring a case in front of the Constitutional Court. Every German Court can ask for constitutional review by the Constitutional Court, if it has doubts about whether a law in question for a certain case is compatible with the constitution. Hence, the taxpayer can already at the lower fiscal court ask for presentation to the constitutional court. Recently Fiscal Courts have been very active in presenting issues of retroactivity/retrospectivity to the Constitutional Court.

However, in case neither the lower court nor the Supreme Tax Court has constitutional doubts, then – after exhaustion of the recourse to the regular courts – the tax payer himself can file an individual constitutional complaint claiming that the retroactivity/retrospectivity infringes the rule of law or the principle of public trust.

##### II. Standards applied to retroactive/retrospective tax statutes by Courts

The history of the control of retroactivity by the Constitutional Court and the fiscal courts can be roughly characterized as following:

The court practice of the Constitutional Court has been quite stable for around 50 years, even though it has been all the time subject of profound critics not only in legal

<sup>33</sup> See e.g., the legislative answer to a change if the Supreme Tax Court's practice on joint ventures for local business tax purposes, in detail *Kirchhof/Raupach*, Die Unzulässigkeit einer rückwirkenden gesetzlichen Änderung der Mehrmütterorganshaft, Der Betrieb, Beilage 1 No. 22, 2001.

literature but also from the fiscal courts. In the 1980ies the Supreme Tax Court started by a preliminary ruling an attempt to change the reasoning of the Constitutional Court regarding the taxing period related distinction between retroactivity and retrospectivity (see No. 2)<sup>34</sup> – without success<sup>35</sup>. For the next 20 years the fiscal courts resigned and just accepted the case law of the Constitutional Court. Then, in its judgment of December 3, 1997 the Constitutional Court indicated a possible change of its prevailing practice. This decision was the starting point not only for a lively discussion in the fiscal literature, but also for numerous new requests for constitutional review by the fiscal courts, questioning many of the rules set up by the permanent practice of the Constitutional Court. The material, the fiscal courts could present to the Constitutional Court, was rich because in the late 1990ies the tax legislator adopted retroactive tax statutes to a great extent.

This background is helpful to understand differences between the Court practice of the Constitutional Court and the fiscal courts, namely the Supreme Tax Court, though in the end only the court practice of the Constitutional Court is of interest, because the fiscal courts have no power to declare a retroactive tax statute invalid.

Because of the importance of the case law of the Constitutional Court as a guideline for the legislative practice most aspects have been discussed above, thus I summarize again to give a compact overview:

Applying the described methods of distinction between retroactivity and retrospectivity (see above No. 1 and 2) the Constitutional Court states in principle a ban of retroactivity, whilst retrospectivity is generally accepted.

However, also the principle of non-retroactivity does not apply absolutely, but allows important exceptions, which can basically be assigned to two underlying ideas:

1. A reasonable tax payer can't claim trust in the (still) prevailing legal situation. This is supposed to justify the retroactive enactment:

- from the date of adoption of the bill in parliament (see discussion above No. No. 11);
- in case of an evidentially unclear or unconstitutional legal situation.

This exception has hardly ever been used. It was invented to overcome the transition period after the Second World War, thus in a situation where the legal system needed a full reorganisation. The difficulty of this ground of justification is that the flaw of the law has to be evident for a "normal" tax payer.

2. The confidence in the prevailing legal situation has to be subordinated to the interest of the legislator to change the law retroactively. This applies if:

- the disadvantage the tax payer suffers from the retroactive enactment is negligible.

This *de minimis* rule is just an outcome of the principle of proportionality.

- the legislator can claim overriding urgent/compelling public interest.

It is common understanding that mere public revenue interests are not sufficient to justify retroactive tax laws. Nevertheless, the reason of compelling public interest implies wide latitude in argumentation. So far the Constitutional Court has never used it as the

<sup>34</sup> Request of the Supreme Tax Court of Nov. 3, 1982 I R 3/79, BStBl. II 1983, 259.

<sup>35</sup> See rejection of the view of the Supreme Tax Court by the Constitutional Court judgment of Mai 14, 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200.

only ground of justification, but combined it with facts which unsettled the tax payer's faith. This is particularly true for the legislative intent to combat announcement effects<sup>36</sup>.

Retrospectivity is held unconstitutional only if the tax payer can claim that his interest of continuity of the legal situation outweighs the public interest of changing the law. This requirement is very hard to meet, especially because the Constitutional Court in the balancing process only takes into consideration the change as such, and not a change with a sufficient grandfathering rule.

### III. Retroactivity of Acts of Parliament and subordinate legislation

The German Constitutional Court understands retroactivity mainly as a problem of the rule of law. The rule of law has two aspects, one objective: The principle of legal certainty, and one expressing individual rights: the principle of public trust (confidence principle). The structure of the test against this principle of public trust is the following:

3. Sufficient basis for confidence
4. confidence
5. worthiness to be protected

Retroactive subordinate legislation would be tested in the same way as statutory tax laws. The tax payer can claim to rely on subordinate legislation in the same way than on parliamentary tax statutes.

Different to this, resolutions of Parliament as such have no immediate binding force for the taxpayer. Hence, they are not object of the protection of public trust. This causes the problem that the tax payer – nevertheless it is said to destroy his confidence in the still prevailing legal situation – cannot claim that he trusted in a resolution of Parliament like the adoption of a bill as such, if in the end the bill fails in the Federal Council.

### IV. Avoiding unconstitutional retroactivity by interpretation

Tax statutes have to be interpreted in conformity with the constitution<sup>37</sup>. Not only the courts but also the fiscal authorities are required to interpret each statute in a way that avoids infringements of the constitutional principles of legal certainty and public trust. Constitutional interpretation has – in the boundaries of the wording – priority over the dismissal of a statute as unconstitutional. Hence, in the case law of the Supreme Tax Court transitory rules are interpreted in accordance to the principle of public trust.

### V. Self-Discipline of the Legislator

Especially in the late 1990ies the tax legislator pushed the limits, set out by the Constitutional Court. He seemed to feel widely free to increase the tax burdens

<sup>36</sup> See BVerfG v. 3. 12. 1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (pp. 81 et seq.).

<sup>37</sup> See Klaus-Dieter Drüen, in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 4 AO marginal notes 238-239.

with retroactivity for the current fiscal year. This gave rise to numerous requests for constitutional review and constitutional complaints.

On the other hand, there are fields where the tax legislator is more generous than the Constitutional Court might require. This is particularly true for changes of depreciation rates or methods. Normally the new less favourable depreciation rule applies only to new acquisitions. Sometimes these transition rules are in itself retroactive in that way that the deadline is a date before publication of the new depreciation rule, often the date of adoption in parliament, but they do not apply to assets acquired in previous years. On the grounds of the prevailing case law of the Constitutional Court the tax legislator could be tempted to apply the new rule limited to future taxing periods also to previously made acquisitions, because this would be considered a merely retrospective change and would most likely pass the confidence principle test of the Constitutional Court. The reason for the tax legislator's generosity in grandfathering in case of changes of depreciation rules is – despite of good economic reasons – not clear.

Opposite to this, if the tax legislator limits the fiscal effects of accruals he usually stipulates not only restrictions for the future set-up of accruals, but also requires the liquidation of accruals set-up in the past in the current or the following taxable years.

#### **E. Retroactivity of Case Law: Transition practice of the Supreme Tax Court in cases of a change of the existing case law**

Legitimacy versus necessity of transition rules in case of a change of the case law is discussed quite controversially in the academic literature<sup>38</sup>.

This might be the reason why the practice of the Supreme Tax Court is not uniform at all:

– Sometimes the Supreme Tax Court itself formulates a transitory rule. This happened recently when the Grand Senate of the Supreme Tax Court changed its longstanding practice on the inheritability of loss carry-forwards for purposes of the personal income tax<sup>39</sup>, but excluded transfers undertaken in the past no matter whether the tax procedures are still open. The Senate argued that also judiciary is bound by the rule of law. Despite the fact that judgments have no erga omnes effect, they also constitute the legal situation the tax payer relies on. Literature reviews of this judgment were ambivalent<sup>40</sup>. The fiscal authorities followed the Supreme Tax Court and granted a transition rule by a circular, even though the judgment of the Supreme Tax Court has no legally binding force except in the decided case.

– In other cases the Supreme Tax Court only suggests that fiscal authorities should decide case by case to grant protection of the confidence, based on sec. 163, 227 of the General Tax Code (Abgabenordnung).

<sup>38</sup> Pro see e.g. *Johanna Hey*, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 2004, pp. 1897 et seq.; contra see *Anna Leisner*, *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG)*, Vol. 27 (2004), p. 214; *Michael Fischer*, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 2008, p. 697; on the whole *Klaus-Dieter Driën*, in *Tipke/Kruse*, *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, § 4 AO marginal notes 116-118.

<sup>39</sup> Judgment of the Bundesfinanzhof of Dec. 17, 2007 GrS 2/04, *BStBl. II* 2008, p. 668.

<sup>40</sup> Pro also referring to the U.S.-practice of prospective overruling *Hans-Joachim Kanzler*, *Finanzrundschau (FR)* 2008, 465; contra see e.g. *Michael Fischer*, *Deutsches Steuerrecht (DStR)* 2008, p. 697.

- In some cases the fiscal authorities on themselves grant protection of trust after a change of the case law, no matter whether this issue was addressed or not by the Supreme Tax Court.

- Apart from the question of protection of confidence against retroactive application of a new rule the Supreme Tax Court also applies a *principle of continuity* of its case law<sup>41</sup>. The principle of continuity does not deal with the legal consequences of the abandonment of existing case law, but with the requirements for such abandonment. Substantial objective reasons are necessary to invent a new rule. However, the principle of continuity does not prevent changes of the case law, but only increases the burden of argumentation.

The Supreme Tax Court provides/initiates protection of confidence *only* if the new rule is unfavourable for the tax payer.

On contrary, the Constitutional Court has a permanent practice of granting protection to the fisc's revenue interests. If it holds a statute unconstitutional in general its decisions have ex tunc-effect. The legislator is supposed to repair the legal situation from the beginning. However, in tax law the Constitutional Court very often deviates from this general rule in order to protect the national budget. For this purpose the Court grants its decisions only ex nunc-effect, often even only pro future-effect. This so called "*Unvereinbarkeitsrechtsprechung*" weakens the protection of tax payers against unconstitutional taxation, and is rejected by the prevailing opinion in the fiscal literature<sup>42</sup>.

## F. Views in Literature

Fiscal literature promotes a principle of non-retroactivity. Most authors oppose against the taxing period related distinction between retroactivity and retrospectivity<sup>43</sup>. There is broad support for the view of the Supreme Tax Court that the decisive moment has to be the closing of transactions by the tax payer. This is the moment the tax payer needs certainty of the fiscal consequences of his economic decisions. He is entitled to be protected against a later exchange of the legal consequences, especially when he is no longer able to adjust his behaviour to the new law.

Some authors promote a uniform concept of tax statutes which affect economic decisions made in the past (see also No. 1). They argue that the sharp, nevertheless often arbitrary line between retroactivity and retrospectivity hinders reasonable results especially for the latter group of merely retrospective changes of the legal situation. The worthiness of protection against retrospective tax legislation can be as high as in case of a retroactive change. Hence, there is no categorical difference between retroactive and retrospective tax laws. It might only indicate different levels of intensity of the betrayal of the tax payer's confidence. However, most authors want to stick to the bifurcated concept of retroactivity/retrospectivity, mainly because they fear that otherwise the – fairly effective – protection against retroactive changes could be jeopardized, but claim a better protection also against merely retrospective legislation.

<sup>41</sup> See with references of the case law and the discussion in the fiscal literature Klaus-Dieter Drüen, in Tipke/Kruse, *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, § 4 AO marginal notes 307-311.

<sup>42</sup> See e.g. Roman Seer, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 20th ed., 2009, § 22 marginal no. 287.

<sup>43</sup> See e.g. Joachim Lang, in Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 20th ed., 2009, § 4 marginal no. 177.

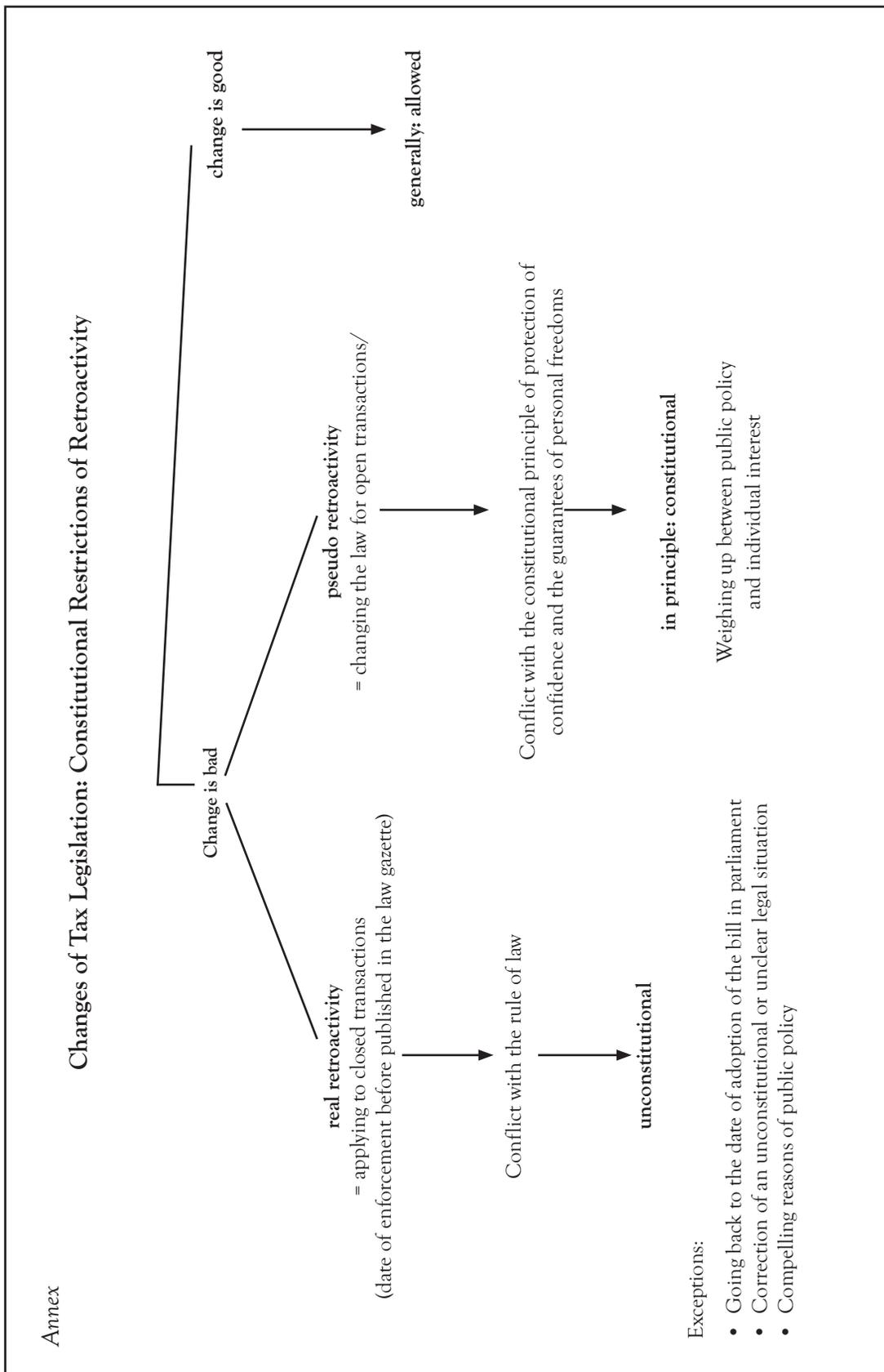
Apart from these conceptual questions, the way the Constitutional Court applies the grounds of justification towards retroactive legislation is also an object of critics.

So far the law and economic view has had no impact on the jurisprudential debate in Germany. The reason for this might be that the whole debate in Germany is mainly driven by considerations of constitutional law, basically blind for the economic effects of retroactivity vice versa non-retroactivity.

The few protagonists of a greater freedom of the legislator to change tax statutes also with retroactivity or at least without grandfathering rules<sup>44</sup> base their point of view not on possible economic benefits, but on the democracy principle. They also fear a petrification of the law, if the tax legislator would be always obliged to provide grandfathering rules.

---

<sup>44</sup>See e. g. *Rainer Wernsmann*, *Juristische Schulung (JuS)* 2000, pp. 39-43.





## Divieto di retroattività delle norme impositive: tendenze nazionali e comunitarie. Rapporto per la Germania\*

Johanna Hey\*\*

*SOMMARIO: Introduzione; A. La terminologia in uso in Germania; I. Distinzione tra retroattività e retrospettività; II. La rilevanza del periodo d'imposta per la distinzione tra retroattività e retrospettività; III. Norme interpretative: lo scopo legislativo della chiarificazione; IV. Norme sulla validità (le cd. "Nichtanwendungsgesetze"); V. Relazione tra la data di pubblicazione e di entrata in vigore; VI. Concetto di retrospettività; B. Valutazione ex ante di retroattività; I. Limiti costituzionali alla retroattività delle leggi tributarie; II. Politiche transitorie del legislatore; C. Uso della retroattività nelle pratiche legislative; I. Il ruolo dell'adozione delle leggi in Parlamento; II. Retroattività dell'applicazione dalle prime dichiarazioni; III. Retroattività e situazioni pendenti; D. Valutazione ex post della retroattività; I. Controllo da parte della Corte costituzionale; II. Standard applicati dalle Corti alle disposizioni tributarie retroattive/retrospettive; III. Retroattività degli atti parlamentari e della legislazione sub primaria; IV. Evitare la retroattività incostituzionale attraverso l'interpretazione; V. Autodisciplina del legislatore; E. Retroattività della giurisprudenza: pratiche transitorie della Suprema Corte tributaria in caso di mutamento della preesistente giurisprudenza; F. Opinioni nella letteratura.*

### Introduzione

La pratica della normativa tributaria retroattiva è stata ampiamente influenzata in Germania da un'estesa giurisprudenza della Corte Costituzionale tedesca. Negli ultimi cinquant'anni le leggi tributarie sono state il principale ambito di sviluppo di questo strumento giurisdizionale.

Attualmente la prassi della Corte Costituzionale sembra essere in evoluzione, sebbene non sia ancora chiaro dove questa possa condurre. Proprio in questo momento ci sono più di dieci casi pendenti davanti la suddetta Corte circa la retroattività della normativa tributaria, la maggior parte delle quali per richiesta di revisione costituzionale da parte dei tribunali fiscali tedeschi mentre alcune su istanza individuale da parte dei contribuenti.

Per alcune di queste controversie pendenti sono attese le decisioni già per i prossimi mesi. Nella mia relazione ho indicato solo le questioni aperte, ma non ho voluto fare

\* Congresso di Napoli del 10 novembre 2009 sulla retroattività della normativa tributaria: relazione tedesca.

\*\* Prof. ssa Dr. ssa Johanna Hey, Università di Colonia. Traduzione di Martina Falzetti.

considerazioni sulle prossime pronunce. Sarà un piacere, tuttavia, tenervi informati sugli sviluppi in atto, appena le nuove decisioni della Corte Costituzionale saranno pubblicate.

## A. La terminologia in uso in Germania

### I. Distinzione tra retroattività e retrospettività

Basandosi sulla giurisprudenza della Corte costituzionale, la prevalente dottrina tedesca distingue nettamente tra retroattività e retrospettività come due categorie da concepire in modo piuttosto differente<sup>1</sup>. In una prospettiva terminologica, la retroattività è chiamata come “reale” o “vera” retroattività (“*echte Rückwirkung*” o “*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*”)<sup>2</sup>; la retrospettività è chiamata “pseudo” retroattività (*unechte Rückwirkung*, “*tatbestandliche Rückanknüpfung*”)<sup>3</sup>.

Si considera che una norma abbia un effetto retroattivo quando si applica a delle transazioni o casi conclusi prima della promulgazione della nuova legge. In questo caso la nuova legge altera le conseguenze legali che ne seguono prima che questa venga alla luce. Al contrario di ciò, è retrospettività quando la nuova legge si applica a transazioni o attività economiche che sono state iniziate nel passato ma che ancora non sono state concluse<sup>4</sup>.

L’attribuzione a una delle due categorie è di fondamentale importanza, in quanto ne predetermina il risultato qualora la norma venisse considerata incostituzionale oppure no (in dettaglio si veda sotto No. 16). Tutto ciò accade perché la Corte Costituzionale assume delle leggi retroattive che sono in teoria proibite, laddove in generale sono ammesse leggi solamente con un effetto retrospettivo. Ci sono state poche sentenze, dove in caso di mera retrospettività, la Corte Costituzionale abbia ritenuto una legge incostituzionale in quanto violava il principio della fiducia legittima del richiedente nella continuità della legislazione. Ma questi casi sono stati decisi in altri campi, non nel diritto tributario. Fin’ora, nessuna legge tributaria retrospettiva è stata abrogata dalla Corte Costituzionale.

La letteratura fiscale è divisa; parte degli autori promuovono un concetto uniforme di retroattività<sup>5</sup> finalizzato principalmente ad evitare la pre-determinazione che è il risultato della linea netta tracciata dalla Corte Costituzionale tra la (vera) retroattività e la retrospettività (pseudo retroattività). Tuttavia la maggior parte degli autori sono favorevoli alla distinzione<sup>6</sup>, anche se molti criticano l’esito della pratica giudiziaria in caso di retrospettività. Ma il timore è che se si abbandona la distinzione tra (la vera) retroattività

<sup>1</sup> A partire dalla sentenza della Corte costituzionale del 31 maggio 1960, BVerfGE 11, p. 139 (pp. 145-146).

<sup>2</sup> Questa terminologia viene usata a partire dalla sentenza 14 maggio 1986, BVerfGE 72, p. 200, 242, dalla seconda sezione della Corte costituzionale, ma non ha significati differenti.

<sup>3</sup> Terminologia della seconda sezione della Corte costituzionale (vedi nota precedente).

<sup>4</sup> Un esempio è costituito dalla sentenza della Corte Costituzionale del 31 Maggio, 1960, BVerfGE 11, p. 139 (146); del 19 Luglio, 1967, BVerfGE 22, p. 241 (248); del 20 Giugno, 1978, BVerfGE 48, p. 403 (415).

<sup>5</sup> Ad esempio DIETER BIRK, *Die Verwaltung* (DV), Vol. 35, 91 (109, 111); JOACHIM LANG, *Die Wirtschaftsprüfung* (WPg.) 1998, 163 ff.; MONIKA JACHMANN, *Thüringer Verwaltungsblätter* (ThVBl.) 1999, 269 ff.; JOHANNA HEY, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Cologne 2002, pp. 247 e per altri concetti in letteratura p. 233-239.

<sup>6</sup> Si veda ad esempio KLAUS-DIETER DRÜEN, *Steuer und Wirtschaft* (StuW) StuW 2006, pp. 358-365); SEER/DRÜEN, *Finanzrundschau* 2006, 661 (668).

e la retrospettività (pseudo retroattività), non potremmo più fare affidamento sui risultati relativamente prevedibili del divieto di (vera) retroattività come un principio generale.

Il problema finale consiste nel determinare il momento in cui l'operazione/attività imponibile sia chiusa, in modo che gli emendamenti/nuovi obblighi fiscali dopo questa data debbano essere considerati come retroattivi. Le difficoltà sono illustrate dalla riforma tedesca del 1999<sup>7</sup> dell'imposta sulle plusvalenze, che ha dato luogo a diverse richieste di modifiche costituzionali<sup>8</sup> e denunce (ancora non sono state prese delle decisioni al riguardo).

Con la legge sull'agevolazione fiscale 1999/2000/2002 il legislatore ha prorogato il termine per cui le plusvalenze sui beni immobili sono tassate da 2 a 10 anni. Il progetto di legge venne adottato in parlamento il 4 Marzo del 1999 e promulgato il 31 Marzo 1999. Tuttavia la proroga va applicata a tutte le vendite concluse dopo il 31 Dicembre 1998.

Si potrebbe sostenere che il contribuente già al momento dell'acquisto della proprietà – diciamo il 30 Giugno 1995 – poteva contare sulla possibilità di vendere la proprietà in qualsiasi momento dopo il 30 Giugno 1995 (dopo il periodo di 2 anni di possesso speculativo) senza alcuna conseguenza fiscale. È probabile che questa fosse stata la ragione per cui delle persone avrebbero deciso di investire in beni immobili. Comunque nessuno considererebbe l'evento imponibile in questo momento come completamente chiuso.

Quale è dunque la data rilevante? Quando l'affidamento del contribuente nella esistente situazione giuridica dovrà essere tutelato? Allo scadere dei primi 2 anni di detenzione?<sup>9</sup> O nel momento in cui ha concluso il contratto per vendere la proprietà? O quando l'acquirente fa un'offerta di acquisto? O nel momento in cui sorge la tassa annuale obbligatoria del periodo di tassazione, durante il quale egli ha venduto la proprietà (= fine dell'anno fiscale)?

A seconda delle risposte a queste domande, la disposizione in esame ha un effetto retroattivo o solamente un effetto retrospettivo.

## II. La rilevanza del periodo d'imposta per la distinzione tra retroattività e retrospettività

In questo contesto, una delle maggiori controversie tra la Corte Costituzionale, la letteratura fiscale e i giudici tributari, è la rilevanza dell'imposta obbligatoria maturata entro la fine dell'anno.

Già nel 1961 in una delle sue prime sentenze sulla retroattività nelle norme tributarie<sup>10</sup>, la Corte Costituzionale aveva inventato il concetto di periodo d'imposta collegato per la distinzione tra retroattività e retrospettività (chiamata "*Veranlagungszeitraumrechtsprechung*"). Visto che l'obbligo fiscale di tutto il periodo impositivo (in particolare l'imposta personale/sul reddito della società/sul valore aggiunto) sorge solo alla fine dell'anno, la Corte ha

<sup>7</sup> Da Steuerentlastungsgesetz (tax relief act) 1999/2000/2002 del 24 Marzo 1999, Federal Law Gazette I 1999, p. 402.

<sup>8</sup> Richiesta del Tribunale Fiscale di Colonia del 25 Giugno 2002, 13 K 460/01, Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2002, 1236; richiesta del Tribunale Fiscale di Colonia del 24 Agosto 2005 14 K 6187/04, www.fg-koeln.nrw.de; richiesta della Corte suprema fiscale (Bundesfinanzhof) de 16 Dicembre 2003, IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284.

<sup>9</sup> BIRK/KULOSA, *Finanzrundschau* (FR) 1999, 433 (438); contro la Suprema Corte tributaria (Bundesfinanzhof) del 16 Dicembre, 2003 IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284.

<sup>10</sup> Corte Costituzionale (Bundesverfassungsgericht) Sentenza del 19 Dicembre 1961, BVerfGE 13, 261.

concluso che il caso non può essere considerato chiuso prima della fine dell'anno stesso poiché le conseguenze legali sono ancora aperte.

Pertanto nella misura in cui la nuova norma venga promulgata prima del 31 Dicembre, viene considerata retrospettiva, anche se viene applicata dal primo gennaio dell'anno in corso. Solamente qualora la nuova legge richieda l'applicazione anche per gli anni precedenti viene concepita come retroattiva. Nella decisione guida del 14 maggio del 1986<sup>11</sup> la Corte Costituzionale ha ribadito la sua giurisprudenza. Ne derivò una richiesta di revisione costituzionale della Suprema Corte Tributaria<sup>12</sup>, che aveva contestato la visione formale del periodo di imposta collegato per la distinzione tra retroattività e retrospettività.

Il legislatore fiscale tedesco fa un uso eccessivo del concetto di periodo d'imposta. Molto spesso le norme fiscali vengono promulgate urgentemente alla fine di Dicembre per far sì che queste entrino in vigore per l'intero anno fiscale a partire dal primo Gennaio. Il legislatore ha applicato lo stesso concetto di periodo della Corte Costituzionale anche alle tasse di successione, nonostante il fatto che l'imposta di successione decorre al momento della successione e non solo alla fine dell'anno<sup>13</sup>.

Nell'esempio sopra (cfr. n. 1) sull'estensione del periodo di detenzione ai fini dell'esenzione fiscale dai *capital gains* sugli immobili, in base al concetto di periodo di imposizione la modifica sarebbe presa in considerazione solo se retrospettiva in quanto applicabile alle transazioni concluse tra il primo Gennaio 1999 e il 31 Marzo 1999, data di promulgazione della legge sullo sgravio fiscale 1999/2000/2002. Ovviamente il legislatore della legge sullo sgravio fiscale fa affidamento sulla giurisprudenza prevalente della Corte Costituzionale.

La letteratura fiscale tedesca si oppone quasi all'unisono a questo parere (vedi sotto No. 22). Il principale argomento contro il periodo d'imposta relativo alla distinzione tra retroattività e retrospettività è che l'accertamento dell'obbligo fiscale alla fine dell'anno è solo un mero carattere tecnico, ma non ci fa sapere se l'evento rilevante tassabile è stato concluso prima. Il contribuente deve avere la certezza del diritto delle conseguenze fiscali nel momento in cui esegue le transazioni (cd. "*dispositionsbezogener Rückwirkungsbegriff*").

Solo poco tempo fa la Corte Costituzionale ha mostrato di interessarsi alle critiche della letteratura fiscale. Nella sua famosa decisione sull'abolizione dei sussidi fiscali per gli investimenti delle costruzioni navali del 3 Dicembre del 1997<sup>14</sup>, la Corte Costituzionale ha accettato per la prima volta che delle transazioni potessero venire considerate chiuse prima della fine dell'anno fiscale. Tuttavia ha limitato la sua decisione ai sussidi fiscali, rilevando che il contribuente in questo caso dipende dall'attendibilità della normativa fiscale.

La Suprema Corte tributaria tedesca in sintonia con la letteratura fiscale sostiene, nella richiesta di revisione costituzionale del 2 Agosto 2006, che questa concezione debba essere applicata anche alle regolari disposizioni fiscali<sup>15</sup>, con il solo scopo di produrre entrate, in

<sup>11</sup> Corte Costituzionale (Bundesverfassungsgericht) Sentenza del 14 Maggio, 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200.

<sup>12</sup> Richiesta della Suprema Corte tributaria del 3 Novembre, 1982 I R 3/79, BStBl. II 1983, 259.

<sup>13</sup> Riforma sull'imposta di successione del 1996 with Annual Tax Act 1996, Federal Law Gazette I 1997, 378, adottato in parlamento il 20 Dic., 1996; promulgato il 27 Feb., 1997, effettivo dal 1° Gennaio, 1996.

<sup>14</sup> Sentenza della Corte Costituzionale del 3 Dic., 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67; per i dettagli si vedano le recensioni di questa decisione di JOHANNA HEY, *Betriebs-Berater* (BB) 1998, 1444; ANNA LEISNER, *Steuer und Wirtschaft* (StuW) 1998, 254; Rolf Schmidt, *Der Betrieb* (DB) 1998, 1199.

<sup>15</sup> Suprema Corte Tributaria (Bundesfinanzhof) del 2 Agosto, 2006 XI R 34/02, BStBl. II 2006, 887; as well BFH v. 16. 12. 2003 IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284 (291 ff.).

quanto queste spesso influenzano il comportamento del contribuente nello stesso modo in cui lo influenzano gli incentivi fiscali. Pertanto il contribuente deve sapere quali saranno le conseguenze fiscali delle sue operazioni economiche nel momento in cui le intraprende.

### III. Norme interpretative: lo scopo legislativo della chiarificazione

Non esiste una speciale categoria di “norme interpretative” nella legislazione tedesca. Un termine tecnico come “norme interpretative” è sconosciuto.

Tuttavia il legislatore spesso afferma che la modifica di una norma esistente ha lo scopo di eliminare i dubbi su una corretta interpretazione del testo normativo (*Klarstellungsinteresse*). Queste disposizioni chiarificatorie sono spesso emanate con retroattività, a volte applicabili a tutte le cause pendenti (accertamenti fiscali che non sono ancora nè definitivi nè conclusivi).

In generale queste leggi devono essere considerate come retroattive, quando la nuova formulazione viene applicata prima della promulgazione<sup>16</sup>. Soltanto nel caso in cui la legge “chiarificatoria” abbia un effetto esclusivamente dichiarativo, potrebbe essere considerata come irretroattiva, perché non cambierebbe la situazione giuridica. Tuttavia queste cosiddette chiarificazioni portano nei fatti a significative restrizioni della situazione giuridica prevalente.

Nella storia giuridica dell'emendamento di solito si trova una spiegazione dell'intento legislativo di “chiarificazione” di più ampia portata, che non consente la distinzione tra un emendamento dichiarativo e uno costitutivo. L'identificazione di una legge meramente interpretativa è profondamente mescolato con l'approccio dogmatico ai confini dell'interpretazione dei codici fiscali alla luce del principio di legalità<sup>17</sup>. Per essere solo interpretativa la nuova legge dovrebbe rimanere nei limiti costituzionali di interpretazione del testo precedente. Potrebbe anche differire dall'interpretazione data dalla Suprema Corte tributaria, tuttavia dovrà essere compatibile con il testo della norma tributaria in vigore. Tutto ciò è discutibile.

Inoltre è importante distinguere le modifiche apportate alle leggi fiscali con l'intento di colmare le lacune legislative (“*Lückenfüllung*”). Il testo è ristretto, o a causa di un errore del legislatore o a causa delle interpretazioni del nuovo piano di tassazione venute alla luce dopo l'attuazione della legge originale. In questo caso il voluto risultato fiscale non può essere raggiunto attraverso l'interpretazione (naturalmente, il problema è strettamente legato alla controversia tra la legittimità e la portata “dell'interpretazione economica” e l'analogia nel diritto tributario).

In entrambe le situazioni, la legittimità di un'entrata in vigore retroattiva non è pienamente risolta. Ci sono alcune decisioni, dove la Corte Costituzionale ha accettato la legislazione retroattiva, se la legge esistente era poco chiara o confusa<sup>18</sup>. Tuttavia questa eccezione al divieto di retroattività risale ai primi tempi della pratica giudiziaria. È stata sviluppata per consentire al legislatore di superare i difetti del sistema giuridico nel dopoguerra<sup>19</sup>. Nelle decisioni recenti non è più stata utilizzata.

<sup>16</sup> Vedi JOHANNA HEY, *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG)*, Vol. 27 (2004), Cologne 2004, p. 91.

<sup>17</sup> Vedi *Frans Vainstendael*, in Victor Thuronyi (ed.), *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1, 1996, Capitolo 2, p. 23-24 sull'approccio dogmatico all'interpretazione in Germania.

<sup>18</sup> Sentenza della Corte Costituzionale del 4 Maggio, 1960, BVerfGE 11, 72 ; del 23 Marzo, 1971, BVerfGE 30, 367 (388); del 17 Gennaio, 1979, BVerfGE 50, 177 (194).

<sup>19</sup> Vedi LEIBHOLZ/RINCK/HESSELBERGER, *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*, Looseleaf, Art. 20 GG.

#### IV. Norme sulla validità (le cd. “Nichtanwendungsgesetze”)

La convalida delle decisioni della Suprema Corte tributaria è diventato un fenomeno abbastanza frequente<sup>20</sup>. Questi cosiddetti *Nichtanwendungsgesetze* sono spesso, ma non sempre promulgati con un effetto retroattivo. Specialmente se il legislatore intende annullare una modifica nella prassi giudiziaria, la convalida della legge è spesso emanata con effetti dalla data di pubblicazione della nuova sentenza della Suprema Corte tributaria. In questo caso, la legge di convalida è spesso inizializzata da una circolare del Ministero delle Finanze (cd. “Nichtanwendungsgesetze”), che enuncia che la nuova sentenza sarà – salvo il caso concreto deciso – in generale non applicata. Tutto ciò è fatto per evitare che i contribuenti sviluppino fiducia nella nuova prassi giudiziaria.

In circa il 90% dei casi la convalida riguarderà casi in cui la Suprema Corte tributaria ha modificato la propria giurisprudenza in favore del contribuente. Questo dimostra che la convalida normativa normalmente non ha lo scopo di correggere un errore giudiziario, ma ha semplici ragioni fiscali. Tutto ciò è importante perché connota nella maggior parte dei casi che non abbiamo solo a che fare con una (diversa) interpretazione di una norma vigente ma con un peggioramento di questa. Se anche in questi casi venga applicata un'eccezione al divieto di vera retroattività non è totalmente chiaro. In una recente sentenza della Corte Costituzionale<sup>21</sup>, si è sostenuto che nel momento in cui il Ministero delle Finanze comunica che il legislatore interverrà subito dopo la pubblicazione della nuova legge, il contribuente non sarà in grado di ricorrere con fiducia alla nuova giurisprudenza. Perciò egli non viene coinvolto e non si aspetta di essere tutelato da una convalida retroattiva.

La letteratura fiscale si oppone alla pratica della convalida in quanto tale se è fatta solo per motivi di gettito<sup>22</sup>, e si oppone ancora di più alla promulgazione retroattiva di tale legislazione<sup>23</sup>.

#### V. Relazione tra la data di pubblicazione e di entrata in vigore

La *conditio sine qua non* per dare principio a una legge è la pubblicazione nella Gazzetta della Legge Federale (vedi Art. 82 para. 1 prima riga della costituzione tedesca). Senza tale pubblicazione la legge è considerata inesistente.

Pertanto la data di entrata in vigore deve essere distinta dalla data di pubblicazione.

Normalmente le leggi contengono speciali provvedimenti che prevedono la data di entrata in vigore. Questa potrebbe anche essere la stessa di pubblicazione. Tuttavia, spesso si tratta di una data futura, come il primo gennaio dell'anno successivo, o 30 giugno, per creare un taglio netto e di facile distinzione tra vecchio e nuovo diritto. Se la data di entrata in vigore è precedente rispetto alla data di pubblicazione, allora la legge sarà considerata come (veramente) retroattiva. In generale la data di pubblicazione nella Gazzetta della Legge Federale segna una distinzione tra la (vera) retroattività e la retrospettività.

<sup>20</sup> Vedi WOLFGANG SPINDLER, *Liber amicorum for H. O. Solms*, 2005, pp. 53; WOLFGANG SPINDLER, *Deutsches Steuerrecht* 2007 (DStR), pp. 1061-1066, presidente della Suprema Corte Tributaria, analizzando l'aumento del numero di decisioni giuridiche a favore del contribuente che sono state respinte da una circolare o da una norma fiscale.

<sup>21</sup> Sentenza della Corte Costituzionale del 12 Maggio, 2009 – 2 BvL 1/100, [www.bundesverfassungsgericht.de](http://www.bundesverfassungsgericht.de) e BFH/NV 2009, 1382; anche prima Sentenza del 23 Gennaio, 1990, BVerfGE 81, pp. 228 (239).

<sup>22</sup> Vedi i riferimenti a JOACHIM LANG, in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 20. ed., 2008, §5 postilla 29-30.

<sup>23</sup> Ad esempio J. HEY, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, 2002, p. 327-329.

Bisogna però tenere a mente che questa regola generale è derogata dalla prassi prevalente della Corte della distinzione tra retroattività e retrospettività nel diritto tributario legata al periodo d'imposta (vedi sopra No. 2). In tal modo, per far sì che una nuova legge sia applicabile all'intero anno fiscale non c'è bisogno di nessun provvedimento speciale. È sufficiente modificare la legge entro il 31 Dicembre, perché questo sta a significare che l'obbligo fiscale maturerà a causa della nuova legge, in conformità con le norme esistenti alla fine del periodo tassabile. Per escludere le transazioni concluse prima, il legislatore dovrebbe formulare delle norme transitorie, affermando ad esempio che la nuova legge si applica solo per le transazioni concluse dopo la data di adozione o la data di promulgazione della nuova legge.

## VI. Concetto di retrospettività

Il concetto di retrospettività è molto più ampio di quello di retroattività. Si potrebbe sostenere che quasi tutte le nuove leggi vanno ad influire sulle attività economiche iniziate nel passato. La distinzione tra retrospettività e i semplici effetti futuri è illustrata dalla recente riforma sull'imposizione degli utili da plusvalenze (già visto al No. 1).

Il nono Senato della Suprema Corte tributaria ha chiesto la revisione costituzionale nel caso in cui il contribuente abbia venduto la proprietà solo dopo la pubblicazione della proroga del periodo di detenzione ai fini dell'esenzione dall'imposizione sui *capital gains* secondo la legge sugli sgravi fiscali 1999/2000/2002, nonostante fosse a conoscenza che, vigente la nuova legge, non sarebbe stato più in grado di vendere immobili senza pagare l'imposta sugli utili da capitale. Tuttavia con il rinvio del Senato si sostiene che la nuova norma abbia effetto retroattivo in quanto non ha escluso proprietà che erano state acquisite prima che la legge entrasse in vigore<sup>24</sup>. Considerando l'interesse del legislatore nel modificare la legge contro l'interesse di tutela della fiducia del contribuente, la Suprema Corte tributaria ha dato la priorità a questo ultimo.

Contrariamente a tutto ciò, era chiaramente non retrospettiva l'abolizione dell'esenzione fiscale per gli utili da capitale derivanti da azioni secondo la riforma fiscale sull'imposizione dei redditi delle società del 2008. La tassazione completa degli utili da capitale era già stata adottata il 14 Agosto 2007<sup>25</sup>, ma è applicabile solo agli utili di capitale derivanti da azioni che sono state acquisite dopo il 31 Dicembre del 2008.

Meno chiaro è se il cambio dalla *thin capitalization rule* contenuta nella sezione 8-bis della legge sulla imposta sul reddito delle società alla nuova quota generale di deduzione degli interessi, abbia un effetto retroattivo. È stato adottato dalla legge di riforma fiscale sull'imposizione dei redditi delle società del 2008 del 14 Agosto 2007 e si applica – nel caso in cui l'anno fiscale sia uguale all'anno civile<sup>26</sup> – per gli interessi pagati dal 1° gennaio 2008. Molti autori sostengono che questa non abbia effetto retrospettivo, perché è entrata in vigore solo per le spese professionali future<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> Richiesta di revisione Costituzionale de 16 Dic., 2003, IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284 ff. Il contribuente aveva acquistato l'immobile nel 1990, e lo ha venduto al 22 aprile 1999. Questo accadde tre settimane dopo che il legislatore aveva promulgato l'estensione del periodo di possesso necessario da 2 a 10 anni al 31 marzo 1999.

<sup>25</sup> Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14. 8. 2007, BGBl. I 2007, 1912.

<sup>26</sup> Se l'anno fiscal diverge dall'anno civile, si applica per tutti gli anni impositivi a partire dal 25 Maggio 2007 (giorno dell'adozione del progetto di legge in parlamento) fino al primo Gennaio 2008 (Sec. 52 para. 12 d sentence 1 EStG). Questa è una tecnica abbastanza comune utilizzata per gli anni fiscali divergenti.

<sup>27</sup> Vedi *Christian Hick*, in HERRMANN/HEUER/RAUPACH, *EStG/KStG-commentary*, § 4h EStG Anm. J 07-3.

Contrariamente a questo, si potrebbe ritenere retrospettivo perché si applica ai prestiti già esistenti, che spesso non possono essere regolati dalla nuova situazione fiscale rapidamente.

## B. Valutazione *ex ante* di retroattività

### I. Limiti costituzionali alla retroattività delle leggi tributarie

Solo per le leggi penali la costituzione tedesca contiene un esplicito *ex post facto* (Art. 103 paragrafo 2 della costituzione tedesca). Non può essere applicata per analogia alle disposizioni fiscali retroattive<sup>28</sup>.

Nel diritto tributario la Corte Costituzionale tedesca basa il principio di irretroattività sullo stato di diritto (Art. 20 paragrafo 3 della Costituzione tedesca). Dallo stato di diritto nascono il principio di certezza legale e il principio di tutela del legittimo affidamento (principio di fiducia, principio della fiducia pubblica = “*Vertrauensschutzprinzip*”). Mentre il divieto di (vera) retroattività si basa sullo stato di diritto, per i limiti di restrospektività la Corte fa riferimento anche alle garanzie costituzionali di libertà personali.

Il principio di capacità contributiva non è utilizzato.

Il divieto di retrospettività si applica solo all'esecuzione retroattiva degli oneri fiscali o all'abolizione delle agevolazioni fiscali. In linea di principio il legislatore è libero di dare effetti retroattivi alle leggi fiscali per agevolare il contribuente. Da una parte non ci sono restrizioni costituzionali. Dall'altra però i cambiamenti favorevoli con effetti retroattivi sono molto rari. Una delle ragioni per la retroattività di modifiche favorevoli potrebbe essere quella di porre fine ad una lunga diatriba politica o ad una lunga procedura legislativa. Ad esempio alcune delle esenzioni fiscali in atto implementate per aiutare delle imprese in crisi finanziaria, sono state adottate con effetto retroattivo.

Quando non è chiaro se la modifica di una norma influenzerà la situazione del contribuente in maniera positiva o negativa (cambiamenti a doppio taglio), il legislatore talvolta prevede che la nuova legge, per un periodo transitorio, potrà essere applicata anche per eventi passati.

### II. Politiche transitorie del legislatore

Entro i confini costituzionali il legislatore è libero nel designare la transizione tra la vecchia e nuova legge. Non ci sono linee guida né ufficiali né ufficiose sulla politica di transizione. Con sorpresa, il Ministero delle Finanze, che sta preparando disegni di legge fiscale in Germania, non applica al suo interno alcuna linea guida generale al disegno di legge di transizione. Quindi si è deciso caso per caso.

Vi è anche un sistema di controllo *ex ante* fornito da un corpo indipendente. Il parlamento può chiedere consiglio al suo servizio accademico (*Wissenschaftlicher Dienst des Bundestages*). Tuttavia questo strumento non viene quasi mai utilizzato. A volte anche il Consiglio federale (*Bundesrat*) emette un avvertimento riguardo le singole norme, anche se alla fine concede il consenso richiesto per il progetto di legge.

<sup>28</sup> Opinione prevalente, vedi KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Vol. 1, 2nd. ed., 2000, p. 147.

La mancanza di una standardizzazione crea assenza di certezza, perché la modalità della transizione dalla vecchia alla nuova norma è difficile da prevedere per il contribuente.

Il legislatore normalmente, ma non sempre, rimane sulle linee generali delineate dalla Corte Costituzionale (vedi No. 1-4 e 16), specialmente quando usa il periodo di tassazione connesso per la distinzione tra retroattività principalmente consentita e una retroattività in generale proibita.

L'effetto retroattivo è – come discusso sopra (vedi No. 4) – regolarmente garantito dalle “norme di convalida”.

Inoltre la data della prima applicazione della legge – se non è il primo gennaio – molto spesso accelera la data della decisione parlamentare (a causa della giurisprudenza della Corte costituzionale tedesca, che consente al legislatore, anche se si considera vera retroattività, di tornare all'adozione del disegno di legge in parlamento, si veda anche sotto n. 11). La ragione di questa pratica comune è quella di evitare che il contribuente avendo la consapevolezza dell'abolizione di uno sgravio fiscale possa provare a fare un uso estensivo favorevole della vecchia legge prima che la nuova entri in vigore (il cosiddetto effetto annuncio).

La politica di esenzione basata su circostanze esistenti prima dell'adozione di un provvedimento del legislatore tedesco sembra essere abbastanza arbitraria. Solo in alcune situazioni standard i modelli ricorrenti possono essere identificati. Ad esempio, nel caso di un cambiamento delle norme di ammortamento, le acquisizioni fatte in passato sono in genere escluse, per cui la data in cui cambia la legge non è spesso la data della pubblicazione della nuova legge, ma l'adozione di un progetto di legge in parlamento o anche prima (ad esempio la data in cui il progetto di legge è stato portato in essere). Contrariamente a ciò, nel caso di nuove restrizioni alla compensazione delle perdite, non esistono modelli plausibili. Nella maggior parte dei casi si applicano anche alle perdite che si sono verificate in passato, ma a volte la perdita di attività produttive portate avanti prima che la nuova legge fosse adottata è esclusa. Il diverso trattamento non può essere motivato da scopi legislativi, ad esempio la legislazione contro gli abusi.

Negli ultimi anni il legislatore ha adoperato in maniera crescente l'esenzione basata su circostanze esistenti prima dell'adozione di un provvedimento. Potrebbe essere vista come una reazione alle molte richieste di revisione costituzionale da parte della Suprema Corte tributaria, che esprime degli standard più severi rispetto al passato. Ciò può essere dimostrato dall'esempio della riforma delle plusvalenze nel 1999 e dal 2009. Mentre le proroghe dei periodi in cui sono tassate le plusvalenze private secondo la legge sullo sgravio fiscale 1999/2000/2002 sono state effettuate senza alcuna esenzione basata su circostanze esistenti prima dell'adozione di un provvedimento, anche con la reale retroattività (vedi sopra No. 2). L'abolizione dell'imposta sulle plusvalenze derivanti da azioni secondo la legge di riforma 2008 sull'imposizione del reddito delle società si applica solo per azioni acquistate dopo il 31 Dicembre 2008. Le azioni acquistate prima di questa data rimarranno senza limite di tempo regolate dal vecchio regime, ciò significa che possono essere vendute esentasse dopo un periodo di possesso di un anno.

## C. Uso della retroattività nelle pratiche legislative

### I. Il ruolo dell'adozione delle leggi in Parlamento

Molto spesso il legislatore fiscale prevede la retroattività fino alla data di adozione del progetto di legge in Parlamento – indipendentemente dal fatto che sia stato rilasciato

un comunicato speciale per far sì che l'adozione parlamentare diventasse pubblica. Anche se questa pratica è considerata veramente retroattiva, la Corte Costituzionale la ritiene come giustificata, senza chiedere ragioni speciali di giustificazione.

Il fondamento razionale sostenente questa prassi giudiziaria è che a partire dalla data di adozione della nuova legge in Parlamento il contribuente non può più fare affidamento sulla continuità della situazione giuridica vigente. Nella letteratura giuridica generale l'eccezione del principio di irretroattività non è affatto messo in discussione.

Tuttavia vi è un importante motivo per mettere in discussione questa prassi. La maggior parte delle leggi fiscali in Germania ha bisogno del consenso del consiglio federale, altrimenti sono respinte. Per questa ragione l'adozione di un progetto di legge in Parlamento è solo il primo passo. Specialmente se le maggioranze politiche tra il Parlamento federale e il Consiglio federale sono divergenti è difficile capire se il progetto di legge verrà accettato e con quali contenuti. Per conoscere l'esito del progetto di legge si potrebbero aspettare settimane o anche mesi. Per il contribuente tutto ciò è così spiacevole che non si fiderà più né delle norme vigenti di diritto né delle già annunciate modifiche. Per questo motivo la letteratura tedesca si oppone alla pratica della retroattività fino alla adozione del progetto di legge in parlamento. La ragione principale di questa opposizione è costituita dalla speciale caratteristica delle leggi tributarie che richiedono il consenso del Consiglio Federale per essere adottate<sup>29</sup>. Ciò potrebbe portare ad un approccio dove al legislatore fiscale sia consentito di tornare indietro alla data del consenso del Consiglio Federale.

L'undicesimo Senato della Corte Suprema Tributaria nella richiesta di revisione costituzionale del 2 Agosto del 2006<sup>30</sup> ha contestato la prassi della Corte Costituzionale in maniera incisiva. Il senato insiste sul fatto che la prima data costituzionalmente integra per l'entrata in vigore della legge sia la data di promulgazione nella Gazzetta della Legge Federale. La deviazione da tale data richiede sempre una speciale giustificazione anche se il contribuente potrebbe essere venuto a conoscenza dell'adozione del progetto di legge in Parlamento prima. Il Senato vuole rafforzare il concetto che la pubblicazione formale delle nuove leggi nell'organo di pubblicazione predisposto costituzionalmente sia una importante caratteristica di uno stato secondo lo stato di diritto. Per le sue buone ragioni la Costituzione fornisce un unico organo per la pubblicazione considerando questo un elemento essenziale per una legge nascente. Non è ragionevole chiedere al contribuente di considerare una legge emergente proveniente da fonte che non sia la Gazzetta della Legge Federale.

## II. Retroattività dell'applicazione dalle prime dichiarazioni

La rilevanza legale dei rapporti dei media sugli emendamenti delle leggi tributarie è un altro degli argomenti estremamente controversi in Germania. Naturalmente, i piani per abolire i sussidi fiscali e per imporre oneri fiscali più elevati sono spesso comunicati dai media ancor prima che la procedura legislativa abbia avuto inizio. A volte capita che venga emesso un comunicato ufficiale del Consiglio dei Ministri o del Ministero delle Finanze.

Secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale queste comunicazioni sono rilevanti al fine di dimostrare se la fiducia del contribuente nella legge esistente sia

<sup>29</sup> Ad esempio WOLFGANG HOFFMANN-RIEM, *Deutsches Steuerrecht* (DStR) 1971, p. 3 (4).

<sup>30</sup> Bundesfinanzhof del 2 Agosto, 2006 XI R 34/02, Bundessteuerblatt II 2006, 887 III.4.

giusta o meno. In tal modo la Corte Costituzionale opera una distinzione tra leggi meramente retrospettive e leggi retroattive<sup>31</sup>. Mentre questa considera che la stampa indebolisca la fiducia del contribuente verso le leggi retroattive, la prassi giudiziaria preferisce che il primo momento in cui il contribuente venga a conoscenza dell'entrata in vigore di una legge retroattiva sia l'adozione del progetto di legge in Parlamento (vedi prima No. 11). Tuttavia nella decisione sulla sovvenzione della costruzione navale del Dicembre 1997 la Corte<sup>32</sup> sembra modificare questa prassi, affermando che se c'è il rischio che il contribuente travisi facendo un uso eccessivo dell'agevolazione prima della sua abolizione, il legislatore è giustificato a emanare la norma con retroattività fino al comunicato stampa.

La decisione sull'abolizione di agevolazioni fiscali sulla costruzione di navi ha avuto un'importante implicazione, in quanto la Corte ha dovuto decidere su una situazione, dove il gabinetto il 25 Aprile del 1996 aveva annunciato che le agevolazioni sarebbero state abolite per i contratti conclusi dopo il 30 aprile 1996. Alla fine, il legislatore è dovuto tornare indietro alla data della decisione del gabinetto, escludendo – contrariamente al suo comunicato – anche i contratti conclusi tra il 25 e il 30 Aprile. Questo va chiaramente contro il principio della buona fede. Comunque la Corte Costituzionale ha sostenuto la legge fiscale in questione, accettando l'intento del legislatore di fermare la corsa che era avvenuta dopo la comunicazione che gli investimenti in costruzioni navali non avrebbero aumentato la già esistente sovraccapacità delle navi da cargo.

### III. Retroattività e situazioni pendenti

Se una legge è emanata con una retroattività illimitata, significa che si applica a qualsiasi procedura pendente. Le situazioni pendenti sono normalmente non escluse dall'applicazione della nuova legge.

Questo problema in particolare si verifica in situazioni di convalida della legislazione (vedi No. 4), dove il legislatore respinge una decisione favorevole della Suprema Corte tributaria. I contribuenti che si aspettavano una decisione favorevole e coloro che hanno intrapreso delle azioni legali in casi paralleli non saranno in grado di beneficiare della modifica favorevole della giurisprudenza, se è stata immediatamente respinta con retroattività<sup>33</sup>.

## D. Valutazione *ex post* della retroattività

### I. Controllo da parte della Corte costituzionale

La Germania ha un sistema di controllo *ex-post* degli atti legislativi molto efficace che protegge i contribuenti dalle imposizioni incostituzionali.

<sup>31</sup> Vedi JOHANNA HEY, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, 2002, p. 319-326.

<sup>32</sup> Sentenza della Corte Costituzionale del 3 Dicembre 1997 - 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, p. 67 (pp. 81).

<sup>33</sup> See e.g., the legislative answer to a change if the Supreme Tax Court's practice on joint ventures for local business tax purposes, in detail KIRCHHOF/RAUPACH, *Die Unzulässigkeit einer rückwirkenden gesetzlichen Änderung der Mehrmutterorganschaft*, Der Betrieb, Beilage 1 No. 22, 2001.

La capacità di respingere una legge fiscale in quanto in violazione della Costituzione è monopolizzata dalla Corte Costituzionale Federale. Ma ci sono diversi modi per portare un caso avanti alla Corte Costituzionale. Ogni Corte tedesca può chiedere una revisione costituzionale presso la Corte Costituzionale, ogni qual volta avesse dei dubbi riguardo la compatibilità di una certa legge con la Costituzione. Quindi il contribuente può già chiedere alla corte fiscale inferiore la presentazione alla Corte Costituzionale. Recentemente la Corte Fiscale è stata attiva nel presentare questioni di retroattività/retrospettività alla Corte Costituzionale.

Tuttavia nei casi in cui né la corte inferiore né la Suprema Corte tributaria abbia dubbi costituzionali, - dopo aver fatto ricorso ai tribunali regolari - il contribuente stesso può compilare una richiesta costituzionale individuale sostenendo che la retroattività/retrospettività viola lo stato di diritto o il principio di fiducia pubblica.

## II. Standard applicati dalle Corti alle disposizioni tributarie retroattive/retrospettive

La storia del controllo della retroattività effettuato dalla Corte Costituzionale e dai giudici fiscali può essere approssimativamente caratterizzata come segue:

- La prassi giudiziaria della Corte Costituzionale è stata stabile per quasi 50 anni, sebbene sia stata soggetta a profonde critiche non solo dalla letteratura tedesca ma anche dai giudici fiscali. Negli anni '80 la Suprema Corte Tributaria iniziò tramite un decreto preliminare un tentativo di cambiare le ragioni della Corte Costituzionale riguardo la distinzione tra retrospettività e retroattività connessa al periodo d'imposta (vedi No. 2)<sup>34</sup> senza successo<sup>35</sup>.
- Nei seguenti 20 anni i giudici fiscali hanno rinunciato e hanno semplicemente accettato la giurisprudenza della Corte Costituzionale. Poi, nella sentenza del 3 Dicembre del 1997, la Corte Costituzionale ha indicato un possibile cambiamento nella sua prassi. La decisione era un inizio non solo per le vivaci discussioni nella letteratura fiscale, ma anche per le nuove richieste di revisione costituzionale da parte dei giudici fiscali che mettevano in discussione molte delle leggi stabilite dalla prassi della Corte Costituzionale. Il materiale che i giudici fiscali potevano presentare alla Corte Costituzionale, era molto ricco perché alla fine degli anni 90 il legislatore fiscale adottò leggi fiscali retroattive in larga misura.

Questo quadro ci è utile per capire le differenze tra la prassi dei giudici della Corte Costituzionale e i giudici fiscali, ossia la Suprema Corte tributaria, anche se alla fine ciò che interessa è la prassi dei giudici della Corte Costituzionale, in quanto i giudici fiscali non hanno potere nel dichiarare che una legge fiscale retroattiva sia invalidata.

Nonostante che la maggioranza degli aspetti sull'importanza della giurisprudenza della Corte Costituzionale come guida per la pratica legislativa siano stati discussi sopra, voglio comunque riassumerli qui per darvene una visuale compatta:

- Applicando i metodi descritti per distinguere la retroattività dalla retrospettività (vedi sopra No.1 e 2) la Corte Costituzionale dichiara in linea di principio il divieto di retroattività, mentre la retrospettività viene generalmente accettata;

<sup>34</sup> Richiesta della Suprema corte tributaria del 3 Nov., 1982 I R 3/79, BStBl. II 1983, 259.

<sup>35</sup> Vedi il rifiuto da parte della Corte Costituzionale del parere della Suprema Corte tributaria del 14 Maggio 1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200.

- Tuttavia, anche il principio di irretroattività non si applica in modo assoluto, ma consente importanti eccezioni che possono sostanzialmente essere assegnate a due idee di fondo:

1. Il contribuente non può pretendere la fiducia nell'(ancora) vigente situazione legale. Ciò dovrebbe giustificare l'azione retroattiva:

- Dalla data di adozione del progetto di legge in Parlamento (vedi discussione sopra No. 11)
- In caso di una situazione legale poco chiara o incostituzionale.

Questa eccezione non è praticamente mai stata utilizzata. Era stata inventata per superare il periodo di transizione dopo la seconda guerra mondiale, quindi in una situazione in cui l'ordinamento giuridico aveva bisogno di una più ampia riorganizzazione. La difficoltà nel trovare un motivo di giustificazione è che il vizio di legge deve essere evidente per un "semplice" contribuente.

2. La fiducia nella situazione giuridica vigente deve essere subordinata all'interesse del legislatore di modificare la legge retroattivamente. Si applica se:

- Lo svantaggio che il contribuente subisce dalla promulgazione della legge retroattiva è trascurabile. La regola *de minimis* è solo una conseguenza del principio di proporzionalità.
- Il legislatore può non tenere in considerazione il pubblico interesse. È un concetto comune quello che sostiene che il mero pubblico interesse al gettito non è sufficiente a giustificare un prelievo tributario retroattivo. Tuttavia, la motivazione di un interesse pubblico primario implica una grande capacità di argomentare. Fino ad ora la Corte Costituzionale non lo ha mai usato come unico motivo di giustificazione, ma ha sempre aggiunto a questo anche i fatti che turbano la fiducia del contribuente. Ciò è particolarmente vero riguardo al tentativo da parte del legislatore di combattere gli effetti dell'annuncio<sup>36</sup>.

La retroattività viene considerata incostituzionale solo se il contribuente può sostenere che il suo interesse alla continuità della situazione legale abbia più importanza dell'interesse pubblico di cambiare legge. Questo requisito è molto difficile da incontrare, specialmente se la Corte Costituzionale prende in considerazione il cambiamento solo come tale, e non il cambiamento con una regola di salvaguardia sufficiente.

### III. Retroattività degli atti parlamentari e della legislazione sub primaria

La Corte costituzionale tedesca concepisce la retroattività principalmente come un problema dello Stato di diritto. Lo Stato di diritto ha due aspetti, uno obiettivo: il principio della certezza del diritto, e uno che esprime i diritti individuali: il principio della fiducia pubblica (principio di fiducia). La struttura del test di questo principio di pubblica fiducia è il seguente:

3. Basi sufficienti di fiducia;
4. Fiducia;
5. Merito di essere protetti.

<sup>36</sup> Vedi BVerfG v. 3. 12. 1997 - 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (pp. 81 et seq.).

La legislazione sub primaria retroattiva dovrebbe essere testata allo stesso modo del diritto legale tributario. Il contribuente può pretendere di fare affidamento su una legislazione sub primaria come su una legge parlamentare fiscale.

Diversamente da ciò, le risoluzioni del Parlamento come queste non hanno un immediata forza vincolante per il contribuente. Quindi, non sono oggetto della protezione della pubblica fiducia. Questo causa il problema che il contribuente (si dice di distruggere la sua fiducia nell'ancora prevalente situazione legale) non può sostenere di aver avuto fiducia nella risoluzione del Parlamento come le adozioni dei progetti di legge se alla fine il progetto viene respinto dal consiglio federale.

#### IV. Evitare la retroattività incostituzionale attraverso l'interpretazione

Le leggi fiscali devono essere interpretate in conformità con la Costituzione<sup>37</sup>. Non solo i giudici ma anche le autorità fiscali devono interpretare ogni legge in maniera tale da evitare violazioni dei principi costituzionali della certezza del diritto e della fiducia pubblica. L'interpretazione costituzionale ha - all'interno del testo - priorità rispetto al rigetto di una norma come incostituzionale. Quindi, nella giurisprudenza della suprema corte tributaria le leggi provvisorie sono interpretate in armonia con il principio di fiducia pubblica.

#### V. Autodisciplina del legislatore

Specialmente alla fine degli anni '90 il legislatore fiscale superava i limiti, impostati dalla Corte Costituzionale. Egli sembrava sentirsi libero di aumentare gli oneri fiscali con retroattività per l'anno fiscale corrente. Questo diede luogo a numerose richieste di revisione costituzionale e denunce costituzionali.

Da una parte, ci sono campi dove il legislatore fiscale è più generoso di quanto la Corte Costituzionale richieda. Ciò è particolarmente vero per le modifiche sui tassi di ammortamento o per i metodi adottati. Normalmente la nuova legge meno favorevole sugli ammortamenti si applica solo alle nuove acquisizioni. A volte queste leggi provvisorie sono retroattive in modo tale che il termine ultimo è la prima data della pubblicazione della nuova legge sugli ammortamenti, spesso la data di adozione in parlamento, ma non si applicano per le attività acquisite negli anni precedenti. Sulla base della giurisprudenza prevalente della Corte Costituzionale il legislatore potrebbe essere tentato di applicare la nuova legge limitatamente a periodi di tassazione futuri o anche ad acquisizioni effettuate in precedenza perché questo potrebbe essere considerato come un semplice cambiamento retrospettivo e potrebbe passare la prova del principio della fiducia della Corte Costituzionale. La ragione della generosità del legislatore fiscale nel campo dei diritti acquisiti in caso di cambiamenti delle regole di ammortamento è - nonostante le buone ragioni economiche - non chiaro.

In contrapposizione a tutto ciò, il legislatore fiscale limita gli effetti dei ratei passivi, di solito fissa non solo restrizioni per il futuro assetto di questi, ma richiede anche la liquidazione dei ratei passivi dell'anno tassabile corrente o negli anni seguenti.

<sup>37</sup> Vedi KLAUS-DIETER DRÜEN, in TIPKE/KRUSE, *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, § 4 AO postille 238-239.

## E. Retroattività della giurisprudenza: pratiche transitorie della Suprema Corte tributaria in caso di mutamento della preesistente giurisprudenza

La legittimità contro la necessità delle leggi transitorie in caso di modifiche della giurisprudenza è discussa in maniera abbastanza controversa nella letteratura accademica<sup>38</sup>.

Questo potrebbe essere il motivo per cui la pratica della Suprema Corte Tributaria non è per niente uniforme:

- A volte la stessa Corte Suprema formula delle regole transitorie.

Questo è accaduto recentemente quando il Gran Senato della Corte Suprema Tributaria cambiò la sua prassi, ormai in atto da molto tempo, sulla trasmissibilità della perdita dei riporti a nuovo ai fini dell'imposta del reddito delle persone fisiche<sup>39</sup>, ma escludeva i trasferimenti intrapresi nel passato indipendentemente dal fatto che le procedure fiscali fossero ancora aperte. Il Senato sosteneva che anche la magistratura è legata dallo stato di diritto nonostante il fatto che le decisioni non abbiano effetto *erga omnes*, costituiscono comunque una situazione legale sulla quale il contribuente può fare affidamento. Le recensioni letterali della sentenza sono state ambivalenti<sup>40</sup>. Le autorità fiscali hanno seguito la Corte Suprema Tributaria ed hanno formalizzato una regola transitoria con una circolare, anche se la sentenza della Corte Suprema Tributaria non ha forza giuridicamente vincolante ad eccezione per il caso deciso.

- In altri casi la Corte Suprema Tributaria suggerisce solamente che le autorità fiscali dovrebbero decidere caso per caso per garantire la protezione della fiducia, basata sulla sezione 163,227 del codice di tassazione generale (*Abgabenordnung*).
- In alcuni casi le autorità fiscali garantiscono la protezione della fiducia dopo la modifica della giurisprudenza, indipendentemente dal fatto che la questione era indirizzata o no alla Corte Suprema di Tassazione.
- Indipendentemente dalla questione della protezione della sicurezza contro l'applicazione retroattiva della nuova legge, la Corte suprema Tributaria applica il principio di continuità alla sua giurisprudenza<sup>41</sup>. Il principio di continuità non ha a che vedere con le conseguenze legali dell'abbandono della giurisprudenza esistente, ma con i suoi requisiti. I motivi oggettivi sostanziali sono necessari per inventare una nuova regola. Comunque, il principio di continuità non previene le modifiche della giurisprudenza, ma aumenta solo l'onere della discussione.

La Corte Suprema Tributaria fornisce/avvia la protezione di fiducia solo se la nuova legge sia non favorevole per il contribuente.

Al contrario, la Corte Costituzionale ha una pratica permanente di riconoscimento della protezione dell'interesse al gettito del fisco. Se ritiene una legge incostituzionale in generale la sua decisione ha un effetto *ex-tunc*. Il legislatore dovrebbe riparare alla situazione legale dall'inizio. Comunque nel diritto tributario la Corte Costituzionale

<sup>38</sup> Pro vedi JOHANNA HEY, *Deutsches Steuerrecht* (DStR) 2004, pp. 1897 et seq.; contro vedi ANNA LEISNER, *Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft* (DStJG), Vol. 27 (2004), p. 214; MICHAEL FISCHER, *Deutsches Steuerrecht* (DStR) 2008, p. 697; sul tema KLAUS-DIETER DRÜEN, in TIPKE/KRUSE, *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, § 4 AO postille 116-118.

<sup>39</sup> Sentenza del Bundesfinanzhof del 17 Dic, 2007 GrS 2/04, BStBl. II 2008, p. 668.

<sup>40</sup> Pro guarda i riferimenti sulla pratica U.S sulla prospettiva di rigetto HANS-JOACHIM KANZLER, *Finanzrundschau* (FR) 2008, 465; contro vedi MICHAEL FISCHER, *Deutsches Steuerrecht* (DStR) 2008, p. 697.

<sup>41</sup> Si vedano i riferimenti nella giurisprudenza e la discussione nella letteratura Klaus-Dieter Drüen, in TIPKE/KRUSE, *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung*, § 4 AO postille 307-311.

molto spesso devia dalle sue regole generali per proteggere il *budget* nazionale. A questo scopo la Corte assegna alle sue decisioni solo uno effetto *ex-nunc*, spesso queste hanno solo un effetto pro-futuro. La cosiddetta “*Unvereinbarkeitsrechtsprechung*” indebolisce la tutela dei contribuenti contro la tassazione incostituzionale, ed è respinta dall’opinione prevalente della letteratura fiscale<sup>42</sup>.

## F. Opinioni nella letteratura

La letteratura fiscale promuove il principio di non retroattività. La maggior parte degli autori sono contro la distinzione tra la retroattività e la retrospettività collegata al periodo di tassazione<sup>43</sup>. Vi è un grande supporto per l’opinione della Corte Suprema di Tassazione secondo la quale il momento decisivo deve essere quello della chiusura della transazione da parte del contribuente. Questo è il momento in cui il contribuente ha bisogno della certezza delle conseguenze fiscali delle sue decisioni economiche. Egli ha il diritto ad essere protetto da un eventuale successiva modifica delle conseguenze legali, specialmente quando non è più in grado di adeguare il suo comportamento alla nuova legge.

Alcuni autori promuovono un concetto uniforme di leggi fiscali che incidono sulle decisioni economiche prese nel passato (vedi anche No. 1). Sostengono che la delineata e spesso arbitraria linea tra retroattività e retrospettività ostacola dei risultati ragionevoli specialmente per quest’ultimo gruppo di modifiche meramente retrospettive della situazione legale. Il valore della garanzia contro la legislazione fiscale retrospettiva può essere alto come nel caso di modifiche retroattive.

Quindi non c’è differenza categorica tra leggi fiscali retroattive e retrospettive. Può solo indicare diversi livelli di intensità del tradimento della fiducia del contribuente. Tuttavia la maggior parte degli autori vogliono mantenere il concetto biforcuto di retroattività/retrospettività, principalmente perché hanno paura che altrimenti la discreta-efficace-garanzia contro le modifiche retroattive potrebbe essere messa in pericolo, ma richiedono una migliore garanzia da opporre anche ad una legislazione meramente retrospettiva.

Oltre a queste questioni concettuali, anche il modo in cui la Corte Costituzionale applica i motivi di giustificazione ad una legislazione retroattiva è oggetto di critiche.

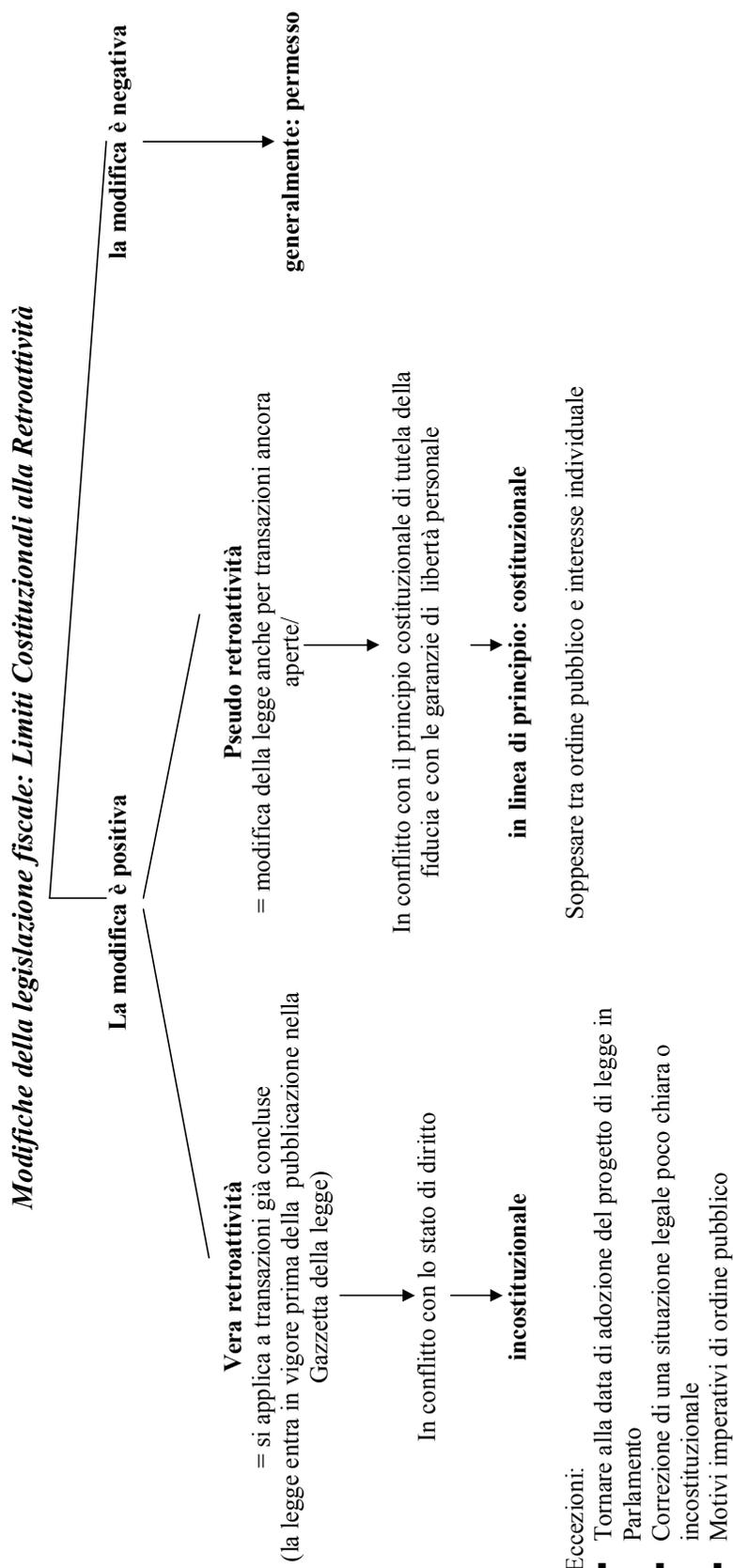
Fino ad ora il punto di vista del diritto e dell’economia non ha avuto nessun impatto nel dibattito giurisprudenziale in Germania. La ragione per tutto ciò potrebbe essere data dal fatto che in Germania l’intero dibattito è guidato principalmente da considerazioni di diritto costituzionale, sostanzialmente cieco rispetto agli effetti economici della retroattività e dell’irretroattività.

I pochi protagonisti di una maggiore libertà del legislatore nel cambiare leggi fiscali anche con retroattività o almeno senza esenzioni basate su circostanze esistenti prima dell’adozione di un provvedimento<sup>44</sup> basano il loro punto di vista non sui possibili benefici economici, ma sul principio democratico. Essi temono anche una cristallizzazione della legge, se il legislatore fiscale sarà sempre obbligato a fornire esenzioni basate su circostanze esistenti prima dell’adozione di un provvedimento.

<sup>42</sup> Vedi ROMAN SEER, in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 20th ed., 2009, § 22 postilla. 287.

<sup>43</sup> Vedi JOACHIM LANG, in TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 20th ed., 2009, § 4 postilla 177.

<sup>44</sup> Vedi e. g. Rainer Wernsmann, *Juristische Schulung* (JuS) 2000, pp. 39-43.





# Non-Retroactivity in the Portuguese Tax System: Rule or Exception?

Glória Teixeira\*

CONTENTS: 1. Introduction; 2. The Constitutional Perspective; 3. The Civil Law Perspective; 4. The Tax Law Perspective; 5. The Criminal or Contraventions Tax Law Perspective; 6. The International and EU perspectives; 7. Final Remarks.

## 1. Introduction

Portugal can be pointed out as an excellent example of a country that fully applies the principle of non-retroactivity but, unfortunately, for the wrong reasons.

In this article the author critically analyses this principle and its application in the Portuguese tax system<sup>1</sup>, taking into account recent legislative initiatives and so-called ‘reforms’ that in practice perpetuate ‘old laws’ by the use of timely inadequate transitional measures and concession of contractual or casuistic tax benefits.

The recent ‘suspension’ of the new Social Contributory Code that should enter into force by 1<sup>st</sup> January of 2010 is the latest example of the postponement of an important tax reform, at least, until 2011.

Also, the continuous growth of arbitrary tax concessions granted under the Tax Benefits Code or the use of ‘temporary’ special tax measures that tend to be extended over the time, affecting future generations, show that the question in Portugal is not related with the application of present law to past situations but, on the contrary, the enforcement of new laws to present and future circumstances<sup>2</sup>.

Clearly, this situation constitutes a serious problem of application of laws in time that may jeopardize valid democratic principles of legality and representation.

## 2. The Constitutional Perspective

The Portuguese Constitution establishes in article 103<sup>o</sup> two types of limitations regarding retroactivity of tax laws. The first is a prohibition of applying taxes with retroactive effect and the second concerns the legality of payment and collection of taxes.

The interpretation of this provision is not pacific in tax literature, specially the definition of the boundaries of the second limitation.

\* Tax Law Professor, University of Porto, Faculty of Law (CIJE)

<sup>1</sup> In line with OECD methodology, the author includes in the concept of tax also mandatory social security contributions.

<sup>2</sup> The delays in implementing EU legislation are another evidence of this fact.

There is a general consensus that the introduction of new taxes and changes in the tax bases or tax rates shall not apply retroactively<sup>3</sup>. However, the opinions diverge when applying the second limitation concerning the retroactivity of tax provisions regulating payment and collection of taxes. Several authors<sup>4</sup>, including myself<sup>5</sup>, admit that the principle of non-retroactivity can be overridden in the field of payment or collection of taxes because, frequently, those provisions aim to enhance efficiency and security in the process of tax payment and collection.

There is also a different level of discussion in the domestic and comparative tax literature relating to the first limitation or the acceptable types of retroactivity when introducing new taxes and changes in tax bases or tax rates.

### 3. The Civil Law Perspective

Starting with the general principle stated in the Portuguese Civil Law Code, article 12<sup>o</sup> expressly states that the law only applies to future circumstances, after its publication and entry into force. Both facts and their effects, that occurred under the timing of the 'old law', cannot be subject to the new regime or, in other words, retroactivity of the new law does not apply either to past facts or their effects even if the later are postponed or extended under this new law. Differently, in article 13<sup>o</sup>, retroactivity is accepted in the case of interpretative laws or statutes if those do not exceed the scope and substance of the interpreted law and also safeguarding the cases of settled case law or concluded agreements<sup>6</sup>.

### 4. The Tax Law Perspective

The tax principle of non-retroactivity, regulated in article 12<sup>o</sup> of the General Tax Law ('Lei Geral Tributária'), conforms both with the constitution and civil law criteria and adapts it to the tax field, covering also tax procedural provisions. Criminal tax law is not included in this article – the principle of non – retroactivity in this area is regulated in the Portuguese Constitution, Criminal Code and Contraventions General Regime.

The adaptations introduced by article 12<sup>o</sup> consider the special case of past facts whose effects still persist under the new law and the general solution given by 'Lei Geral Tributária' is to regulate those effects in accordance with the new law. The departure from the general civil law principle, in this case, constitutes a derogation to the principle of non-retroactivity that may be accepted mainly for economic and efficiency considerations<sup>7</sup>. The legitimacy of this derogation is debatable but one may argue that in civil law the safeguard of certainty and security of transactions must prevail over financial or economic factors that tend to conform current tax principles or regimes.

<sup>3</sup> An express prohibition is included in the Brazilian Constitution of 1988 (article 150<sup>o</sup>) and Constitutions of other Portuguese speaking countries. For further developments see, JORGE MIRANDA, RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra Editora, 2006.

<sup>4</sup> See FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, Almedina, 2009.

<sup>5</sup> See GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2008.

<sup>6</sup> See PIRES DE LIMA. ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, volume I, 3<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, 1982.

<sup>7</sup> See in the Questionnaire 'Retroactivity and Tax Legislation', EATLP, 2010, the topic of the law and economics and the indicated tax literature (amongst others, see Graetz, Kaplow, Fisch and D. N. Shaviro).

As far as tax procedural rules are concerned, retroactivity is not allowed and the effects of the overridden law may persist under the new legal regime to safeguard established or expected rights of the taxpayer<sup>8</sup>.

The principle of non-retroactivity has also different economic and legal impact in the tax system, depending of the structure or type of tax. In the case of consumption taxes (VAT or excise duties), usually, the gap between taxable facts and the occurrence of their effects is reduced or even nil and consequently the application of the principle does not raise particular problems. However, the case is different for income or property taxes or so-called 'periodical' taxes whose facts or their effects are spread, generally, through the calendar year and any legal changes during this period may place problems of retroactivity. Fortunately, in recent Portuguese experiences, tax changes that have been made during the taxable period had been favorable to the taxpayer and as a result litigation was not triggered. However, the problem still persists if, in future, tax changes move to penalize the taxpayers. From a legal point of view, the final solution shall be the same for both circumstances because there is no tax provision that expressly imposes the application of the more favorable regime as it happens in criminal law.

Here, tax literature is not unanimous. Some authors ask for the help of apportionment rules to allocate to the respective time period the applicable law or regime others defend that the applicable law at the beginning or even at the end of the financial or calendar year shall prevail.

In Portugal, from a strict substantive and also formal point of view, tax changes shall be approved by the Parliament at the time of the approval of the financial budget ('Financial Budget Law'). Public finance principles and legislation defend, for certainty and public revenue reasons, that any tax changes shall be contemplated in that Law and shall apply during the next financial year. In other words, tax changes during the financial year shall be exceptional if not forbidden at all.

## 5. The Criminal or Contraventions Tax Law Perspective

The legal solution changes when we move to criminal or contraventions tax provisions.

Article 29<sup>o</sup> of the Portuguese Constitution expressly prohibits retroactivity in criminal and contraventions cases unless the new law introduces a more favorable regime to the citizen. If a new more favorable regime comes into force it is applicable to all cases and circumstances even if settled by the courts under the overridden regime. The implementation of sentences (e.g. prison sentence or others) is also covered by the scope of retroactivity and shall be adjusted or eliminated accordingly<sup>9</sup>. However, retroactivity is not allowed if it derogates commonly accepted international law principles.

These constitutional criteria are confirmed by article 2<sup>o</sup> of the Portuguese Criminal Law Code<sup>10</sup> but, unfortunately, disregarded in article 3<sup>o</sup> of the Contraventions General Regime.

<sup>8</sup> The Portuguese tax courts have been dealing extensively with these types of cases and for further analyses, see respective sites of Ministério da Justiça and Supremo Tribunal Administrativo.

<sup>9</sup> The Portuguese legal system does not provide a direct answer to the question of granting compensation for any damages that occur to the taxpayer from applying retroactively tax provisions.

<sup>10</sup> It is worth mentioning that the interpretation of article 2<sup>o</sup> paragraph 4 is not consensual, concerning its compatibility with Portuguese Constitution. The author defends its material constitutionality mainly because that provision allows a certain level of retroactivity and also guarantees certainty and coherence in the case of settled case law or sentences implementation.

In the field of tax contraventions ('contra-ordenações'), retroactivity of a more beneficial tax regime is allowed but denied in the cases of settled case law and laws that stipulate their specific validity period ('temporary laws'). Rightly one may argue that this regime is unconstitutional and should be amended in the near future in order to grant retroactivity effect of the new law to settled case law and 'temporary laws'.

## 6. The International and EU perspectives

From an international or EU perspectives, retroactivity is accepted if prescribed by the international or EU legislation, in line with article 8° of the Portuguese Constitution. International and EU laws prevail over internal laws and in case of conflict the former prevails over the later<sup>11</sup>.

## 7. Final Remarks

The author wishes to acknowledge the contributions of Prof. Fabrizio Amatucci and Prof. Pietro Selicato also in this important field of tax law and their incentive to write this paper.

---

<sup>11</sup> For an analysis of retroactivity as applied by the ECJ, see HENK VORDING and ALLARD LUBBERS, *The ECJ, Retroactivity and the Member States Tax Revenues*, BTR, n. 1, 2006 and referred ECJ cases C-45/75 ('Defrenne'), C-197/94, C-252/94 ('Bautiaa'), C-57/93 ('Vroege'), C-437/97 ('EKW') and C-292/04 ('Meilicke').

# La non retroattività nel sistema fiscale portoghese: regola od eccezione?\*

Glória Teixeira\*\*

SOMMARIO: 1. Introduzione; 2. Profili costituzionali; 3. Profili civilistici; 4. Profili fiscali; 5. Profili sanzionatori e della normativa fiscale penale; 6. Le prospettive internazionali ed EU; 7. Considerazioni conclusive.

## 1. Introduzione

Il Portogallo può essere indicato come un eccellente esempio di Paese che applica a pieno il principio della non retroattività ma, sfortunatamente, per le ragioni sbagliate.

In questo articolo si intende analizzare criticamente questo principio e la sua applicazione nel sistema fiscale portoghese<sup>1</sup>, prendendo in considerazione le recenti iniziative legislative e le cosiddette “riforme” che in pratica perpetuano le “vecchie leggi” tramite l’impiego di misure temporanee di transizione e la concessione di benefici fiscali contrattuali differenziati da caso a caso.

La recente “sospensione” del nuovo Codice dei Contributi Sociali, che doveva entrare in vigore dal 1° gennaio 2010, è l’ultimo esempio di differimento di una importante riforma fiscale almeno fino al 2011.

Inoltre, la continua crescita delle concessioni fiscali arbitrarie garantite dal Codice dei Benefici Fiscali o l’impiego di misure fiscali speciali “temporanee” destinate ad essere ampliate nel tempo, che colpiranno le future generazioni, mostrano che la questione in Portogallo non è collegata con l’applicazione della legge attuale a situazioni passate ma, al contrario, con l’applicazione delle nuove leggi a circostanze presenti e future<sup>2</sup>.

Chiaramente, questa situazione costituisce un serio problema di applicazione della legge dal momento che mette in pericolo i principi democratici vigenti della legalità e della rappresentatività.

## 2. Profili costituzionali

La Costituzione Portoghese stabilisce all’art. 103 due tipi di limitazioni alla retroattività delle norme di legge fiscali. La prima è il divieto di applicazione delle

\* Traduzione di Luca Lazzarini.

\*\* Professoressa di diritto tributario, Università di Porto, Facoltà di Giurisprudenza (CIJE)

<sup>1</sup> In linea con la metodologia OCSE, in questo lavoro il concetto di tributo viene impiegato in modo da comprendere anche i contributi sociali obbligatori.

<sup>2</sup> I ritardi nell’implementazione delle normative UE sono una ulteriore prova di questo fatto.

imposte con effetto retroattivo e la seconda riguarda la legittimità del versamento e della riscossione delle imposte.

L'interpretazione di questa disposizione non è pacifica in dottrina, in particolare per quanto riguarda la definizione dei confini della seconda limitazione.

Vi è un consenso generalizzato sul fatto che l'introduzione di nuove imposte e le modifiche della base imponibile o delle aliquote fiscali non possano applicarsi retroattivamente<sup>3</sup>. Ad ogni modo, le opinioni divergono al momento dell'applicazione della seconda limitazione concernente la retroattività delle disposizioni fiscali che regolano il versamento e la riscossione delle imposte. Diversi Autori<sup>4</sup>, compreso chi scrive<sup>5</sup>, ammettono che il principio di non retroattività possa essere disapplicato in materia di versamento e riscossione dei tributi in quanto, sovente, dette disposizioni puntano a rafforzare l'efficienza e la sicurezza del processo di versamento e riscossione delle imposte.

C'è inoltre un ulteriore livello di discussione nella dottrina tributaria interna e comparata con riguardo alla prima limitazione o alle tipologie accettabili di retroattività al momento dell'introduzione di nuovi tributi o delle modifiche della base imponibile o delle aliquote.

### 3. Profili civilistici

Partendo dal principio generale stabilito nel Codice della Legislazione Civile Portoghese, l'art. 12 prevede espressamente che la legge si applica soltanto alle fattispecie future, a partire dalla sua pubblicazione ed entrata in vigore. Sia i fatti che i loro effetti, che rientrano nel periodo di vigenza della "vecchia normativa", non possono essere soggette al nuovo regime o, detto altrimenti, la retroattività della nuova normativa di legge non si applica né ai fatti passati né agli effetti di questi anche se questi ultimi sono differiti od estesi al periodo di vigenza della nuova legge. Al contrario, all'art. 13, viene consentita la retroattività nel caso di leggi o regolamenti di interpretazione a condizione che questi non eccedano lo scopo e la *ratio* della normativa oggetto di interpretazione e con riserva di salvaguardia dei casi giudicati o degli accordi conclusi<sup>6</sup>.

### 4. Profili fiscali

Il principio fiscale della non retroattività, disciplinato dall'art. 12 della Legge Fiscale Generale ('Lei Geral Tributária'), è conforme sia alla *ratio* della Costituzione che della normativa civilistica e la adatta al campo della fiscalità, ricomprendendo anche le disposizioni fiscali procedurali. Il diritto penale tributario non rientra in questo articolo- il principio della non retroattività in questa area è regolato nella Costituzione Portoghese, nel Codice Penale e nel Regime Generale delle Sanzioni.

Gli adattamenti introdotti dall'art. 12 considerano il caso speciale di fatti passati i cui effetti persistono sotto la nuova legislazione e la soluzione generale fornita dalla

<sup>3</sup> Un divieto esplicito è previsto nella costituzione brasiliana del 1988 (art. 150) e nelle costituzioni di altri Paesi di lingua portoghese. Per ulteriori sviluppi si veda, J. MIRANDA, R. MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra Editora 2006.

<sup>4</sup> Si veda F. PEREIRA, *Fiscalidade*, Almedina, 2009.

<sup>5</sup> Si veda G. TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2008.

<sup>6</sup> Si veda PIRES DE LIMA. ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, volume I, 3ª edição, Coimbra Editora, 1982.

‘Lei Geral Tributária’ è quella della regolazione di questi effetti in conformità con la nuova disciplina. Lo scostamento dal principio civilistico, in questo caso, costituisce una deroga al principio di non retroattività che può essere accettato principalmente in base a considerazioni di economicità ed efficienza<sup>7</sup>. La legittimità di tale deroga è discutibile ma potrebbe sostenersi che nel diritto civile la tutela della certezza e della sicurezza delle operazioni debba prevalere sui fattori finanziari od economici che tendono ad uniformare principi e sistemi fiscali.

Nel momento in cui si tratta di norme procedurali, non è consentita la retroattività e gli effetti della legge abrogata possono persistere sotto il nuovo regime normativo al fine di salvaguardare diritti attesi o consolidati del contribuente<sup>8</sup>.

Il principio della non retroattività ha inoltre impatti economici e legali differenti sul sistema fiscale, in base alla struttura ed alla tipologia di tributo. Nel caso delle imposte sul consumo (IVA od accise), solitamente, il *gap* tra presupposto della tassazione e manifestazione dei suoi effetti è ridotto od addirittura nullo e conseguentemente l’applicazione del principio non solleva particolari problemi. Ad ogni modo, discorso differente vale per le imposte cosiddette “periodiche” sui redditi o sulla proprietà i cui presupposti ed i loro effetti sono distribuiti, generalmente, in tutto l’anno solare ed ogni variazione normativa che avviene in tale periodo può porre problemi di retroattività. Fortunatamente, nelle recenti esperienze portoghesi, i cambiamenti fiscali apportati nel corso del periodo d’imposta sono stati favorevoli per il contribuente e di conseguenza nessun contenzioso è stato intrapreso. Tuttavia, il problema persiste se, in futuro, le riforme fiscali saranno dirette a penalizzare il contribuente. Da un punto di vista legale, la soluzione finale potrebbe essere la medesima in entrambe le circostanze, in quanto non esiste alcuna disposizione fiscale che impone espressamente l’applicazione del regime più favorevole come accade nel diritto penale.

Sul punto la dottrina gius-tributaristica non è unanime. Taluni autori fanno riferimento alle regole sulla ripartizione al fine di attribuire al rispettivo periodo d’imposta la norma od il regime applicabile altri sostengono che la normativa che dovrebbe prevalere debba essere quella dell’inizio od addirittura della fine dell’anno finanziario o solare.

In Portogallo, da un punto di vista strettamente sostanziale nonché formale, le modifiche fiscali dovrebbero essere approvate dal Parlamento al momento dell’approvazione del budget finanziario (Legge di Budget Finanziario). I principi della finanza e della legislazione pubblica affermano che, per ragioni di certezza del diritto e di tutela delle entrate pubbliche, ogni modifica fiscale debba essere contemplata in detta legge e dovrebbe essere applicata nell’anno finanziario successivo. In altre parole, le modifiche fiscali nel corso dell’anno finanziario dovrebbero essere eccezionali se non vietate del tutto.

## 5. Profili sanzionatori e della normativa fiscale penale

La soluzione normativa cambia nel momento in cui ci spostiamo alle disposizioni del diritto tributario penale e sanzionatorio.

<sup>7</sup> Si veda nel questionario ‘*Retroactivity and Tax Legislation*’, EATLP, 2010, la voce diritto ed economia e la letteratura ivi menzionata (tra gli altri si veda GRAETZ, KAPLOW, FISCH e D. N. SHAVIRO).

<sup>8</sup> I tribunali fiscali portoghesi si sono trovati sovente di fronte a questo tipo di casi. Per più approfondite analisi, si vedano rispettivamente i siti del Ministero della Giustizia e del Tribunale Supremo Amministrativo.

L'art. 29 della Costituzione portoghese proibisce espressamente la retroattività nelle fattispecie penali o sanzionatorie a meno che la nuova normativa legale non introduca un regime più favorevole per il cittadino. Se un nuovo, più favorevole, regime entra in vigore questo è applicabile a tutte le fattispecie e circostanze anche se passate in giudicato secondo il regime previgente. L'implementazione delle sentenze (ad es. sentenze detentive od altro) è anch'essa ricoperta dalla portata della retroattività e può essere conseguentemente rettificata od eliminata<sup>9</sup>. Ad ogni modo la retroattività può essere disconosciuta se deroga a principi del diritto internazionale comunemente riconosciuti.

Questi principi costituzionali sono confermati dall'art. 2 del Codice Penale portoghese<sup>10</sup> ma, sfortunatamente, disconosciuti dall'art. 3 del Regime Generale delle Sanzioni.

Nel campo delle sanzioni tributarie (*contra-ordenações*), è ammessa la retroattività di un regime fiscale più favorevole ma viene negata nei casi di sentenze passate in giudicato e di leggi che specificano il loro esplicito periodo di effettività ('leggi temporanee'). Si potrebbe a ragione obiettare che questo regime è incostituzionale e dovrebbe essere abrogato nel futuro prossimo al fine di garantire l'effetto della retroattività delle nuove normative ai casi passati in giudicato ed alle 'leggi temporanee'.

## 6. Le prospettive internazionali ed UE

Dal punto di vista internazionale ed UE, la retroattività è accettata se disposta dalla normativa internazionale od europea, in linea con l'art.8 della Costituzione portoghese. La normativa internazionale ed europea prevale sulla normativa interna ed in caso di conflitto la prima prevale sulla seconda<sup>11</sup>.

## 7. Considerazioni conclusive

In chiusura, desidero riconoscere il contributo che hanno dato il Prof. Fabrizio Amatucci e il Prof. Pietro Selicato organizzando un convegno internazionale su questo importante tema del diritto tributario e li ringrazio per avermi incoraggiata a scrivere questo documento.

<sup>9</sup> Il sistema giuridico portoghese non fornisce una risposta diretta alla problematica della garanzia della compensazione per i danni derivanti al contribuente dall'applicazione retroattiva delle disposizioni fiscali.

<sup>10</sup> Vale la pena menzionare che l'interpretazione dell'art. 2 par. 4 non è unanime, con riguardo alla sua compatibilità con la Costituzione portoghese. L'Autore difende la sua costituzionalità materiale principalmente in quanto tale disposizione consente un certo grado di retroattività pur garantendo certezza e coerenza nei casi giudicati e nell'implementazione delle sentenze.

<sup>11</sup> Per una analisi della retroattività come applicata dalla CGCE, si veda HENK VORDING and ALLARD LUBBERS, *The ECJ, Retrospectivity and the Member States Tax Revenues*, BTR, n. 1, 2006 e le sentenze cui questa fa riferimento C-45/75 ('Defrenne'), C-197/94, C-252/94 ('Bautiaa'), C-57/93 ('Vroege'), C-437/97 ('EKW') e C-292/04 ('Meilicke').

# Retroactivity and Tax Legislation in the Netherlands. A theoretical approach and assessment

Hans Gribnau\* and Melvin R.T. Pauwels\*\*

*In memory of Henk te Niet, friend, colleague,  
tax scholar, 1967-2009*

CONTENTS: *Introduction; A. Retroactivity: a theoretical perspective; 1. Taxes, rule of law, and legal principles; 2. Legal certainty; 3. Aspects of legal certainty; B. Terminology: the quest for clarity; 1 Introduction; 2. Basic conception; 3 Conceptual variations; C. Ex ante evaluation of retroactivity; 1 Government offers guidance; 1.1. Retroactivity; 1.2. Immediate effect and the use of grandfathering; 2 The Council of State offers guidance; D. The use of retroactivity in legislative practice; 1. 'Legislation by press release'; 2. Retroactive effect beyond date of announcement; 3. Favourable retroactive tax legislation; E. Assessment of retroactive tax legislation in the Netherlands; E.1. Some general remarks; E.2. Legislation by press release; E.3. Abuse or improper use as justification vs. negligence of the government; F. Conclusion.*

## Introduction

Retroactivity of tax legislation is a controversial issue which is related to many legal and even political themes. On the one hand, legislation is the primary legal source of taxpayers' rights and obligations, on the other hand, legislation is the product of a political process. Legislation provides the legal basis for the levy of taxes. Legislation and the imposition of taxes are both an exercise of (political) power with an inherent risk of abuse of power. Distribution of power according the principle of separation of powers is an important instrument to protect taxpayers against arbitrary interferences and abuse of power. Checks and balances are a complement to this distribution of power among the branches or powers of government – legislative, executive, and judicial. However, checks and balances will never be able to completely control the use of power. This also goes for the power of the Netherlands legislator, particularly the power to enact tax legislation with retroactive effect. The legislator, therefore, should retain itself, it should exercise self-discipline.

Here, we face many questions. What exactly is retroactive tax legislation and are there conceptual variations? Is there a prohibition of certain kinds of retroactive tax

\* Hans Gribnau, Professor of Tax Law (Leiden University) and Senior Lecturer of Tax Law at the Fiscal Institute and the Center for Company Law (Tilburg University); J.L.M.Gribnau@uvt.nl.

\*\* Melvin Pauwels, lecturer at Tilburg University, and judge's assistant at the Netherlands Supreme Court; melvinpauwels@gmail.com.

legislation in the Netherlands? Which kinds of justification for retroactive tax legislation are possible? There many other issues at stake. In this article, we will only deal with some of these questions and issues. We will also analyse the Netherlands practice with regard to retroactive tax legislation. In doing so, the focus will be on the principle of legal certainty. Therefore, the main problem to be addressed will be: how should the use of retroactive tax legislation, especially in the Netherlands practice, be assessed from the perspective of legal certainty?

To address this research problem a number of research issues will be dealt with. These questions may be of a normative, descriptive, explanatory or evaluative nature. The research problem, therefore, is a mix of different kinds of research questions. The explanation and evaluation demand the development of a theoretical framework and a subsequent reflection on a legislative practice, viz. the use of retroactive tax legislation. This practice, which shall be described, is partly political and partly legal in nature. Therefore, to answer the research issues, we will make use of legal and political theory.

Here, we will not develop a comprehensive theoretical framework for the assessment of the use of retroactive tax legislation<sup>1</sup>. However, we will give some theoretical reflections on the principle of legal certainty and its place in the legal system, necessary for the assessment of the use of retroactive tax legislation. We will start with setting out a conception of the rule of law. This conception in it turns is based on a conception of law itself, in which values and principles constitute the fundamental norms of the legal system. Then, we will deal with the notion of legal certainty, subsequently distinguishing different aspects of legal certainty. These aspects will be applied to the Netherlands legislative practice. In order to get a firm grasp on this legislative practice, several conceptual variations are distinguished. We will proceed with transition law policy in tax matters. In the Netherlands, the State Secretary (*staatssecretaris*) of Finance offers the taxpayers some guidance with respect to the use of the instrument of retroactive tax legislation. We will analyse this particularly interesting phenomenon to reduce legal uncertainty, as well as the views of the Netherlands Council of State on this issue. Then, we will describe some aspects of the actual use of retroactive tax legislation and assess the use of the instrument of 'legislation by press release' and the use of retroactive tax law to fight abuse or improper use of tax law from a principle-based perspective. We will wind up with a conclusion.

## A. Retroactivity: a theoretical perspective

### 1. Taxes, rule of law, and legal principles

Taxes provide states with the means which make peace, security, protection of property, and all kinds of public goods possible. But at the same time, they are an infringement upon a person's economic freedom. Although the levying of taxes is in the public and individual interest, it hinders the use of a person's property. No real freedom without taxes exists, but taxes are themselves an encroachment upon the liberty of the citizens.

<sup>1</sup> For a comprehensive theory of retroactive tax legislation, see M.R.T. PAUWELS, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009, pp. 1-322.

This tension is stated by article 1 of Protocol No. 1 to the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms (ECHR): ‘Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law. The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties’.

These two diverging interests - the undisturbed enjoyment of one’s freedom and the levying of taxes in the interest of all citizens - are accommodated by the principle of the rule of law<sup>2</sup>. The exercise of power by rulers, such as the levying of taxes, should be restrained by law. The rule of law - government by law - should have primacy over the rule of men. The rule of law aims at protection against arbitrary interferences with the rights and freedoms of the individuals. The concept of the rule of law has two different - but closely connected - meanings. The first meaning is government *sub lege*, i.e., government govern in accordance with the established laws. This also goes for legislators, they should exercise their power in accordance with the existing basic norms of the legal system (pre-established legal principles included). The rule of law can also refer to government *per leges*. This means that government must function through laws, i.e., through general and abstract norms rather than specific and concrete decrees.<sup>3</sup> This is an important distinction. It is one thing for government to exercise power according to pre-established legal principles, it is another for it to exercise power via general legislation. This requirement of general legislation serves as an important protection against arbitrary interferences with individual rights and liberties by the public authorities. Taxes, therefore, should be levied in accordance with the existing basic norms of the legal system and by established laws.

With regard the existing basic norms of the legal system, legal principles are of great importance. If the relation between the state and the individual is seen as ‘nothing more than that of a superior to inferior, the sovereign will as expressed in legislation, may be arbitrary, despotic and irrational’<sup>4</sup>. In this Hobbesian view legislation is regarded as the command of the sovereign, i.e. the legislator<sup>5</sup>. To be sure, Hobbes does recognize some limits to legislation - notably the demand of promulgation and non-contradiction. However, Montesquieu defined laws thus ‘Laws, in their most general signification, are the necessary relations arising from the nature of things’<sup>6</sup>. Montesquieu spoke of law as a relation precisely because ‘he did not regard it as the command of a superior or the will of a sovereign’<sup>7</sup>.

<sup>2</sup> H. GRIBNAU, *General Introduction*, in: G.T.K. MEUSSEN (ed.), *The Principle of Equality in European Taxation*, Kluwer Law International, The Hague, London, Boston 1999, pp. 1-33.

<sup>3</sup> N. BOBBIO, *The Rule of Men or the Rule of Law*, in N. BOBBIO, *The Future of Democracy*, University of Minnesota Press, Minneapolis 1987, pp. 143-144.

<sup>4</sup> C.K. ALLEN, *Law in the Making*, Oxford University Press, Oxford 1961, p. 411.

<sup>5</sup> TH. HOBBS, *Leviathan* [1651], (R. Tuck, ed.) Cambridge University Press, Cambridge 1992, XXVI, p. 187: the Law is «a Command, and a Command consisteth in declaration, or manifestation of the will of him that commandeth, by voyce, writing, or some other sufficient argument of the same».

<sup>6</sup> MONTESQUIEU, *The Spirit of Laws* [1748], A.M. Cohler, B.C. Miller & H. Stone (eds.), Cambridge University Press, Cambridge 1998, I, 1, p. 3.

<sup>7</sup> J.N. SHKLAR, *Montesquieu*, Oxford University Press, Oxford 1987, p. 71; she goes on to acknowledge that “relation” «may be a somewhat vague word, but what it does not mean may be more important than what it does imply, in this case».

Therefore, a command theory of law is inadequate. Law is connected to the fundamental norms and values prevalent in a society of free and equal citizens by means of general legal principles. Principles can be considered as expressions of legal values which constitute the normative foundation of law in a modern democratic state. Law in its turn seeks to implement legal values, such as equality, efficiency and certainty, which can be regarded as reflections of social and cultural norms and values. Following Dworkin, a principle can be defined as a standard which is to be observed because it is 'a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality.'<sup>8</sup> However, we would like to stress the distinction between legal principles which serve legal values and moral principles which serve moral values. Therefore, a legal principle is to be observed as a standard because it is a requirement of the 'internal morality of law' (see below, section A.4), not so much external, non-legal, dimension of morality. Legal principles are standards which are specific for the law (they are not purely moral principles)<sup>9</sup>.

Since fundamental legal principles constitute the legal expressions of the basic values of a society, lawmaking should conform to legal principles. The body of laws - statute law, case law, and the decisions and regulations of the administration - should be, 'consistent in principle'<sup>10</sup>. This implies that law is not legitimized only because it is issued by authorized institutions. Rather, legal principles function as essential criteria of evaluation, in the sense that the legislator is bound by legal principles. Of course, legal rules should be created by authoritative bodies. At the same time, however, they ought to be consonant with the integrated whole of fundamental legal principles. Legitimacy of positive law is guaranteed by its conformity to general legal principles. Even so, the executive, implementing the - written - laws is not only bound by the law promulgated by the legislature (principle of legality) but also by legal principles (unwritten law). This also goes for taxation. Taxes, therefore, should be levied in accordance with fundamental legal principles and by existing laws.

However, principles may collide, for example legal certainty and legal equality may point in different directions. In case of abuse or improper use of tax rules (see below C.1.1) legal certainty, conceived as a principle, may constitute an argument not to change the law, and legal equality and the ability to pay principle may constitute an argument to change the law. According to Dworkin, to resolve the conflict between colliding principles one has to take into account the relative weight of each.<sup>11</sup> Establishing the relative weight of the relevant fundamental principles has to be done in the light of a perspective, i.e., the goal(s) pursued by government.

Government changing its goals and its policies may involve changing (legal) regulations. This change of regulations and of the law and transition policies should not be based on a traditional command and control approach. Taking citizens seriously, a (good) governance approach is needed, in stead of hierarchical top down legislation and enforcement with a 'traditional focus on the core institutions of "government", namely parliament, executive, administration and party politics.'<sup>12</sup> Van Gerven links good governance explicitly to a government's capacity to achieve citizens' goals. The idea

<sup>8</sup> R. DWORKIN, *Taking Rights Seriously*, Duckworth, London 1977, p. 22.

<sup>9</sup> Actual moral principles will be among the influences on the actual content of general legal principles. See GRIBNAU 1999.

<sup>10</sup> R. DWORKIN, *Law's Empire*, Cambridge: Mass., London, 1986, pp. 225-275.

<sup>11</sup> DWORKIN 1977, pp. 26-27.

<sup>12</sup> S. SMISMANS, *Law, Legitimacy, and European Governance*, Oxford University Press, Oxford 2004, pp. 25-26. See also H. GRIBNAU, *Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law*, (2007) 35 *Intertax* 1, pp. 30-31.

of good governance, therefore, refers to ‘the exercise of public power to pursue objectives and attain results in the interest of the people through a variety of regulative and executive processes’<sup>13</sup>. This also goes for legislative change, which involves colliding legal principles. The legislator establishing the relative weight of the relevant fundamental principles has to take into account the interests of the citizens, for example their legitimate expectations with regards to existing law.

## 2. Legal certainty

As the German lawyer and legal philosopher Gustav Radbruch has argued, legal certainty definitely is one of the most fundamental legal principles<sup>14</sup>. Legal certainty has a two-fold value, one is intrinsic, the other instrumental<sup>15</sup>. Legal certainty’s intrinsic value regards the notion of personal freedom. First and foremost, this concerns the liberty to do and not do as one pleases. This is often called ‘negative liberty’, the liberty to choose between alternative courses of action without interference by others.<sup>16</sup> People want to be sure about the legal consequences of their dealings. Certainty about the law in force enables people to make rational choices and to plan their activities at large. In tax law this certainty regards the ‘reach’ of tax law and the inroad upon taxpayer’s economic freedom, i.e. his tax burden. Lack of clarity in tax legislation may leave the people in the dark with regard to their fiscal rights and obligations. The autonomy of taxpayers is defined by the law; within the limits of the law the taxpayer has the right to arrange his circumstances in such a way that he has to pay the least possible amount of taxes. The Netherlands Supreme Court has explicitly recognised this right, but in other countries it is also acknowledged. ‘Like the courts in the UK and Commonwealth countries, the US courts have clearly recognised the right of taxpayers to arrange their affairs to minimise tax’<sup>17</sup>.

Legal certainty also has an instrumental aspect, for tax legislation not only is a constraint, but often also an opportunity for taxpayers. Nowadays, the use of tax legislation for non-fiscal goals is an integral part of government policy: the instrumentalist tax legislator seduces taxpayers to behave according to his ends<sup>18</sup>. Consequently, Netherlands tax law contains all kinds of instrumentalist incentives mostly in the form of tax reductions, e.g., for commuting by bike, employee’s training, day-care centres, production of Netherlands movies, research and development, ecologically sound investments or the letting of rooms by private persons. Partly due to this instrumentalist use of tax legislation, taxation regards almost every aspect of human life. As a result, tax often has an important and long-term financial impact on personal decisions and actions, such as where to live, to work, how to travel and when to retire. Citizens, therefore, have to take

<sup>13</sup> W. VAN GERVEN, *The European Union. A Polity of States and Peoples*, Hart Publishing, Oxford 2005, p. 158.

<sup>14</sup> G. RADBRUCH, *Legal Philosophy*, in: *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch and Dabin*, Mass.: Harvard University Press, Cambridge, 1950, pp. 107-111. For Radbruch’s conception of values, as standards of evaluation, see S. TAEKEMA, *The Concept of Ideals in Legal Theory*, Kluwer Law International, The Hague, London, New York 2003, pp. 69-93.

<sup>15</sup> See J.L.M. GRIBNAU, *Rechtszekerheid en overgangsrecht*, in A.O. LUBBERS, H. VORDING & M. SCHUVER-BRAVENBOER (eds.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Kluwer, Deventer 2005, pp. 82-83.

<sup>16</sup> I. BERLIN, *Two Concepts of Liberty* [1958], in I. BERLIN, *Four Essays on Liberty*, Oxford University Press, Oxford 1969.

<sup>17</sup> B. ARNOLD, *A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)*, in: J. AVERY JONES (ED.), *Comparative Perspective on Revenue Law*, Cambridge University Press, Cambridge 2008, pp. 16-17.

<sup>18</sup> J.L.M. GRIBNAU, *Equality, Consistency, and Impartiality in Tax Legislation*, in HANS L.M. GRIBNAU (ed.), *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation: The Struggle for Equality in European Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague, London, Boston 2003, pp. 25-27.

into account the fiscal consequences of their actions and decisions, as taxes function as a budget constraint. In one way or another, taxpayers have to plan their fiscal affairs as part of the planning of their life<sup>19</sup>. No wonder, taxpayers value legal certainty.

However, the law never offers absolute legal certainty. It is only capable of providing limited certainty. Legal rules involve classifying particular cases as instances of general terms, bringing particular situations under general rules. These rules are expressed in words, but words have a penumbra of uncertainty. General terms have 'a core of certainty and a penumbra of doubt'<sup>20</sup>. Therefore, some uncertainty about the meaning of the law is inevitable. However, taxpayers may deliberately search the law for uncertainty which they might take advantage of. These taxpayers apparently prefer gaming the uncertainty inherent to the law to the certainty which is also present in the same law. They deliberately leave a passable road, where a toll is levied, to enter a marsh, where they think they do not have to pay that levy. But what if the legislator forces these taxpayers to take a (new) passable road - where a toll is levied? Thus, the legislator changes the rules because (some) taxpayers bend the rules. Should the legislator honour these taxpayers' expectations to travel the marsh without paying any toll? In our opinion, deliberately entering a marsh expecting to avoid paying tax, does not easily establish a claim on protection of the expectations.

To be sure, if we regard legal certainty as an absolute value or ideal it becomes meaningless. The value of certainty may collide with another value, for example, with equality. This collision of values is essential to values. There is no perfect, ultimate solution in which the fundamental human values are harmonized. 'We are doomed to choose, and every choice may entail an irreparable loss'<sup>21</sup>. Absolute legal certainty, therefore, does not exist. Absolute legal certainty would mean that law and society at large would come to a halt. However, stagnation means decline as the saying goes. This way, the end of legal certainty would be conceived in a purely static and conservative way. This cannot be, for law would become obsolete. On the contrary, time has a pervasive impact on law. The law has to give an answer to technical, social, economical and cultural changes, modifications in behaviour, needs and interests and changing values and norms. In making clear the legal consequences of these changes, the law provides legal certainty<sup>22</sup>. This new law, to keep attuned to all kind of societal changes, however, is therefore, is itself a source of (new) uncertainty. This tension is inevitable, for not reacting on societal changes would also create uncertainty. The need to adapt and, therefore, to change, is part and parcel of law. Laws are liable to change. However, there are limits to change, for legal certainty is a value to be respected. Consequently, the demands for change and legal certainty have to be balanced.

Law and economics scholars, who dominate the scholarly literature dealing with retroactivity of tax legislation in the USA<sup>23</sup>, usually hold a very radical view on legal certainty. Far from regarding legal certainty to be an absolute value, they seem to deny it any independent value. They do not seem to view it to be a (legal) value, whether

<sup>19</sup> See also J. HEY, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2002, p. 9 ff.

<sup>20</sup> H.L.A. HART, *The Concept of Law* (1970), Second Edition, Oxford University Press, Oxford 1994, p. 123.

<sup>21</sup> I. BERLIN, *The Pursuit of the Ideal*, in I. BERLIN, *The Crooked Timber of Humanity*, John Murray, London 1990, p. 13.

<sup>22</sup> For the distinction between certainty through law and certainty of law, see A. VON ARNAULD, *Rechtssicherheit. Perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*, Mohr Siebeck, Tübingen 2006, pp. 89-97.

<sup>23</sup> Cf. K.D. LOGUE, *Tax Transitions, Opportunistic Retroactivity, and the Benefits of Government Precommitment*, Michigan Law Review 1996, pp. 1129-1196.

or not on behalf of the more fundamental value of individual autonomy, to be aimed at and protected at all. Law and economics views law exclusively from an efficiency perspective. The most dogmatic movement in the law and economics literature, which departs from the assumption that the new law is better than the old law in the sense that an amendment leads to increase in welfare, is in favour of the rule of transitional law that amendments are ‘retroactive’ (in the broad sense)<sup>24</sup> and thus should not provide for grandfathering or other transition rules<sup>25</sup>. Thus, law and economics literature strongly emphasizes the objective of increase of welfare (utilitarianism) and apparently does not attach independent value to legal certainty<sup>26</sup>.

We reject this position, for empirically and normatively, both law and the legal system aspire to the enhancement of certainty. Our *normative* claim is based on Radbruch’s theory. Of course, while law and economics’ claim that ‘efficiency should serve as *the* goal of the law might not find much support’, this is not to deny that efficiency should be a goal of the legal system<sup>27</sup>. Efficiency should be balanced with and could be outweighed by aspects of justice. The ideal of separation of powers, may be not a very efficient instrument for wielding power, but it prevents the abuse of power.

But also empirically, therefore, as a *descriptive* theory, the law and economics view falls short, for in the Netherlands, for example, tax legislative practice transition rules are frequently used to balance the urge for change and the interest of honoring legitimate expectations (see below, section C.1). But this seems also to account for the United States’ legislative practice, since in the United States – the ‘cradle’ of law and economics – ‘generous transition rules are typically provided’<sup>28</sup>. Furthermore, the law and economics view on tax transition law has provoked very little debate in Netherlands legal discourse. E.g., in parliamentary debate no typical law and economics arguments have been used. Also in literature there is little attention for the law and economics view. If it receives attention in literature, it is mostly noted that some elements of the view are interesting and have added value – e.g. the attention for behavioural effects of transition policy, and the notion that grandfathering could have the (negative) effect that some taxpayers get a ‘windfall gain’. But the view itself usually gains little support because of the strong utilitarian approach of law, in which there is little attention for fairness arguments and the intrinsic legal value of legal certainty.

### 3. Aspects of legal certainty

The concept of legal certainty is not an easy one. ‘Legal certainty is by its nature diffuse, perhaps more so than any other general principle, and its precise content is

<sup>24</sup> Law and economics reject the strict difference made between ‘nominal retroactive’ and ‘nominally prospective’. A new rule that is nominally prospective but has influence on decisions made in the past, is considered retroactive.

<sup>25</sup> For example, see M.J. GRAETZ, *Legal Transitions: The Case of Retroactivity in Income Tax Revision*, University of Pennsylvania Law Review 1977, pp. 47-87, M.J. GRAETZ, *Retroactivity Revisited*, Harvard Law Review 1985, pp. 1820-1841, L. KAPLOW, *An Economic Analysis of Legal Transitions*, Harvard Law Review 1986, pp. 509-617 and L. KAPLOW, *Transition Policy: A Conceptual Framework*, Journal of Contemporary Legal Issues 2003, pp. 161-209. There are however also views of law and economics scholars with a different emphasis; see e.g. J.E. FISCH, *Retroactivity and Legal Change: An Equilibrium Approach*, Harvard Law Review 1997, pp. 1055-1123 and D.N. SHAVIRO, *When Rules Change: An Economic and Political Analysis of Transition Relief And Retroactivity*, University of Chicago Press, Chicago 2000.

<sup>26</sup> For a critical review of the law and economics literature on retroactivity, see PAUWELS 2009, pp. 145-162.

<sup>27</sup> J.D. HANSON & M.R. HART, *Law and Economics*, in D. Patterson (ed.), *A Companion to Philosophy of Law and Legal Theory*, Blackwell, Oxford 1996, p. 330.

<sup>28</sup> V. THURONYI, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003, p. 81.

difficult to pin down<sup>29</sup>. It is apt, therefore, to have a look at legal literature for something to hold on. Here, distinguishing aspects of legal certainty may serve as a two-edged sword. On the one hand, to demonstrate the normative value of legal certainty we will flesh out several of its aspects. On the other hand, these aspects not only constitute normative aspects. As will be shown, these aspects actually do play an important role in the Netherlands practice with regard to retroactive tax legislation.

Legal certainty may be promoted in several ways. Here, the well known *desiderata* formulated by Lon Fuller spring to mind. Although he deals with them in the light of the principle of legality, they are all also aspects of legal certainty. Actually, in our view these aspects are primarily principles which serve legal certainty, for the principle of legality is instrumental to the principle of legal certainty (and equality, for that matter)<sup>30</sup>. Here, Fuller's point of departure is that 'every exercise of the lawmaking function is accompanied by certain tacit assumptions, or implicit expectations, about the kind of product that will emerge from the legislator's efforts and the form he will give to that product.' Consequently, the content of legislation and 'the lawmaking process is itself subject to implicit laws.'<sup>31</sup> Thus, these desiderata constitute the 'internal morality of law', the morality that makes law possible. Serious violations of these 'canons' threaten statutes with ineffectiveness and seriously impede its acceptance as a law<sup>32</sup>. Fuller's appeal to the legislator to respect the 'internal morality of law' is still relevant, even more so since increasingly, legislation is not-self conscious of its limits<sup>33</sup>. The pretence of the legislator to comprehensive regulation of human (inter)action, its overestimation of its powers, also extends to taxation as the instrumentalist use of tax legislation shows (see above, section A.3).

First, Fuller mentions the generality of law, i.e., 'there must be rules'<sup>34</sup>. General rules promote legal certainty. In a state under the rule of law it is hardly possible to control and direct human conduct without rules applying to general classes of people. The law must act impersonally, legal rules must apply to general classes and should not contain proper names. Consequently, the legislator, laying down a rule, has to determine the limits on its field of application. Thus, a normative classification is inherent in the concept of legislation: the classification always refers to the definition of the group to whom the legislative rule applies.<sup>35</sup> This principle should be distinguished from the idea that laws should be fair, the idea being at the very minimum there must be some general rules, 'however fair or unfair they may be'.

A second demand is the promulgation of laws. Legal rules ought to be published<sup>36</sup>. Citizens are entitled to know in advance the law, which enables them to predict the legal consequences of their behaviour and it makes also public criticism possible. This not only goes for external rules, but also for the rules and practices governing internal procedures of deliberation and consultation rules.

<sup>29</sup> T. TRIDIMAS, *The General Principles of EU Law*, Oxford University Press, Oxford 2006, p. 243.

<sup>30</sup> See J.L.M. GRIBNAU, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1998, pp. 177-179.

<sup>31</sup> L.L. FULLER, *The Anatomy of Law* [1968], Greenwood Press, Westport 1976, pp. 60, 61. See also G.J. POSTEMA, *Implicit Law*, in W.J. WITTEVEEN and W. VAN DER BURG (eds.), *Rediscovering Fuller. Essays on Implicit and Institutional Design*, Amsterdam University Press, Amsterdam 1999, pp. 255-275.

<sup>32</sup> See W.J. WITTEVEEN, *Laws of Lawmaking*, in WITTEVEEN and VAN DER BURG 1999, pp. 312-345.

<sup>33</sup> R.A. MACDONALD, *Legislation and Governance*, in WITTEVEEN and VAN DER BURG 1999, p. 279.

<sup>34</sup> Cf. L.L. FULLER, *The Morality of Law*, Yale University Press, New Haven and London 1977, p. 46. In this section all quotations without further reference are from this *The Morality of Law*, pp. 46-80.

<sup>35</sup> J. TUSSMAN and J. TEN BROEK, *The Equal Protection of the Laws*, California Law Review, Vol. 37, September 1949, No. 3, p. 344 and Gribnau 2003, pp. 29-30.

<sup>36</sup> See already THOMAS HOBBS, *On the Citizen* [1641/1651], (R. Tuck & M. Silverthorne, eds.) Cambridge University Press, Cambridge 1998, XIV, 13, p. 160 and HOBBS 1992, XXVII, p. 203 and XXVIII, p. 216.

Thirdly, Fuller deals with the problem of retroactivity. In itself ‘a retroactive law is truly a monstrosity’, making the governance of human conduct obsolete. Though in the context of a system of rules that are generally prospective, situations may arise in which granting retroactive effect to legal rules, ‘not only becomes tolerable, but may actually be essential to advance the cause of legality.’ Fuller argues, when things go wrong a retroactive statute often becomes indispensable as a ‘curative measure.’ Nonetheless, as Kirchhof points out, the constitutional ‘safeguard of continuity’ forbids the legislator to act at variance with existing regulations and to betray citizens’ confidence in the law by abruptly embarking on a new course.<sup>37</sup> Below, we will discuss retroactivity of legislation at length.

Fourth, Fuller argues that the clarity of laws is essential to control and direct human conduct<sup>38</sup>. Clarity of laws may sometimes be achieved by incorporating into the law common sense standards ‘which have grown up in the ordinary outside legislative halls.’ The possibility of the clear stated laws also depends on the nature of the problem the law deals with. The busy legislator should not easily delegate the task of converting his objective into clear stated rules to the courts or the administration. The democratically legitimized legislature has priority in lawmaking. This primacy of the legislature is a result of the distribution of power in our democratic system. The legislator should not shirk its responsibility and delegate its lawmaking power. However, it is not always possible to formulate the subject matter the law deals with in neatly tailored and clear rules.

Thus, the legislator may deliberately formulate rules (too) broadly, leaving it up to the courts or the tax authorities to tailor the rule more precisely. However, sometimes the legislator deliberately formulates rules too broadly to put off taxpayers (*chilling effect*). Some anti-avoidance provisions to prevent tax evasion or abuse or undesirable use of tax legislation are a case in point. The result is uncertainty for taxpayers, leaving the tax administration large latitude to determine the application of the law.

A fifth *desideratum* is rather obvious: rules must not require contradictory actions. Already Alexander Hamilton wrote that it ‘not uncommonly happens that there are two statutes existing at one time, clashing in whole or in part with each other and neither of them containing any repealing clause or expression’<sup>39</sup>. Having said this, it is not always easy to know when ‘a contradiction exists or how in abstract terms one should define a contradiction’. Thus, a contradictory enactment occurs, when there is ‘a repugnance between the words of the enactment and those of another relevant enactment, whether in the same Act or somewhere else’<sup>40</sup>. To obey or follow both is a logical impossibility. One might distinguish between ‘contradiction’ – the presence of a proposition and its negation – and ‘incompatibility’, for besides a contradiction due to purely formal (logic) reasons, there is the possibility of two provisions between which a choice must be made, unless one rejects one or the other. The explanation of this incompatibility depends ‘either on the nature of things or on a human decision’<sup>41</sup>. Here, one of the two wordings

<sup>37</sup> P. KIRCHHOF, *Rückwirkung von Steuergesetzen*, in *Steuer und Wirtschaft*, 3/2000, p. 224 and HEY 2002, pp. 189-184.

<sup>38</sup> Analogous to the second *desideratum*, this not only goes for external rules, but also for the rules and practices governing internal procedures of deliberation and consultation rules. Here we will apply this criterion to the Netherlands legislator’s ‘transition policy’, i.e. the policy rules with respect to the introduction of tax statutes.

<sup>39</sup> J. MADISON, A. HAMILTON & J. JAY, *The Federalist Papers* (1788), Penguin Books, London etc. 1987, p. 439 (No. 78).

<sup>40</sup> F. BENNION, *Understanding Common Law Legislation: Drafting and Interpretation*, Oxford University Press, Oxford 2001, pp. 53-54.

<sup>41</sup> Ch. PERÉLMAN & L. OLBRECHTS-TYTECA, *The New Rhetoric: A Treatise on Argumentation* [1958], Notre Dame University Press, Notre Dame / London 1969, p. 196.

or rules must be sacrificed, which entails a compromise. Consistent use of words may preclude contradictory legislation. Moreover, the same word should be intended to have the same meaning throughout an act or connected set of acts<sup>42</sup>. Fuller argues that when a court is confronted with statutes which contradict one another it ‘must of necessity take its guidance from some principle not expressed in the statutes themselves’<sup>43</sup>.

A further desideratum is that laws should not require the impossible. Judging whether a law requires the impossible, we may take ‘the reasonable man’ as an objective standard. This reasonable man is ‘a notional person, a fictional individual who embodies the standards and by reference to which a particular legal actor can be measured.’<sup>44</sup> This standard is subject to historical change, for as Fuller observes ‘our notions of what in fact is impossible may be determined by presuppositions about the nature of man and universe.’ These presuppositions change in the course of time. And even amongst legal systems and cultures standards will vary.

A last requirement with regard to legislation holds that laws should not be changed too frequently. Frequent changes make it harder for people to gear their activities to the law. This demand for the constancy of the law directly serves the predictability of legislation and the legislator’s reliability. As Fuller points out, there is a close affinity between the harms resulting from too frequent changes in the law and those done by retroactive legislation. Both are caused by legislative inconstancy.

These are all requirements with regard to legislation. However, they do not exhaust the principle of legality (which is the focus of Fuller’s argument), for this principle also regards administrative action. Fuller’s last aspect of the principle of legality, therefore, the congruence between the declared rules and the acts of the administration<sup>45</sup>. Though this aspect regards the application of legislation, not the quality of legislation itself, it goes without saying that this congruence enhances legal certainty.

We will assess a few aspects of the Netherlands retroactive tax practice against some of these requirements (see below, section E). However, we should not forget there is no simple harmony between principles (see above section A.1). This also goes for the different aspects of legal certainty, which may be qualified as sub-principles. For example, legal certainty, i.e. the demand for clarity, may constitute an argument to change an unclear or outdated legal provision. On the other hand, legal certainty, demanding constancy of law, may also constitute an argument not to change the law. Therefore, case by case the arguments pro and con have to be balanced.

This need for weighing principles is not limited to the different aspects of legal certainty. It also goes for the principle of legal certainty itself in relationship to other principles, for example in order to determine the appropriateness of the use of retroactive legislation. Retroactivity of legislation can be framed as a balancing of the principle of legal certainty on the one hand and the interests that are served by retroactivity on the other hand<sup>46</sup>. This balancing should be done taking into account the circumstances of the legislative case. However, certain types of comparable legislative cases may be

<sup>42</sup> See I. MCLEOD, *Principles of Legislative and Regulatory Drafting* Hart Publishing, , Oxford 2009, p. 73.

<sup>43</sup> FULLER 1976, pp. 59-60. See already HOBBS 1992, XXVII, p. 209. On HOBBS’ view, see J.L.M. GRIENAU, *Soevereiniteit en legitimiteit: Grenzen aan (fiscale) regelgeving*, SDU Uitgevers Amersfoort, Amersfoort 2009, pp. 48-50.

<sup>44</sup> J. CARTWRIGHT, *The Fiction of the “Reasonable Man*, in *Ex Libris Hans Nieuwenhuis*, Kluwer, Deventer 2009, p. 143. Note that this reference-point of ‘the reasonable man’ embodies a legal standard, not simply a moral standard.

<sup>45</sup> FULLER 1977, pp. 81-91, deals with another aspect of legal certainty, the congruence between the declared rules and the acts of the administration. This aspect regards the application of legislation, not the quality of legislation itself.

<sup>46</sup> PAUWELS 2009, pp. 119-144.

distinguished, which makes it possible to establish a legislative policy taking into account the characteristics of these types. Such a policy with regard to the use of retroactive legislation may set out a course of action for different types of situations. One such a frequently occurring situation is the abuse or improper use of tax rules by taxpayers (see below, C.1.1).

## B. Terminology: the quest for clarity

### 1. Introduction

Clear cut conceptions are a condition *sine qua non* for a fruitful scholarly debate on the use of retroactivity. Too often, however, diverging or even sloppy conceptions are used, leading to confusion. It appears, that different concepts are used with various meanings when dealing with the phenomenon of retroactivity in legislation. Not only are various concepts used for ‘retroactivity’ – e.g., retroactivity, retrospectivity, formal retroactivity, material retroactivity, and true retroactivity. The same concept is sometimes also used with different meanings – viz., the concepts of retroactivity and retrospectivity.<sup>47</sup>

In this article, the term ‘retroactivity’ means that the effective entrance date of - one of more provisions of - a statute is set at a date prior to the moment on which the statute enters into force (in Netherlands fiscal discourse, this is called ‘formal retroactivity’). In other words, (one of more provisions of) the statute covers the period before the date of entry into force. For example, a statute enters into force on February 1, 2010, and stipulates that a certain tax exemption is repealed as from January 1, 2009.

Here, the term ‘retrospectivity’ means that the statute has ‘immediate effect’ (i.e., the effective entrance date of a statute is the same date as the date on which the statute enters into force) without grandfathering, as a result of which the statute alters or affects the results of a past event for the future. As we will see below; in Netherlands fiscal literature, this is called ‘material retroactivity’. For example, a statute enters into force on January 1, 2010, and stipulates that a certain tax exemption is repealed as from that date without grandfathering accrued but unrealised gains, as a result of which gains that accrued prior to January 1, 2010 are not tax exempt although they accrued in a period when the exemption applied.

Furthermore, if in this article a reference is made to the introduction of a tax statute, this includes the change (amendment) of an existing tax statute, for there is no conceptual difference between the two. After all, a change in an existing statute is realized by means of the introduction of a statute that provides for the change.

### 2. Basic conceptions

Until the PhD-thesis of the Netherlands legal author Hijmans van den Bergh<sup>48</sup> in 1928, in Netherlands discourse the concept of ‘retroactivity’ was linked with the doctrine

<sup>47</sup> See, e.g., C.S. BOBBETT., *Retroactive or retrospective? A note on terminology*, British Tax Review 2006, pp. 15-18.

<sup>48</sup> L.J. HIJMANS VAN DEN BERGH, *Opeenvolgen van rechtsregels*, PhD-thesis, Utrecht, 1928.

of 'acquired rights' or 'vested rights'. Basically, the opinion was that a statute could be qualified as retroactive if acquired rights were infringed. Hijmans van den Bergh stated however that a difference should be made between retroactive effect (application of the new rule to a past period) and exclusive effect (application of the new rule to existing situations, but only for the future). The advantage of this approach is that the qualification of the temporal effect of a statute is not mixed up with the appraisal of the temporal effect. The approach of Hijmans van den Bergh has generally been accepted in the Netherlands legal discourse, although some minor adjustments have been made in the course of time.

Recently, the various concepts in transition tax law have been analysed and summarised in the PhD-theses written by Schuver-Bravenboer and Pauwels<sup>49</sup>. The conclusions of both authors are *grosso modo* the same. They argue that, on the one hand, there are transition rules that determine the temporal effect of the statute concerned: retroactive effect, immediate effect and delayed effect, and that, on the other hand, transition rules may arrange certain existing situations to be grandfathered.

Most of the times the temporal effect of a statute can be derived from the transition rule in that statute, namely by means of comparing the 'effective entrance date' that the statute mentions, with the 'date of entry into force' of the statute (which latter date should be – as required by article 81 of the Constitution – on or after the date of publication of the statute in the Government Gazette). So, if the effective entrance date is set prior to the date of entry into force, the statute has retroactive effect; if the effective date is the same as the date of entry into force, the statute has immediate effect; and if the effective date is set on a date after the date of entry of force, the statute has delayed effect. The just mentioned retroactive effect is called 'formal retroactive' (*formeel terugwerkende kracht*), to be distinguished from 'material retroactive' (see below). Please note that the afore-stated also implies that – otherwise than in some other countries – in the Netherlands one also uses the term '(formal) retroactive effect' in case a statute enters into force on a certain moment in a tax year and is applicable as from the beginning of that year.

As stated above, besides the transition rules that determine the temporal effect, there are transition rules that could arrange that certain existing situations are grandfathered. Existing situations may partly be grandfathered, but also temporarily; these two 'options' may be chosen in one and the same existing situation. The question whether or not to grandfather does not only arise when the statute has immediate effect but also when the statute has retroactive effect or has delayed effect.

If a new statute has immediate effect and existing situations are not grandfathered, the literature refers to the effect of the statute on those existing situations as 'material retroactive' (*materieel terugwerkende kracht*). Although, in Netherlands legal discourse, material retroactivity ('retrospectivity') is distinguished from formal retroactivity, there is not one definition of material retroactivity that is generally accepted and used. Furthermore, it is not clear which situation is one of 'material retroactivity'. The above-mentioned example of a statute that enters into force on January 1, 2010, and that stipulates that a certain tax exemption is repealed as from that date without grandfathering accrued but unrealised gains, would certainly be regarded as an example of 'material retroactivity'. However, if a statute that enters into force and that stipulates that interest

<sup>49</sup> M. SCHUVER-BRAVENBOER, *Fiscaal Overgangsbeleid*, Kluwer, Deventer 2009 and PAUWELS 2009.

on a certain type of loan is not tax-deductible anymore without grandfathering existing loans, many but not all authors in literature would call that ‘material retroactive’. The concept of ‘material retroactivity’, therefore, is not well-defined in Netherlands legal (tax) discourse<sup>50</sup>.

Note that in the Netherlands legal language only one term (namely *terugwerkende kracht*), instead of two, is used but that an adjective (*formeel* (formal) and *materieel* (material)) is added to that term to make a distinction that corresponds with the two kinds of retroactivity for which in English two terms are used (‘retroactive’ and ‘retrospective’).

### 3. Conceptual variations

Although the above-mentioned distinction between the two kinds of retroactivity, i.e., retroactive effect and retrospective effect, is recognised in most countries, there are some additional varieties. A first conceptual variation concerns the situation that, during a fiscal year, the income tax rules are changed as from the beginning of the fiscal year. For example, an income tax statute enters into force on July 1, 2009, and stipulates that a certain tax exemption is repealed as from January 1, 2009. In the Netherlands this would be regarded as retroactive. In some other countries it would not be regarded as (actual) retroactive, because – it is argued – the income tax obligation only arises at the end of the year. In these countries, a conceptual distinction is made between a statute that applies to a previous year (*actual retroactivity*) and a statute that applies as from the beginning of the current year (*de facto retroactivity*)<sup>51</sup>.

A second conceptual variation concerns the so-called interpretative statutes<sup>52</sup>, which are statutes that stipulate the interpretation of another statute and are often applicable as from the (earlier) effective entrance date of that other statute. The Netherlands legal system does not explicitly have the phenomenon of ‘interpretative statute’. If the Netherlands legislator introduces a statute with retroactive effect and explains that the statute provides an interpretation, i.e., only clarifies the meaning of another statute, this statute is considered ‘retroactive’ in Netherlands legal discourse<sup>53</sup>. However, in some countries such a statute would not be called ‘retroactive’. Moreover, in some countries even in the Constitution or the General Tax Act, it is explicitly provided that interpretative statutes apply as from the effective entrance date of that the statute to which the interpretation applies.

A third conceptual variation concerns the so-called validation statutes. A judicial decision may deviate from the legal practice (shared view by taxpayers and tax authorities) or the view of the tax authorities. It happens that the legislator then introduces a statute with retroactive effect to ‘validate’ the legal practice or the view of the tax authorities.

<sup>50</sup> Sometimes a conceptual sophistication is proposed. E.g., SCHUVER-BRAVENBOER 2009, pp. 53-60 suggests to use the term ‘material retroactive’ only for the situation in which the immediate effect of a new statute (without grandfathering) has the consequence that the new statute is applicable on a hidden reserve / unrealised gain that has accrued prior to the moment of entry into of force of the statute, and to use the term ‘retroactive in the social sense’ for other situations in which expectations of taxpayers created by the old law are interfered by the new statute. However, this approach is not (yet) generally followed.

<sup>51</sup> THURONYI 2003, pp. 79-80.

<sup>52</sup> THURONYI 2003, p. 76, mentions *lois interprétatives* (France), declaratory legislation (United Kingdom) and *legge di interpretazione autentica* (Italy).

<sup>53</sup> Notwithstanding, when judging (e.g., by parliament or by the courts) whether the (proposed) retroactive effect is justified, it could be taken into account that the statute ‘only’ provides a clarification.

Although it sometimes happens that the Netherlands tax legislator introduces a statute with retroactive effect to ‘overrule’ a judicial decision, the phenomenon ‘validation statute’ is not recognised as such.

Summarizing, it may be stated that these conceptual variations are not commonly known in Netherlands legal discourse. It is true that the Netherlands legislator sometimes introduces a statute with retroactive effect and states that the statute only provides an interpretation (i.e., only clarifies the meaning) of another statute, but the Netherlands legal system does not explicitly have the phenomenon of ‘interpretative statute’ as such. Furthermore, although it sometimes happens that the Netherlands tax legislator introduces a statute with retroactive effect to confirm a legislative practice or to ‘overrule’ a judicial decision that deviates from legislative practice (or only from the view of the Netherlands’ tax authorities), the phenomenon ‘validation statute’ is not recognised as such.

With respect to the impact of a statute having ‘immediate effect’, a distinction is usually made between substantive statutes and procedural statutes. A substantive statute with immediate effect applies to taxable events occurring after the date on which the statute enters into force, while a procedural statute immediate effect is directly applicable on pending proceedings (so also to proceedings regarding taxable events that occurred prior to the date on which the statute enters into force)<sup>54</sup>. This distinction between substantive statutes and procedural statutes is also made in Netherlands legal practice. So, a new procedural statute having immediate effect is directly applicable, also to legal proceedings regarding taxable years before the moment of entry into force. E.g., when the Netherlands legislator made an amendment to the existing rules regarding additional assessments in 1994, which amendment held that imposing an additional assessment would be possible in case of “bad faith” of the taxpayer, this change was applicable to all additional assessments imposed after the entry into force, so also to those regarding years prior to 1994<sup>55</sup>.

### C. *Ex ante evaluation of retroactivity*

#### 1. Government offers guidance

In his capacity of co-legislator, the Netherlands State Secretary of Finance has published – and discussed with Parliament – a memorandum<sup>56</sup>. The State Secretary is the leading figure in the enacting of tax legislation, so it is his task to establish a general policy. This memorandum incorporates the main lines of his ‘transition policy’ with

<sup>54</sup> E.g., ECJ C-61/98 (*De Haan*), pt. 13: “It should be noted in this connection that, according to settled case-law, procedural rules are generally held to apply to all proceedings pending at the time when they enter into force, whereas substantive rules are usually interpreted as not applying to situations existing before their entry into force.”

<sup>55</sup> Compare decisions of the Supreme Court of May 12, 1999, no. 34 347, BNB 1999/258, and June 11, 1997, no. 32 299, BNB 1997/384.

<sup>56</sup> In the Netherlands the enactment of a statute (Act of Parliament) is not a task of solely parliament, but is a task of parliament and government together (article 81 of the Netherlands Constitution). The government is constituted by the King and the Ministers (article 42 of the Constitution). In cases in which the Minister regards it as appropriate, the State Secretary can substitute the Minister (article 46 of the Constitution). Statutes are signed by the King and one or more Ministers or State Secretaries (article 47 of the Constitution).

respect to the introduction of tax statutes<sup>57</sup>. The memorandum is not legally binding, but it has some influence in the parliamentary debate, for example, in the event that a bill includes retroactive effect. Furthermore, lower courts and advocates-general to the Supreme Court sometimes refer to the memorandum when testing transition rules of a statute for compatibility with article 1, First Protocol ECHR. Also, in tax literature the memorandum is used to discuss the fairness of the transition rules included in a bill.

Until very recently, the status of the memorandum was not clear. When discussing the memorandum with parliament, the Netherlands State Secretary of Finance ended the discussion by stating that the view of the Council of State with respect to retroactivity would be the guideline in the future (see below). In practice however, the lines of the memorandum still seemed to be used by the State Secretary when drawing up tax bills. Recently, in December 2009, upon request of member of the Senate the State Secretary however again confirmed that he agrees with the view of the Council of State. Although the memorandum is thus officially withdrawn, it is still interesting to discuss.

The memorandum sets out that the starting points of tax transition policy are that in principle no retroactive effect is granted to statutes and that statutes in principle have immediate effect (without grandfathering). The memorandum consists of two parts. The first deals with (formal) retroactivity and the second part deals with immediate effect and grandfathering.

### 1.1. Retroactivity

In the first part of the memorandum it is stated that the question whether or not retroactivity is justified, is a question of balancing of interests: on the one hand legal certainty of the individual taxpayers concerned and on the other hand the interest of the society as a whole that is served by granting retroactive effect to the statute concerned.<sup>58</sup> Whether or not retroactivity in a concrete case is justified, cannot be answered in general but depends on the circumstances of the legislative case. However, two elements can be distinguished. The first element is called the 'substantive element': whether or not a justification exists for granting retroactive effect. The second element is called the 'timing element', which element refers to the period of retroactivity.

With respect to the 'substantive element' the memorandum mentions several relevant circumstances and factors that could justify retroactivity and that should be taken into account; in summary:

- The new statute targets abuse or improper use of tax rules;
- There is an obvious omission in the existing legislation;
- Announcement effects would occur after publication of the bill, if no retroactive effect would be granted;
- Government's budgetary interest;
- Practical aspects regarding the implementation and execution of the tax legislation by the tax authorities.

<sup>57</sup> The State Secretary of Finance introduces most of the tax bills. He is also head of tax administration, and as such politically responsible for its functioning. Unlike some other countries, he is not part of the civil service.

<sup>58</sup> The memorandum deals especially with retroactive effect of statutes that are disadvantageous for taxpayers. The memorandum does not examine the question under which circumstances granting retroactive effect to statutes that are favourable for taxpayers, is appropriate.

With respect to the ‘timing element’ the memorandum states that the retroactive effect should in principle not reach further back in time than the moment on which the taxpayers have been informed about the intention to introduce a new statute. This latter moment is, e.g., the moment on which a bill is submitted to parliament or the moment on which a press release is issued in which the intention to introduce a new statute with retroactive effect is announced. However, retroactivity could also be justified in case the amendment concerned is ‘otherwise’ foreseeable, e.g. in case of an obvious omission. Furthermore, if there are ‘very weighty arguments’, the retroactive effect could even reach further back in time than the moment on which the regulation concerned was foreseeable for taxpayers. According to the memorandum, such arguments could be very big budgetary interests of the government or the avoidance that a small group of taxpayers would gain an unintended and unjustified advantage.

### 1.2. Immediate effect and the use of grandfathering

The second part of the memorandum notes that the question whether a statute should have immediate effect (without grandfathering) or should provide for grandfathering, is (also) a case of balancing of interests. These interests are the legitimate expectations of the taxpayers on the one hand and the interest that is served by the statute concerned on the other hand.

In comparison with the first part (regarding retroactivity), the second part gives less guidance with respect to the circumstances and factors that should be taken into account when balancing the interests concerned<sup>59</sup>. It is especially a pity that little attention is given to the question when expectations raised by the existing law can be considered ‘legitimate’. Furthermore, it would have been helpful when the memorandum would have provided more examples of situations in which grandfathering is considered appropriate. Most examples provided refer to situations in which grandfathering is not regarded as appropriate (according to the memorandum), which is obviously less informative as it is in line with the transitional starting point that statutes have in principle immediate effect without grandfathering.

## 2. The Council of State offers guidance

The Netherlands Council of State (*Raad van State*) advises the Netherlands government and parliament on legislation and governance and is the country’s highest administrative court<sup>60</sup>. Like the House of Representatives and the Senate, which together form the States General (Parliament), the Netherlands Court of Audit and the National Ombudsman the Council of State is one of the High Councils of State. These are bodies regulated by the Constitution, each with its own specific task, which it carries out independently of the government. The Council of State provides government and parliament with independent advice on legislative proposals, i.e. bills submitted to

<sup>59</sup> The memorandum mentions relatively abstract factors like ‘the nature of the new regulations’, the nature of the old regulations, the degree of reasonableness of the expectations, the extent of the breach with the old law by the new regulations, whether the change of the statutes was foreseeable, and whether positions taken up under, and relying on, the old law can be changed.

<sup>60</sup> The basis for its responsibilities can be found in Articles 73-75 of the Netherlands Constitution.

Parliament by the government<sup>61</sup>. In one of its advices with respect to such a concrete legislative proposal, the Council of State has formulated its general criteria for examining tax transition law.

With respect to (formal) retroactivity the Council of State states that only in the event of ‘exceptional circumstances’ it is allowed to grant retroactive effect to statutes that are disadvantageous<sup>62</sup> for taxpayers. Such exceptional circumstances could be present in case of *considerable* announcement effects or in case of *large-scale* tax abuse or improper use of tax rules. Please note that these requirements are stricter than those mentioned in the memorandum of the State Secretary: only two circumstances are mentioned and those two are harsher (see the adjectives in italics). Also with respect to the period of retroactivity the Council of State is stricter than the State Secretary (see the ‘timing element’ in the memorandum). According to the Council, retroactivity is in any case not allowed if the regulations concerned were not sufficiently known for taxpayers at the point in time to which the retroactive effect reaches back in time.

With respect to the question of grandfathering or not, the remarks of the Council of State with respect to the issue of ‘material retroactivity’ – a term the Council explicitly uses – are relevant. These remarks were made in an advice of the Council regarding a legislative proposal that provided that the new statute would also be applicable on existing agreements. The Council states that in case a statute has ‘material retroactive effect’ a balancing of interests is necessary: on the one hand the interest of grandfathering existing agreements and on the other hand the financial interest of the government. The Council notes that a relevant circumstance to be taken into account is whether the taxpayers could rely on that the transactions concerned are in line with aim and purpose of the law, and are apart from that not considered undesirable.

## D. The use of retroactivity in legislative practice

### 1. ‘Legislation by press release’

The Netherlands legislator makes occasionally use of the instrument of ‘legislation by press release’. This term is used for the method that first it is announced in a press release that a bill is (or will be) proposed in Parliament containing retroactive effect till the date of the press release, and that subsequently the statute – after the bill is accepted in Parliament – comes into force providing for retroactivity till the date of the press release. Obviously, the term ‘legislation by press release’ is technically not correct, but one can imagine why the term is used. This instrument of legislation by press release is in fact – however without using the term – mentioned in the memorandum of the State Secretary at the point that the ‘timing element’ is elaborated (see above). It is however certainly not the case that the instrument is very often used.

Legislative practice shows that there are *grosso modo* two types of situations in which the instrument is used. The first is that the new statute concerned is aimed at (existing

<sup>61</sup> After a bill – together with the accompanying Explanatory Memorandum – is discussed in the Council of Ministers, it goes – together with the authorisation of the King – to the Council of State for advice; see Article 73 of the Netherlands Constitution and Article 15 of the Council of State Act (*Wet op de Raad van State*).

<sup>62</sup> The advice of the Council of State does not deal with retroactivity of favourable tax statutes.

or expected) abuse or improper use of tax rules. Without announcing that retroactive effect will be granted to the moment of the announcement of the legislative proposal, it is feared that an announcement effect would take place, i.e. that taxpayers would just quickly make use of the loophole concerned between the moment of announcement and the introduction of the new statute. An example of such a situation in which the instrument of 'legislation by press release' is used, can be found in the *Stichting Goed Wonen II* case of the ECJ (C-376/02). The advocate-general Tizzano was very critical with respect to the instrument<sup>63</sup> and concluded that the retroactivity concerned was contrary to the principle of legal certainty. The ECJ did however not condemn the use of the instrument in general terms, but ruled – amongst others – that the Netherlands court should assess whether the press releases concerned were sufficiently clear to enable taxpayers to understand the consequences of the legislative proposal for the transactions concerned. Eventually, the Netherlands court ruled that this was the case<sup>64</sup>.

The second type of situation is that an existing favourable tax policy rule (e.g. a fiscal subsidy) is changed or withdrawn. In order to avoid announcement effects and negative consequences for the government's budget the Netherlands legislator sometimes considers necessary to grant retroactive effect to the change (*casu quo* withdrawal) till the moment of the public announcement of the change and its retroactive effect. An example is the withdrawal of the so-called personal-computer-facility (which facility made it possible for an employer to grant a (wage and income) tax free allowance to an employee for the acquisition of a computer). This facility was withdrawn with retroactive effect till the moment on which the press release announcing the intention for the withdrawal with retroactive effect was issued. Recently, the Netherlands Supreme Court has ruled that this retroactive effect did not violate article 1 of the First Protocol ECHR<sup>65</sup>.

## 2. Retroactive effect beyond date of announcement

It does only very incidentally happen in Netherlands legislative practice that retroactivity goes further back than the moment on which the change concerned and its retroactive effect was announced. There are however three types of situations in which it sometimes happens.

The first type is a rather specific one. The situation arose after to the major and fundamental amendment of the personal income tax system in 2001, namely the replacement of the Personal Income Tax Act (PITA) 1964 by the PITA 2001. After the introduction of the PITA 2001, it appeared that this act contained several, mostly technical, errors and omissions. Therefore, the State Secretary submitted bills to repair the errors and omissions with retroactive effect reaching back to the moment of entry into force of the PITA 2001 (i.e., further back in time than the moment on which the

<sup>63</sup> See especially paragraph 38 of his opinion "It is true that (...) the practice in some Member States is to give forewarning of legislative measures by means of press releases intended to apprise those affected by the legislation in due time. It appears to me, all other considerations aside, that such a practice cannot be extended to the context of a common market encompassing all European economic operators, in which the practice normally followed is inspired by the principle that the behaviour of citizens is guided and regulated by laws rather than by press releases. Indeed, as the Commission has rightly pointed out, the existence of a particular practice in a must not lead to a situation throughout the Community in which (...) taxpayers (...) are called on to rely more on announcements in the press than on the law in force."

<sup>64</sup> Decision of the Supreme Court of December 14, 2007, no. 34 514, BNB 2008/37.

<sup>65</sup> Decision of the Supreme Court of October 2, 2009, no. 07/10481 and 07/13624.

reparation was announced). In its advices the Council of State basically agreed with the retroactive effect because the Council found that errors and omissions are reasonably not avoidable in case of such a major tax revision; however, the reparation amendments that are granted retroactive effect should be minor amendments and should be reasonably expected by the taxpayers. Eventually, also Parliament agreed with the retroactive effect of several proposed amendments.

A second type of situation is when legislation contains obvious omissions and errors. Reparation with retroactive effect till the moment the omission or error did arise, not only happens in case of unjust cross-references etc., but sometimes also in case of substantial errors, e.g. if an amendment has the unintended result that a certain item of income is not taxable anymore.

A third type of situation is that new legislation is introduced subsequently to a judgment of the Supreme Court. In case the legislator considers the judgment undesirable, e.g. because the judgment exposes a loophole in the existing legislation or because of the drastic negative consequences of the (*erga omnes* effect of the) judgment for the government's budget, the legislator sometimes grants retroactive effect to the legislation that 'overrules'<sup>66</sup> the judgment. However, it sometimes happens that when the State Secretary submits a bill to overrule a judgment of the Supreme Court, parliament is very critical. The result may be that the State Secretary withdraws the bill or amends the bill limiting the retroactivity.

### 3. Favourable retroactive tax legislation

The Netherlands legislator sometimes grants retroactive effect to tax statutes that are favourable for taxpayers. It is difficult to say in which types of situations this happens, because most of the time there is little debate in Parliament if favourable retroactivity is proposed by the State Secretary of Finance in a bill. Furthermore, the above mentioned general memorandum of the State Secretary of Finance and the advice of the Council of State pay no attention to this topic. Moreover, in Netherlands tax literature there is little debate and little research with respect to this issue of favourable retroactivity<sup>67</sup>.

Looking at legislative practice, it seems that *if* favourable retroactivity is granted, it happens most of the time in situations in which the field of application *ratione materiae* of a provision has a different scope than expected and intended. E.g., in case of a favourable provision (such as a tax exemption or a tax subsidy): a certain type of situation does not fall in the field of application *ratione materiae* of that statute, while the legislator expected or intended that it would ('underinclusiveness'). For example, in case of a 'unfavourable' provision (such as a provision that imposes a tax liability or that denies a tax deduction): a certain type of situation does fall in the field of application *ratione materiae* of that statute, while it was expected nor intended that it would ('overinclusiveness')<sup>68</sup>.

<sup>66</sup> Please note that it is in principle not a genuine overruling, because it is usually provided that the new legislation does not affect the case of the judgment of the Supreme Court. It is a 'overruling' in the sense that the interpretation of a statute (or the rule provided) by the Supreme Court is overruled by the legislator.

<sup>67</sup> Main exception in recent literature is the article of M. BRAVENBOER and A.O. LUBBERS, *Tijd voor uitbreiding van de Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking*, *Weekblad voor fiscaal recht* 2005, pp. 964-970.

<sup>68</sup> For a theoretical underpinning of the notions of under- and over-inclusiveness, the degree to which the definition of a classification matches the aim of a rule (also often termed the degree of fit), see F. SCHAUER, *Playing by the Rules*, Clarendon Press, Oxford 1991, p. 34. See also GRIBNAU 2003, pp. 30-32 and J.H. GERARDS, *Judicial Review in Equal Treatment Cases*, Martinus Nijhoff, Leiden / Boston 2005, pp. 46-48.

The key factor is whether or not the field of application *ratione materiae* of the provision concerned goes against the expectations or intentions with respect that field. For example, when the former article 12 of the Netherlands Corporate Income Tax Act (which provision was a kind of anti-abuse rule) was withdrawn there was a lot of discussion whether the withdrawal should have retroactive effect, amongst others because that provision was highly criticized from the start. In the end, parliament decided that retroactive effect was not appropriate, amongst others because the arguments *pro* withdrawal with retroactive effect were not new arguments, but were arguments that had already been considered when introducing the provision<sup>69</sup>. In other words: it was not the case that the field of application was different than originally expected and intended. Another example: when the Supreme Court unexpectedly ruled that cable networks should be regarded as immovable property (and not as movable property as was the assumption in practice) and therefore real estate tax was due when transferring cable networks, the legislator amended the real estate tax act, introducing an exemption for transfer of cable networks. This amendment entered into force on January 1, 2006 and was granted retroactive effect till June 6, 2003, being the date of the decision of the Supreme Court.

Finally, we would like to point out that granting retroactive effect is not the only instrument that government has in case it considers a certain, for taxpayers disadvantageous, (non-)application of a provision undesirable. The same result can de facto be reached when the tax authorities issue a so-called 'approving' (favourable) policy rule. In such a policy rule it is then stated that the tax authorities will apply the provision concerned in an advantageous way on the situations for which the (non-)application of the provision concerned is considered undesirable<sup>70</sup>.

## E. Assessment of retroactive tax legislation in the Netherlands

After the discussion of the ex ante evaluation and the actual practice of retroactive legislation we now will summarily assess both. We will however only focus on two special issues, viz. legislation by press release, and the use of retroactive tax law to fight abuse or improper use of tax law. Both are assessed from the principle-based perspective we set out above.

### E.1. Some general remarks

Retroactive tax legislation may come as a surprise to taxpayers and therefore jeopardize their legal certainty. Nonetheless, the introduction of retroactive tax legislation may be justified for example on grounds of legal equality. It may be possible to develop some general guidelines with regard to the use and justification of retroactive

<sup>69</sup> See e.g., the arguments of the Member of the Netherlands Senate, and tax law professor at Tilburg University, Essers in *HANDELINGEN I (Parliamentary Proceedings of the Senate)*, November 29, 2005, no. 357, p. 8, regarding the bill no. 29686.

<sup>70</sup> Of course, here the State Secretary passes over Parliament, a breach of the notion of separation of powers. Sometimes, however, Parliament explicitly consents to such a policy rules, in order to avoid a further complication of the relevant legislative provision.

tax legislation. Such a general policy would give taxpayers something to hold on. This might be done in legal literature, but even better, i.e., authoritatively, by the legislator. As Fuller points out, the desideratum of general rules regards not only for external rules, but also the rules and practices governing internal procedures of deliberation (see above, section A.3).

It is true that at the end of the day, whether or not the legislator chooses to legislate retroactively is often ‘not a question of the validity of statute law, but of policy and statesmanship’<sup>71</sup>. Therefore, ‘wise government’ and public opinion, which apply to all legislation, are important restraints. According to Allen ‘wise government’ (good governance) will not likely resort to ‘retrospective legislation for the mere sake of expediency, since it realizes, or should realize, that in the last analysis justice itself is the highest form of expediency.’ Moreover, it is fairly safe to say that ‘arbitrary legislation of retroactive effect is likely to offend the average sense of fairness and justice and to arouse opposition’<sup>72</sup>. In our opinion, good governance demands a conscious choice with regard to the use of retroactive legislation. Moreover, good governance, viz., accountable, effective, and legitimate government, demands to establish in advance a policy in this respect.

The legislator, therefore, may lay down and publish his general views on the use of retroactive law in order to enhance the legal certainty of taxpayers. The more guidance the legislator offers the taxpayers, the more they know when to expect retroactive tax legislation. This guidance makes the use of retroactive tax legislation more predictable. As a result the infringement on legal certainty is diminished, for citizens are to some extent enabled to predict retroactivity.

In the Netherlands, the State Secretary of Finance, who is the leading figure in the enacting of tax legislation, has published a memorandum with the main lines of his ‘transition policy’ with respect to the introduction of tax statutes. As is shown above in our discussion of the memorandum (section C.1.1), the main lines of the memorandum with respect to retroactivity actually offer guidance for taxpayers. Insofar in our opinion the memorandum enhances an important aspect of legal certainty, viz., predictability of the use of retroactive tax legislation, and therefore should be qualified an useful instrument. However, the second part of the memorandum – the part concerning immediate effect and grandfathering – provides little guidance (see section C.1.1). Insofar the memorandum fails to meet the desideratum of general rules and fails to promote predictability. Furthermore, the second part is weak on another aspect, viz., clarity. Relatively vague and abstract terms are used which give little guidance, e.g. ‘the nature of the new regulations’, the nature of the old regulations, the degree of reasonableness of the expectations, the extent of the breach with the old law by the new regulations, whether the change of the statutes was foreseeable, and whether positions taken up under, and relying on, the old law can be changed.

As mentioned above (section C.1), the State Secretary of Finance has discussed this memorandum with Parliament and subsequently stated that he would follow the view of the Council of State with respect to retroactivity. In principle, this should not be disapproved, for the view of the Council of State does not offer less guidance than the memorandum, to the contrary. However, legislative practice learns that the State Secretary of Finance sometimes follows the guidelines of his memorandum and not

<sup>71</sup> ALLEN 1961, p. 451.

<sup>72</sup> ALLEN 1961, pp. 451 and 452; see also p. 411.

the guidelines of the Council of State<sup>73</sup>. Consequently, two aspects of legal certainty are at stake. First, since the view of the Council of State and the memorandum of the State Secretary of Finance differ at some items, the aspect that rules should not be contradictory is at stake. Secondly, there is lack of congruence between the State Secretary's policy statement and his actual use of transition policy instruments. This is in violation of Fuller's last desideratum.

## E.2. Legislation by press release<sup>74</sup>

One of the most interesting issues in legislative practice on retroactive legislation is the phenomenon known as 'legislation by press release' (section D.1.1). In such a press release the State Secretary of Finance announces that he will change the tax law, and those changes will have retroactive effect till the date of the announcement. By way of a press release the State Secretary takes away expectations with respect to the continuation of part of existing tax law and creates expectations with regard to new tax law, replacing that part existing tax law.

As shown above, the principles of legal certainty and legality demand general rules, determining the field of application of the rules, and the promulgation of laws (see above, section A.3). Citizens are entitled to know in advance the law. Therefore, legislation and other legal rules ought to be published in order to enable citizens to predict the legal consequences of their behaviour. In principle, the choice for the instrument of legislation by press release undermines the demand of the promulgation of laws, for the content of a press release does not count to be a law, and a press release promulgates a rule which is not yet laid down in legislation. Moreover, the change of law the co-legislator proposes may not pass Parliament, thus wrongly changing the expectations of taxpayers. On the other hand, if a press release is specific and clear, with little delay between announcement and enactment, and the eventually enacted legislation conforms to the announcement, it may well be able to guide the behaviour of taxpayers.

When the State Secretary has specifically announced the law will be changed, there seems at first sight not to be an infringement on legal certainty. The practice does not seem 'to undermine guidance or expectations, since no reasonable person would rely on a law remaining the same'<sup>75</sup>. However, we are talking about 'negative' guidance rather than 'positive' guidance. For the eventual bill (and the Explanatory Memorandum) is sometimes not made available until well after the press release and even then it is not sure whether the bill will pass, with or without amendments<sup>76</sup>. Because the resulting statute may differ in significant details from the terms of the announcement, taxpayers cannot predict with certainty the legal consequences of their dealings. So, the use of the instrument of legislation by press release inherently invokes some infringement on the principle of legal certainty. In order to limit the infringement as far as possible and in that respect especially the interest of 'positive guidance', it is important that legislation by press release should satisfy Fuller's demands of clarity and promulgation (see above,

<sup>73</sup> See PAUWELS 2009, pp. 362-363.

<sup>74</sup> See in extenso PAUWELS 2009, pp. 230-246.

<sup>75</sup> Compare C. SAMPFORD, *Retrospectivity and the Rule of Law*, Oxford University Press, Oxford 2006, p. 157.

<sup>76</sup> A very famous example in the Netherlands is the bill introduced after the 'Baksteen case' of the Supreme Court: after more than a year the bill, to 'overrule' the interpretation provided by the Supreme Court and providing for retroactivity, was withdrawn.

section A.3). In the words of the ECJ in the *Stichting Goed Wonen II* case (C-376/02; paragraph 44-45), the press release should be ‘sufficiently clear to enable an economic operator carrying out economic transactions (...) to understand the consequences of the legislative amendment proposed for the transactions it carries out’.

The phenomenon of ‘legislation by press release’ collides to a certain extent with the principle of democratic legitimization<sup>77</sup>. The democratically legitimized legislature has priority in lawmaking (see above, section B.3). This is a matter of the constitutional attribution and distribution of powers and the sovereignty of the people expressed by the necessity of Parliament accepting a bill. The legislature is politically accountable for its deeds. However, a press release is not voted on by the legislator. It is, therefore, not part of the normal democratic process<sup>78</sup>. Another objection is that the press release puts pressure on Parliament to adopt the view of the tax authorities. Furthermore, legislation by press release may shift the starting point for legitimate expectations. Normally the promulgation of the statute constitutes the starting point, for without promulgation the statute will not be valid law. True as this may be, in practice it is the State Secretary who factually initiates most legislation and whose bills mostly pass Parliament without major revisions. So a bill is usually the starting point for at least some expectations. But then again, a bill is not the same as an Act of Parliament (compare the critical view of Tizzano mentioned in section D.1), and the instrument of legislation by press release is an instrument not formally acknowledged in the Netherlands constitution. Moreover, the instrument may undermine citizens’ respect for Parliament and the law. The tax authorities exert influence on tax legislation at the expense of the democratically legitimized parliament.

In sum, the instrument of legislation by press release could be a useful instrument in cases in which there are weighty reasons for retroactivity. Provided that the press release is sufficiently clear, the instrument mitigates the tension between retroactivity and the principle of legal certainty. Nonetheless, the instrument of legislation by press release inevitably interferes to a certain extent with the principle of legal certainty, for there remains the uncertainty whether or not, eventually, an Act of Parliament will be enacted that is consistent with the content of the earlier press release. Therefore, also taking into account the interference of the instrument with the principle of democratic legitimization, the instrument of legislation of press release should not be used too easily.

### E.3. Abuse or improper use as justification vs. negligence of the government

As shown above, the memorandum of the State Secretary of Finance (section C.1.1.), the general advice of the Council of State (section C.2), and Netherlands legislative practice (section D.1) learns that the existence of abuse or improper use of tax rules could be a justification to grant retroactive effect to rules that target that abuse or improper use. We will explain we agree with this, but we will also note that it is important that the government should not await too long with the introduction of rules combating abuse or improper use.

<sup>77</sup> SAMPFORD 2006, p. 160.

<sup>78</sup> Here, we should keep in mind that the ideal of ‘no taxation without representation’ accommodates taxation with the fundamental value of liberty. Moreover, historically there is an important relationship between taxation and the process of democratization - taxpayers consented through representative assemblies. See GRIBNAU 1999, p. 1-2.

In our view the existence of abuse or improper use of tax rules could indeed be a justification to grant retroactive effect, especially in case the retroactivity is limited to the date of the announcement. This can be given a solid theoretical basis<sup>79</sup>. On the one hand, the degree infringement of legal certainty by retroactivity should not be exaggerated. Taxpayers who seek out the boundaries of the law and who exploit loopholes can in principle reasonably expect that the legislator will, at some day, target the abuse or improper use concerned. On the other hand, there are interests that are especially served in case the anti-abuse rule has a temporal effect that is broad. First, the purpose of the tax rules concerned is undercut as far as there is abuse of improper use of these rules. So, that purpose is served by retroactivity. Secondly, retroactivity could enhance equality of taxpayers<sup>80</sup>, as taxpayers who are in fact in a comparable position would otherwise have a different tax burden depending whether or not the loophole in the legislation is exploited.

Not only in Netherlands legislative practice, but also in the legislative practice of other countries the view is apparently that retroactivity could be justified in case of abuse or improper use of tax legislation<sup>81</sup>. Furthermore, also in academic literature it is recognized that retroactivity could be appropriate in case of abuse or improper use of legislation<sup>82</sup>. Moreover, support can be found in judgments of international courts. Several cases of the ECHR<sup>83</sup> suggest that this court will in principle not consider retroactivity of tax legislation contrary to article 1 of Protocol No. 1 ECHR in case the legislation concerned targets abuse or improper of tax rules<sup>84</sup>. Furthermore, although that case did not deal with formal retroactivity but with retrospectivity (material retroactivity) of a Netherlands anti-abuse measure on the field of VAT, the ECJ considered in the case *Gemeente Leusden / Holin Groep* (C-487/01 and C-7/02, paragraph 79): ‘as regards tax avoidance, although, under the law of a Member State, a taxpayer cannot be censured for taking advantage of a provision or a lacuna in the legislation which, without constituting an abuse, has allowed him to pay less tax, the repeal of legislation from which a person liable to VAT has derived an advantage cannot, as such, breach a legitimate expectation based on Community law’.

Notwithstanding the above, it is important that the legislator does react with sufficient speed to abuse or improper use. In case the legislator neglects for some time to combat a certain form of abuse or improper use that he knows of, the balancing of interests with respect to retroactivity, or at least the period of it, could become different. On the one hand, the weight of the principle of legal certainty increases, as taxpayers may start to wonder whether or not the loophole concerned is indeed a loophole, as the legislator does not react. On the other hand, it is harder to maintain that the interest that is served with retroactivity is still very weighty, as – so could one reason – that the legislator definitely would have reacted earlier if the interest would indeed be very weighty.

<sup>79</sup> See in more detail PAUWELS 2009, pp. 249-261.

<sup>80</sup> E.g. in the *M.A.* case (application no. 27793/95) the ECHR upheld the retroactive tax legislation concerned taking into account the legislator’s ‘aim of ensuring equal treatment of taxpayers’.

<sup>81</sup> See for example the Report of the Tax law Session of the 17th Congress of the International Academy of Comparative Law, Utrecht, The Netherlands, 2006.: H. Ordower, ‘General Report’, *Michigan State Journal of International Law*, 15 (2007), no. 2, p. 186.

<sup>82</sup> See e.g. THURONYI 2003, p. 76, A. HARPER, *Tax post facto*, *British Tax Review* 2006, pp. 395-399 and SAMPFORD 2006, pp. 92-93, 147-151.

<sup>83</sup> Cases of March 10, 1981, no. 8531/79 (*A.B.C. en D.*), October 23, 1997, nos. 21319/93, 21449/93 and 21675/93 (*National & Provincial Building Society c.s.*), and of June 10, 2003, no. 27793/95 (*M.A.*).

<sup>84</sup> PAUWELS 2009, pp. 253 and 423, cf. P. BAKER, *Retroactive Tax Legislation and the European Convention on Human Rights*, *British Tax Review* 2005, p. 8.

A slow legislator, therefore, suggests a lack of urgency. For example in the *Stichting Goed Wonen II* case (C-376/02), concerning a case in which the instrument of legislation by press release was used by the Dutch government when introducing an anti-abuse rule, the advocate-general Tizzano stated that ‘the retroactive effect of the amending law was not ‘necessary’ to achieve the aim, stated by the Netherlands Government, of combating an ‘unintended use’ of the tax legislation, which caused a reduction in VAT levied on immovable property. Indeed, it is difficult to argue that, in a situation such as the present one, the aim of putting a stop to actions which were in themselves lawful and had been continuing for some years could be usefully pursued only by means of a law having retroactive effect. Indeed, given that in this case there was no sudden discovery of an unforeseen and unforeseeable situation, a law prohibiting ‘undesirable’ devices for the future alone would have made it possible to put a stop to them, whilst causing only slight economic damage (being limited in time and in any event linked to behaviour that had long been tolerated) and without seriously undermining the principle of legal certainty.’ We note that it is true that the ECJ did not follow the advocate-general, but when ruling that the ‘necessary’-requirement might have been met, the ECJ did not refer to the argument of combating the unintended use, but stated that the aim to prevent an announcement effect might justify the retroactive effect in question, provided that the risk of announcement effects was indeed significant enough.

A fine example of balancing on the hand the argument of abuse or improper use and on the other hand the circumstance of negligence of the legislator, can be found in the Dutch legislative practice regarding a bill that was submitted to target a particular type of tax avoidance. In the Explanatory Memorandum the State Secretary of Finance explained why the bill provided for grandfathering (limiting the material retroactive effect) although the bill concerned an anti-abuse rule: ‘With respect to the application field of a new rule, in general a new rule has immediate effect, in especial in case the new rule has an anti-abuse character. (...) On the other hand, it cannot be denied that a pure immediate effect would have undesirable consequences in the case at hand. (...) Therefore, it is proposed to provide for grandfathering to a certain extent (...). The reason is that (...) the legislator has neglected to provide for a proper regulation for years’<sup>85</sup>.

So, in our opinion, the circumstance that the new rule targets abuse or improper use of legislation may justify retroactivity. It may also justify not providing for grandfathering. However, in case the legislator has neglected to introduce such an anti-abuse rule for some time although the abuse or improper use concerned was known, it could be appropriate to limit the retroactivity or to provide for grandfathering.

## F. Conclusion

In this article some aspects of the Netherlands practice of retroactive tax legislation have been assessed. Preceding to this assessment, legal certainty was presented within a conception of law, taking into account the phenomenon of taxation in a state under the rule of law. Several aspects of the legal value of certainty were distinguished. Subsequently, for the purpose of a good understanding, a conceptual analysis of the variations in

<sup>85</sup> Kamerstukken II (*Parliamentary Proceedings of the House of Representatives*), 2004-2005, 30 117, no. 3, pp. 3 en 8.

terminology of retroactive tax legislation was given. Then, the subject of transition law policy in tax matters in the Netherlands was dealt with.

Here, the State Secretary of Finance and the Council of State developed some general rules. These rules offer taxpayers some guidance with respect to the use of the instrument of retroactive tax legislation, thus reducing legal uncertainty to that extent. However, legislative practice shows that the State Secretary sometimes acts in contradiction with the Council of State's rules though he explicitly has endorsed them. At the same time, this behaviour constitutes a lack of congruence between the State Secretary's policy statement and his actual use of transition law instruments.

Furthermore, some forms of the actual use of retroactive tax legislation were described and assessed in the light of several aspects of legal certainty, viz. the use of the instrument of 'legislation by press release' and the use of retroactive tax law to fight abuse or improper use of tax law from a principle-based perspective. Here, it was concluded that the instrument of legislation by press release could be a useful instrument in cases in which weighty reasons for retroactivity are present. A sufficiently clear press release may mitigate the tension between retroactivity and the principle of legal certainty. Nonetheless, there is always to some degree uncertainty whether or not, eventually, an Act of Parliament will be enacted that is consistent with the content of the earlier press release. Moreover, the principle of democratic legitimization is at stake. Therefore, the instrument of legislation of press release should not be used too easily.

Finally, the circumstance that the new rule targets abuse or improper use of tax law was dealt with. It was shown that there is a solid theoretical basis that this circumstance may justify retroactivity or the denial of grandfathering. However, the legislator may have neglected to introduce such an anti-abuse rule for some time although the abuse or improper use concerned was known. In this case, it was pointed out that may be appropriate to limit the retroactivity or to provide for grandfathering.

# Retroattività e legislazione tributaria nei Paesi Bassi. Un approccio teorico ed una valutazione\*

Hans Gribnau\*\* - Melvin R.T. Pauwels\*\*\*

In memoria di Henk te Niet, amico, collega,  
studioso di diritto tributario, 1967-2009

**SOMMARIO:** *Introduzione; A. Retroattività: una direttrice teorica; 1. Tributi, principio di legalità, e principi giuridici; 2. La certezza del diritto; 3. Aspetti della certezza del diritto; B. Terminologia: la ricerca di chiarezza; 1 Introduzione; 2. Concetti basilari; 3. Mutamenti concettuali; C. Valutazione ex ante della retroattività; 1 Direttive da parte del governo; 1.1. Retroattività; 1.2. Effetto immediato e mantenimento dei diritti acquisiti; 2 Direttive da parte del Consiglio di Stato; D. L'uso della retroattività nella prassi legislativa; 1. "Legislazione per mezzo di comunicati stampa"; 2. Effetto retroattivo oltre la data di annuncio; 3. Legislazione tributaria retroattiva favorevole; E. Valutazione della legislazione tributaria retroattiva nei Paesi Bassi; E.1. Alcune osservazioni generali; E.2. Legislazione attraverso comunicati stampa; E.3. Abuso o uso improprio come giustificazione vs. la negligenza del governo; F. Conclusioni.*

## 1. Introduzione

La retroattività della legislazione tributaria è una questione controversa che è legata a molteplici temi giuridici e anche politici. Da un lato la legislazione è la prima fonte giuridica dei diritti e degli obblighi dei contribuenti, dall'altro la stessa legislazione è frutto di un processo politico. La legislazione fornisce la base giuridica per l'imposizione dei tributi. Legislazione e imposizione dei tributi sono entrambi un esercizio di potere (politico) con un rischio in sé di abuso di potere. La distribuzione del potere secondo il principio della separazione dei poteri è uno strumento importante di protezione dei contribuenti verso interferenze arbitrarie e abusi di potere. I cosiddetti pesi e contrappesi (*checks and balances*) sono un complemento di questa distribuzione di potere tra gli organi del potere dello Stato – legislativo, esecutivo, e giudiziario. Tuttavia, i pesi e i contrappesi relativi non saranno mai capaci di controllare completamente l'esercizio del potere. Ciò vale anche per il potere del legislatore dei Paesi Bassi, in particolar modo il potere di emanare una legislazione tributaria con effetto retroattivo. Il legislatore perciò dovrebbe trattarsi, dovrebbe esercitare un'autodisciplina.

\* Traduzione di Massimo Dafano e Maurizio Muratore.

\*\* Hans Gribnau, Professore di diritto tributario (Leiden University) e *Senior Lecturer* di Diritto Tributario al Fiscal Institute e al Center for Company Law (Tilburg University); J.L.M.Gribnau@uvt.nl.

\*\*\* Melvin Pauwels, *lecturer* alla Tilburg University, e assistente dei magistrati alla Suprema Corte Olandese; melvinpauwels@gmail.com.

Qui incontriamo molti interrogativi. Cosa è esattamente una legislazione tributaria retroattiva e ci sono diverse posizioni concettuali in merito? Esiste nei Paesi Bassi un divieto di certi tipi di legislazione tributaria retroattiva? Quali tipologie di giustificazioni sono possibili per una legislazione tributaria retroattiva? Ci sono molti altri temi sul tavolo. In questo articolo analizzeremo solo alcuni di questi interrogativi e problemi. Analizzeremo anche la prassi dei Paesi Bassi relativamente alla legislazione tributaria retroattiva. Nel far questo, il *focus* sarà sul principio di certezza del diritto. Perciò, il problema principale da affrontare sarà: come dovrebbe essere disciplinato l'uso della legislazione tributaria retroattiva alla luce del principio di certezza del diritto, in particolar modo nella prassi dei Paesi Bassi?

Per risolverlo, questo tema di ricerca sarà legato ad un certo numero di temi di ricerca. Questi interrogativi possono essere di natura normativa, descrittiva, chiarificatoria o valutativa. Il tema di ricerca è quindi un *mix* di diversi tipi di temi di ricerca. La spiegazione e la valutazione richiedono lo sviluppo di un quadro teorico e una successiva riflessione sulla prassi legislativa, cioè l'uso della legislazione tributaria retroattiva. Questa prassi, che sarà descritta, è in parte di natura politica e in parte di natura giuridica. Quindi per rispondere alle questioni poste dalla ricerca, faremo uso di teorie giuridiche e politologiche.

In questo scritto, non svilupperemo un quadro teorico esauriente per la valutazione dell'uso della legislazione tributaria retroattiva<sup>1</sup>. Tuttavia faremo alcune riflessioni teoriche sul principio di certezza del diritto e sul suo posto nell'ordinamento giuridico, necessarie per la valutazione dell'uso della legislazione tributaria retroattiva. Inizieremo proponendo una concezione del principio di legalità. Questo concetto dal canto suo è basato sul concetto stesso di diritto, in cui i valori e i principi costituiscono le norme fondamentali dell'ordinamento giuridico. Poi lo collegheremo alla nozione di certezza del diritto, distinguendo in seguito i diversi aspetti della certezza del diritto. Questi aspetti saranno applicati alla prassi legislativa dei Paesi Bassi. Al fine di avere una conoscenza completa della prassi legislativa, vanno distinte molte variazioni concettuali. Procederemo analizzando il cambiamento della politica legislativa in campo fiscale. Nei Paesi Bassi, il Ministro delle Finanze (*staatssecretaris*) fornisce ai contribuenti alcune indicazioni rispetto all'uso dello strumento della legislazione tributaria retroattiva. Analizzeremo questo fenomeno particolarmente interessante per ridurre l'incertezza giuridica, così come le opinioni del *Netherlands Council of State* sul tema. In seguito descriveremo alcuni aspetti dell'uso attuale della legislazione tributaria retroattiva e valuteremo l'uso dello strumento della "legislazione attraverso comunicato stampa" e l'uso della legislazione tributaria retroattiva per combattere l'abuso o l'uso improprio del diritto tributario da una prospettiva di principio. Chiuderemo con una conclusione.

## A. Retroattività: una direttrice teorica

### 1. Tributi, principio di legalità e principi giuridici

I tributi forniscono agli Stati i mezzi utili a garantire pace, sicurezza, protezione della proprietà e tutti i tipi di beni pubblici possibili. Ma, allo stesso tempo, sono una

<sup>1</sup>Per una teoria esauriente della legislazione tributaria retroattiva, cfr. M.R.T. PAUWELS, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009, pp. 1-322.

violazione della libertà economica dei soggetti giuridici. Nonostante l'imposizione fiscale esista nell'interesse sia pubblico che privato, ostacola l'utilizzo di una proprietà del soggetto giuridico. Non esiste nessuna libertà reale senza tributi, ma i tributi sono loro stessi un'usurpazione della libertà dei cittadini.

Questa tensione è dichiarata nell'articolo 1 del Protocollo No. 1 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU): «Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al godimento pacifico dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per l'interesse pubblico e nel rispetto delle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale. Le disposizioni precedenti non devono, tuttavia, in alcun modo pregiudicare il diritto di uno Stato di far rispettare le leggi, ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o sanzioni».

Questi due interessi divergenti - il tranquillo godimento della libertà di ognuno e l'imposizione dei tributi nell'interesse di tutti i cittadini - sono conciliati dal principio di legalità<sup>2</sup>. L'esercizio di un potere da parte dei governanti, qual è l'imposizione di tributi, dovrebbe essere controllato dalla legge. Il principio di legalità - governo secondo legge - dovrebbe avere preminenza sull'autorità di un uomo. Il principio di legalità mira alla protezione contro le interferenze arbitrarie con i diritti e le libertà degli individui. Il concetto di principio del diritto ha due diversi - ma strettamente connessi - significati. Il primo significato è governare *sub lege*, ovvero che l'amministrazione governa in conformità alla legge. Ciò vale anche per i legislatori: dovrebbero esercitare il loro potere secondo le norme fondamentali dell'ordinamento giuridico esistente (inclusi i principi giuridici prestabiliti). Il principio di legalità può anche riferirsi al governo *per leges*. Questo significa che l'amministrazione deve funzionare attraverso il diritto, ovvero attraverso norme generali e astratte piuttosto che con decreti specifici e concreti<sup>3</sup>. Si tratta di una distinzione importante. Una cosa è per l'amministrazione esercitare il potere secondo principi giuridici prestabiliti, un'altra è attraverso la legislazione generale. Questa esigenza di legislazione generale serve come importante protezione contro interferenze arbitrarie delle pubbliche autorità con diritti individuali e libertà. I tributi, perciò, dovrebbero essere imposti in conformità alle norme fondamentali dell'ordinamento giuridico esistenti e secondo le leggi vigenti.

Riguardo alle norme base dell'ordinamento giuridico, i principi giuridici sono di grande importanza. Se la relazione tra lo stato e l'individuo è vista come «niente di più che la relazione tra un superiore e un inferiore, la volontà sovrana espressa nella legislazione potrà essere arbitraria dispotica e irrazionale»<sup>4</sup>. In quest'ottica hobbesiana la legislazione è considerata come il dominio del sovrano, *id est* il legislatore.<sup>5</sup> Senza dubbio, Hobbes riconosce alcuni limiti alla legislazione - in particolare la richiesta di promulgazione e non contraddizione. Tuttavia Montesquieu definiva le leggi così: «Le leggi, nel loro significato più generale, sono le relazioni necessarie che sorgono dalla

<sup>2</sup> H. GRIBNAU, *General Introduction*, in: G.T.K. MEUSSEN (ed.), *The Principle of Equality in European Taxation*, Kluwer Law International, The Hague, London, Boston 1999, pp. 1-33.

<sup>3</sup> N. BOBBIO, *The Rule of Men or the Rule of Law*, in N. BOBBIO, *The Future of Democracy*, University of Minnesota Press, Minneapolis 1987, pp. 143-14.

<sup>4</sup> C.K. ALLEN, *Law in the Making*, Oxford University Press, Oxford 1961, p. 411.

<sup>5</sup> TH. HOBBS, *Leviathan* [1651], (R. Tuck, ed.) Cambridge University Press, Cambridge 1992, XXVI, p. 187: La Legge è «a Command, and a Command consisteth in declaration, or manifestation of the will of him that commandeth, by voyce, writing, or some other sufficient argument of the same».

natura delle cose»<sup>6</sup>. Montesquieu parlava della legge come una relazione precisamente perché «non la considerava come il comando di un superiore o la volontà di un sovrano»<sup>7</sup>.

Perciò una teoria della legge come comando è inappropriata. La legge è connessa ai costumi fondamentali e ai valori prevalenti di una società di cittadini liberi e uguali attraverso lo strumento dei principi giuridici generali. I principi possono essere considerati l'espressione dei valori giuridici che costituiscono il fondamento normativo della legge in un moderno stato democratico. La legge dal canto suo cerca di rendere effettivi i valori giuridici, quali uguaglianza, efficienza e certezza, che possono essere considerati come riflessi del costume e dei valori sociali e culturali. Secondo Dworkin, un principio può essere definito come un criterio che deve essere osservato perché è «una domanda di giustizia o onestà o qualche altra dimensione della moralità»<sup>8</sup>. Ad ogni modo vorremmo sottolineare la distinzione tra principi giuridici che servono valori giuridici e principi morali che servono valori morali. Un principio giuridico deve essere osservato come un criterio perché è una necessità della moralità interna del diritto (vedi oltre, sezione A.4), non una così molto esterna, non giuridica, dimensione della moralità. I principi giuridici sono criteri che sono specifici per il diritto (non sono puramente principi morali)<sup>9</sup>.

Dal momento che i principi giuridici fondamentali costituiscono le espressioni giuridiche dei valori base di una società, il legislatore dovrebbe conformarsi a tali principi. Il diritto - leggi, giurisprudenza, regolamenti e prassi amministrativa - dovrebbe essere «conforme ai principi»<sup>10</sup>. Ciò implica che una legge non è legittima solamente perché emanata da istituzioni autorizzate. Piuttosto, i principi giuridici fungono da criteri essenziali di valutazione, nel senso che il legislatore è limitato dai principi giuridici. Naturalmente le norme giuridiche dovrebbero essere create da organi autorevoli. Allo stesso tempo, tuttavia, devono essere conformi all'intero complesso dei principi giuridici. La legittimità della legge è garantita dalla sua conformità ai principi giuridici generali. Ciò nonostante l'esecutivo, nell'implementare le leggi scritte non è vincolato solamente dalla legge promulgata dal legislatore (principio di legalità) ma anche dai principi giuridici (diritto non scritto). Questo vale anche per la tassazione. I tributi perciò devono essere imposti secondo i principi giuridici fondamentali e le leggi vigenti.

Tuttavia, i principi potrebbero collidere, per esempio la certezza del diritto e l'uguaglianza potrebbero indirizzarsi verso direzioni differenti. Nel caso di abuso o uso improprio delle norme fiscali (vedi oltre C.1.1) la certezza del diritto, concepita come un principio, potrebbe costituire un argomento contrario al cambiamento della legge, mentre l'uguaglianza e il principio di capacità contributiva potrebbero costituire un argomento a favore del cambiamento della legge. Secondo Dworkin, per risolvere il conflitto tra principi collidenti bisogna considerare il peso relativo di ognuno<sup>11</sup>. La valutazione del peso relativo di principi fondamentali rilevanti deve essere fatta alla luce di una prospettiva, ovvero il/gli obiettivi perseguiti dal governo.

<sup>6</sup> MONTESQUIEU, *The Spirit of Laws* [1748], A.M. Cohler, B.C. Miller & H. Stone (eds.), Cambridge University Press, Cambridge 1998, I, 1, p. 3.

<sup>7</sup> J.N. SHKLAR, *Montesquieu*, Oxford University Press, Oxford 1987, p. 71; arriva a riconoscere che la "relazione" «may be a somewhat vague word, but what it does not mean may be more important than what it does imply, in this case».

<sup>8</sup> R. DWORKIN, *Taking Rights Seriously*, Duckworth, London 1977, p. 22.

<sup>9</sup> I principi morali attuali influiranno sui contenuti attuali dei principi giuridici generali. Cfr. GRIBNAU 1999.

<sup>10</sup> R. DWORKIN, *Law's Empire*, Cambridge: Mass., London, 1986, pp. 225-275.

<sup>11</sup> DWORKIN 1977, pp. 26-27.

Un governo che cambia i suoi obiettivi e le sue politiche potrebbe comportare un cambiamento delle regolazioni (giuridiche). Questo cambiamento delle regolazioni e del diritto e delle politiche di transizione non dovrebbe essere basato sul tradizionale approccio del comando e controllo. Perché siano presi seriamente in considerazione i cittadini, è necessario un (buon) approccio di *governance*, anziché una legislazione al massimo livello della gerarchia, l'applicazione di un «focus tradizionale sulle istituzioni fondamentali del “governare”, vale a dire parlamento, esecutivo, amministrazione e partiti politici»<sup>12</sup>. Van Gerven collega la buona *governance* esplicitamente alla capacità di raggiungere gli obiettivi dei cittadini. L'idea di buona *governance*, quindi, si riferisce all'«esercizio del potere pubblico per perseguire obiettivi ed ottenere risultati nell'interesse del popolo attraverso una varietà di procedimenti regolativi ed esecutivi»<sup>13</sup>. Ciò vale anche per il cambiamento legislativo, che coinvolge principi giuridici confliggenti. Il legislatore nello stabilire il peso relativo dei principi fondamentali rilevanti deve tenere in considerazione gli interessi dei cittadini, per esempio le loro legittime aspettative rispetto al diritto vigente.

## 2. La certezza del diritto

Come ha spiegato il giurista e filosofo del diritto tedesco Gustav Radbruch, la certezza del diritto è senza alcun dubbio uno dei più importanti principi giuridici<sup>14</sup>. La certezza del diritto ha un duplice valore, uno è intrinseco, l'altro strumentale<sup>15</sup>. Il valore intrinseco della certezza del diritto riguarda la nozione di libertà personale. Anzitutto, la libertà di fare o non fare secondo quanto si preferisce. Questa è spesso chiamata libertà negativa, la libertà di scegliere tra linee di azione alternative senza interferenze altrui.<sup>16</sup> Gli uomini vogliono essere sicuri delle conseguenze giuridiche dei loro comportamenti. La certezza circa il diritto in vigore permette agli uomini di fare scelte razionali e di pianificare le loro attività in libertà. Nel diritto tributario questa certezza interessa la “sfera d'azione” del diritto tributario e l'intromissione nella libertà economica del contribuente, ovvero il suo carico tributario. La mancanza di chiarezza nella legislazione tributaria può lasciare i contribuenti all'oscuro dei loro diritti e obblighi tributari. L'autonomia dei contribuenti è definita dalla legge; all'interno dei limiti stabiliti dall'ordinamento giuridico il contribuente ha il diritto di organizzare le sue attività in maniera tale da dover pagare l'ammontare minore possibile di tributi. La Suprema Corte dei Paesi Bassi ha esplicitamente riconosciuto questo diritto, ma anche in altri Paesi è riconosciuto, «come le corti britanniche e dei Paesi Commonwealth, le corti statunitensi hanno chiaramente riconosciuto il diritto del contribuente di pianificare le proprie attività per minimizzare il carico fiscale»<sup>17</sup>.

<sup>12</sup> S. SMISMANS, *Law, Legitimacy, and European Governance*, Oxford University Press, Oxford 2004, pp. 25-26. Vedi anche H. GRIBNAU, *Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law*, (2007) 35 *Intertax* 1, pp. 30-31.

<sup>13</sup> W. VAN GERVEN, *The European Union. A Polity of States and Peoples*, Hart Publishing, Oxford 2005, p. 158.

<sup>14</sup> G. RADBRUCH, *Legal Philosophy*, in: *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch and Dabin*, Mass.: Harvard University Press, Cambridge, 1950, pp. 107-111. Per un'analisi della concezione dei valori di Radbruch, come *standards* di valutazione, vedi S. TAEKEMA, *The Concept of Ideals in Legal Theory*, Kluwer Law International, The Hague, London, New York 2003, pp. 69-93.

<sup>15</sup> Vedi J.L.M. GRIBNAU, *Rechtszekerheid en overgangsrecht*, in A.O. LUBBERS, H. VORDING & M. SCHUVER-BRAVENBOER (eds.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Kluwer, Deventer 2005, pp. 82-83.

<sup>16</sup> I. BERLIN, *Two Concepts of Liberty* [1958], in I. BERLIN, *Four Essays on Liberty*, Oxford University Press, Oxford 1969.

<sup>17</sup> B. ARNOLD, *A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)*, in: J. AVERY JONES (ED.), *Comparative Perspective on Revenue Law*, Cambridge University Press, Cambridge 2008, pp. 16-17.

La certezza del diritto ha anche un aspetto utile, per la legislazione tributaria non è solamente un limite, ma spesso anche un'opportunità per i contribuenti. Al giorno d'oggi, l'uso della legislazione tributaria a fini extrafiscali è una parte integrante della politica governativa: il legislatore tributario alletta strumentalmente i contribuenti a comportarsi secondo i suoi fini<sup>18</sup>. Conseguentemente, il diritto tributario dei Paesi Bassi contiene tutte le tipologie di incentivi strumentali molti dei quali nella forma di riduzione del carico fiscale, per esempio per i ciclopendolari, la formazione dei dipendenti, gli asili nido, la produzione di film olandesi, ricerca e sviluppo, investimenti ecologicamente validi o l'affitto di stanze da soggetti privati. È parzialmente a causa di questo uso strumentale della legislazione tributaria, che la fiscalità si occupa quasi di ogni aspetto della vita umana. Come risultato, i tributi hanno spesso un impatto finanziario importante e di lungo termine su decisioni e comportamenti personali quali dove vivere, lavorare, come viaggiare e dove andare in pensione. I cittadini quindi devono tenere in considerazione le conseguenze fiscali dei loro comportamenti e decisioni, in quanto i tributi funzionano come una restrizione al proprio *budget*. In un modo o nell'altro i contribuenti devono pianificare le loro scelte fiscali come parte della pianificazione della loro vita<sup>19</sup>. Non c'è da meravigliarsi se i contribuenti apprezzano la certezza del diritto.

Tuttavia, la legge non offre mai una certezza del diritto assoluta. È capace di provvedere solamente ad una certezza limitata. Le norme giuridiche implicano la classificazione di casi particolari come manifestazioni di fattispecie astratte. Queste norme sono espresse a parole, ma le parole hanno una penombra di incertezza. Le definizioni generali hanno «un nucleo di certezza e una penombra di dubbio»<sup>20</sup>. Per questo un po' di incertezza riguardo al significato della legge è inevitabile. In ogni caso, i contribuenti potrebbero cercare deliberatamente l'incertezza nella legge per avvantaggiarsene. Questi contribuenti apparentemente preferiscono giocare sull'incertezza propria della legge piuttosto che sulla certezza che è presente nella stessa legge. Abbandonano deliberatamente una strada percorribile dove è dovuto un pedaggio, per avventurarsi in una palude dove pensano di non dover pagare quel tributo. Ma cosa accade se il legislatore impone a questi contribuenti di prendere una (nuova) strada transitabile – dove è dovuto un pedaggio? Così il legislatore cambia le norme perché (alcuni) contribuenti piegano le norme. Il legislatore dovrebbe rispettare le aspettative di questi contribuenti di viaggiare attraverso la palude senza pagare alcun pedaggio? Nella nostra opinione, entrare deliberatamente in una palude aspettandosi di evitare di pagare i tributi, difficilmente fonda una pretesa al rispetto delle aspettative.

Senza dubbio, se consideriamo la certezza del diritto come un valore assoluto o ideale diventa senza significato. Il valore della certezza può collidere con un altro valore, per esempio con l'uguaglianza. Questo conflitto di valori è sostanziale ai valori. Non esiste una soluzione perfetta, definitiva in cui siano armonizzati i fondamentali valori umani. «Siamo condannati a scegliere, e ogni scelta può comportare una perdita irreparabile»<sup>21</sup>. Una certezza del diritto assoluta quindi non esiste. Una certezza del diritto assoluta potrebbe significare che legge e società in generale sarebbero ferme. E comunque, stagnazione significa declino, come detto. In questo modo, il fine della certezza del diritto

<sup>18</sup> J.L.M. GRIEBAU, *Equality, Consistency, and Impartiality in Tax Legislation*, in HANS L.M. GRIEBAU (ed.), *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation: The Struggle for Equality in European Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague, London, Boston 2003, pp. 25-27.

<sup>19</sup> Cfr. anche J. HEY, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2002, p. 9 ff.

<sup>20</sup> H.L.A. HART, *The Concept of Law* (1970), Second Edition, Oxford University Press, Oxford 1994, p. 123.

<sup>21</sup> I. BERLIN, *The Pursuit of the Ideal*, in I. BERLIN, *The Crooked Timber of Humanity*, John Murray, London 1990, p. 13.

sarebbe concepirlo in maniera puramente statica e conservativa. Così non può essere, perché il diritto diverrebbe obsoleto. Al contrario, il tempo ha un impatto penetrante sul diritto. Il diritto deve dare risposte ai cambiamenti tecnici, sociali ed economici, alle modifiche dei comportamenti, dei bisogni e degli interessi e al cambiamento dei valori e dei costumi. Nel rendere chiare le conseguenze legali di questi cambiamenti, la legge fornisce la certezza del diritto<sup>22</sup>. Tuttavia questa nuova legge, per essere in sintonia con tutti i tipi di cambiamenti sociali, è perciò stesso una fonte di (nuova) incertezza. Questa tensione è inevitabile perché non reagire ai cambiamenti sociali creerebbe comunque incertezza. Il bisogno di adattare e, quindi, di cambiare è parte integrante del diritto. Le leggi sono responsabili del cambiamento. Tuttavia, ci sono limiti al cambiamento perché la certezza del diritto è un valore da rispettare. Conseguentemente le richieste di cambiamento e di certezza del diritto devono essere bilanciate.

I professori dell'analisi economica del diritto, che dominano la letteratura scientifica riferita alla retroattività della legislazione tributaria negli USA<sup>23</sup>, hanno solitamente una posizione molto radicale sulla certezza del diritto. Lontani dal ritenere la certezza del diritto un valore assoluto, sembrano negare ogni valore indipendente. Non sembra che la vedano come un valore (giuridico), eccetto se è funzionale e protegge il valore più fondamentale dell'autonomia individuale. Vedono la legge esclusivamente da una prospettiva di efficienza. La corrente più dogmatica nella dottrina dell'analisi economica del diritto, che sorge dall'assunto di una superiorità della nuova legge sulla risalente nel senso che un emendamento conduce ad un incremento del benessere, è in favore della regola della legge transitoria che le modifiche sono retroattive (nel senso ampio)<sup>24</sup> e così non dovrebbero provvedere esenzioni o altre norme transitorie<sup>25</sup>. Così, la letteratura dell'analisi economica del diritto enfatizza fortemente l'obiettivo dell'incremento del welfare (utilitarismo) e apparentemente non dà importanza al valore in sé della certezza del diritto<sup>26</sup>.

Noi rifiutiamo questa posizione, sia empiricamente che normativamente: sia il diritto che l'ordinamento giuridico aspirano all'accrescimento della certezza. La nostra asserzione *normativa* è basata sulla teoria di Radbruch. Naturalmente, mentre i giuristi dell'analisi economica del diritto affermano che «l'efficienza intesa come obiettivo del diritto non dovrebbe trovare molto supporto»<sup>27</sup>, ciò non significa negare che l'efficienza debba essere un obiettivo dell'ordinamento giuridico. L'efficienza dovrebbe essere bilanciata da e potrebbe essere sorpassata per importanza da aspetti di giustizia. L'ideale della separazione dei poteri può non essere uno strumento molto efficiente per l'esercizio del potere ma ne previene l'abuso.

<sup>22</sup> Per la distinzione tra certezza attraverso il diritto e certezza del diritto, vedi A. VON ARNAULD, *Rechtssicherheit. Perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*, Mohr Siebeck, Tübingen 2006, pp. 89-97.

<sup>23</sup> Cf. K.D. LOGUE, *Tax Transitions, Opportunistic Retroactivity, and the Benefits of Government Precommitment*, Michigan Law Review 1996, pp. 1129-1196

<sup>24</sup> L'analisi economica del diritto contrasta la distinzione tra 'nominal retroactive' e 'nominally prospective'. Una nuova norma che sia nominalmente *prospective* ma che abbia influenza su decisioni prese nel passato è considerata retroattiva.

<sup>25</sup> Per esempio, vedi M.J. GRAETZ, *Legal Transitions: The Case of Retroactivity in Income Tax Revision*, University of Pennsylvania Law Review 1977, pp. 47-87, M.J. GRAETZ, *Retroactivity Revisited*, Harvard Law Review 1985, pp. 1820-1841, L. KAPLOW, *An Economic Analysis of Legal Transitions*, Harvard Law Review 1986, pp. 509-617 and L. KAPLOW, *Transition Policy: A Conceptual Framework*, Journal of Contemporary Legal Issues 2003, pp. 161-209. Ci sono comunque anche analisi di giuristi ed economisti con un'ottica differente; vedi per esempio J.E. FISCH, *Retroactivity and Legal Change: An Equilibrium Approach*, Harvard Law Review 1997, pp. 1055-1123 e D.N. SHAVIRO, *When Rules Change: An Economic and Political Analysis of Transition Relief And Retroactivity*, University of Chicago Press, Chicago 2000.

<sup>26</sup> Per una rivisitazione critica della letteratura, vedi PAUWELS 2009, pp. 145-162.

<sup>27</sup> J.D. HANSON & M.R. HART, *Law and Economics*, in D. Patterson (ed.), *A Companion to Philosophy of Law and Legal Theory*, Blackwell, Oxford 1996, p. 330.

Ma anche empiricamente dunque, come teoria descrittiva, le visioni giuridiche ed economiche non raggiungono lo scopo. Per quanto riguarda la prassi legislativa tributaria nei Paesi Bassi, per esempio, le norme transitorie sono frequentemente usate per bilanciare l'urgenza del cambiamento e l'interesse di onorare le legittime aspettative (vedi oltre, sezione C.1). Ma ciò sembra valido anche per la prassi legislativa degli Stati Uniti, dal momento che negli Stati Uniti – la “culla” dell'analisi economica del diritto – «sono tipicamente previste generose norme transitorie»<sup>28</sup>. Inoltre, la visione dell'analisi economica del diritto rispetto al diritto tributario transitorio ha provocato un dibattito molto piccolo nel discorso giuridico dei Paesi Bassi. Per esempio, nel dibattito parlamentare non sono stati utilizzati argomenti giuridici ed economici. Anche nella letteratura c'è una piccola attenzione per l'opinione dell'analisi economica del diritto. Se riceve attenzione in letteratura, è noto per lo più che alcuni elementi dell'opinione siano interessanti ed abbiano un valore – per esempio l'attenzione per gli effetti comportamentali delle politiche transitorie, e la consapevolezza che le esenzioni potrebbero avere l'effetto (negativo) che alcuni contribuenti ottengano una “sopravvenienza attiva”. Ma l'opinione stessa riceve usualmente un piccolo sostegno a causa del forte approccio utilitaristico della normativa, che presta poca attenzione alle ragioni dell'equità e del valore giuridico intrinseco della certezza del diritto.

### 3. Aspetti della certezza del diritto

Il concetto di certezza del diritto non è di carattere semplice. «La certezza del diritto è per sua natura diffusa, probabilmente più di quanto non lo sia qualsiasi altro principio generale, ed il suo esatto contenuto è difficile da definire»<sup>29</sup>. È dunque giusto analizzare la letteratura giuridica per trovare qualcosa cui restare aggrappati. Qui, gli aspetti distintivi della certezza del diritto possono rivelarsi come un'arma a doppio taglio. Da un lato, per dimostrare il valore *normativo* della certezza del diritto svilupperemo svariati suoi aspetti. Dall'altro lato, questi aspetti non sono soltanto normativi. Come si dimostrerà, detti aspetti giocano un ruolo importante nella prassi olandese con riferimento alla normativa retroattiva.

La certezza del diritto può essere promossa in differenti modi. A tal riguardo vengono in mente i noti *desiderata* formulati da Lon Fuller. Malgrado egli li analizzi alla luce del principio di legalità, essi sono altresì aspetti della certezza del diritto. In verità, dal nostro punto di vista questi aspetti sono essenzialmente principi al servizio della certezza del diritto, dal momento che il principio di legalità è strumentale al principio della certezza del diritto (e di uguaglianza, per quella materia)<sup>30</sup>. Qui, il punto di partenza di Fuller è che «ogni attività della funzione legislativa è accompagnata da alcuni taciti assunti, da attese implicite, con riferimento al tipo di prodotto che emergerà dagli sforzi del legislatore ed alla forma che esso darà al prodotto». Di conseguenza, il contenuto della legislazione e del «processo legislativo è esso stesso soggetto a norme implicite»<sup>31</sup>. Quindi, detti *desiderata* costituiscono la «moralità interna della legge», moralità che rende la legge possibile. Serie violazioni di questi «canoni» mettono a rischio di inefficacia le disposizioni e pongono

<sup>28</sup> V. THURONYI, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003, p. 81.

<sup>29</sup> T. TRIDIMAS, *The General Principles of EU Law*, Oxford University Press, Oxford 2006, p. 243.

<sup>30</sup> See J.L.M. GRIBNAU, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1998, pp. 177-179.

<sup>31</sup> L.L. FULLER, *The Anatomy of Law* [1968], Greenwood Press, Westport 1976, pp. 60, 61. See also G.J. POSTEMA, *Implicit Law*, in W.J. WITTEVEEN and W. VAN DER BURG (eds.), *Rediscovering Fuller. Essays on Implicit and Institutional Design*, Amsterdam University Press, Amsterdam 1999, pp. 255-275.

un serio ostacolo all'accettazione in quanto legge<sup>32</sup>. L'appello di Fuller al rispetto della «moralità interna della legge» è ancor più rilevante ora dal momento che in misura crescente, la legislazione non è conscia dei propri limiti<sup>33</sup>. La pretesa del legislatore di regolare comprensivamente l'(inter)azione umana, la sopravvalutazione dei suoi poteri, si estende inoltre alla tassazione come mostra l'uso strumentale della legislazione fiscale (*supra*, sezione A.3).

In prima battuta, Fuller tratta della generalità del diritto, ovvero «debbono esserci regole»<sup>34</sup>. Le regole generali promuovono la certezza del diritto. In una situazione di governo della legge è difficilmente possibile controllare e dirigere la condotta umana senza regole che si applichino a categorie generali di individui. La legge deve agire impersonalmente, le norme di legge debbono applicarsi a categorie generali e non dovrebbero contenere nomi propri. Di conseguenza il legislatore, stendendo le regole, deve determinare i limiti nel suo campo di applicazione. Dunque, una classificazione normativa è inerente al concetto di legislazione: la classificazione si riferisce sempre alla definizione del gruppo al quale la norma di legge si applica<sup>35</sup>. Questo principio dovrebbe essere distinto dall'idea che tale legge dovrebbe essere giusta, essendo l'idea che alle fondamenta debba esserci qualche regola generale, «sia essa giusta od ingiusta».

Una seconda problematica è la promulgazione delle leggi. Le regole legali debbono essere pubblicate<sup>36</sup>. I cittadini sono tenuti a conoscere in anticipo la legge, il che li mette in condizione di predire le conseguenze legali dei loro comportamenti e rende inoltre possibile la critica pubblica. Questo non è solo il funzionamento delle regole esterne ma anche di quelle norme e pratiche che governano le procedure interne di deliberazione e consultazione.

Come terzo punto, Fuller tratta del problema della retroattività. Di per sé «una disposizione retroattiva è una vera mostruosità», rendendo la regolamentazione della condotta umana obsoleta; malgrado nel contesto di un sistema di regole che sono generalmente destinate a disciplinare fattispecie future, possono sorgere delle situazioni in cui la garanzia di effetti retroattivi alle leggi, «divenga non soltanto tollerabile, ma si riveli addirittura essenziale al progresso della causa della legalità». Secondo Fuller, quando le cose non vanno per il verso giusto una disposizione retroattiva diviene indispensabile come «misura curativa». Nondimeno, come sottolinea Kirchhof, la tutela costituzionale della continuità impedisce al legislatore di comportarsi in discordanza con le regolamentazioni esistenti e di tradire la fiducia dei cittadini nel diritto intraprendendo bruscamente un nuovo corso<sup>37</sup>. Di seguito descriveremo la retroattività della legislazione ampiamente.

Quarto, Fuller sostiene che la chiarezza delle leggi è essenziale per controllare e indirizzare la condotta umana<sup>38</sup>. La chiarezza delle leggi potrebbe essere qualche volta

<sup>32</sup> See W.J. WITTEVEEN, *Laws of Lawmaking*, in WITTEVEEN and VAN DER BURG 1999, pp. 312-345.

<sup>33</sup> R.A. MACDONALD, *Legislation and Governance*, in WITTEVEEN and VAN DER BURG 1999, p. 279.

<sup>34</sup> Cf. L.L. FULLER, *The Morality of Law*, Yale University Press, New Haven and London 1977, p. 46. In questa sezione tutte le citazioni senza ulteriori note sono tratte proprio da questo volume *The Morality of Law*, pp. 46-80.

<sup>35</sup> J. TUSSMAN and J. TEN BROEK, *The Equal Protection of the Laws*, California Law Review, Vol. 37, September 1949, No. 3, p. 344 and Gribnau 2003, pp. 29-30.

<sup>36</sup> Vedi THOMAS HOBBS, *On the Citizen* [1641/1651], (R. Tuck & M. Silverthorne, eds.) Cambridge University Press, Cambridge 1998, XIV, 13, p. 160 and HOBBS 1992, XXVII, p. 203 and XXVIII, p. 216.

<sup>37</sup> P. KIRCHHOF, *Rückwirkung von Steuergesetzen*, in Steuer und Wirtschaft, 3/2000, p. 224 and HEY 2002, pp. 189-184.

<sup>38</sup> Analogo al secondo *desideratum*, vale non solo per le norme esterne, ma anche per le norme e le prassi che sovrintendono alle procedure interne di deliberazione e consultazione. In questo articolo applicheremo questo criterio alla politica transitoria del legislatore dei Paesi Bassi, i.e. le regole politiche circa l'introduzione di nuove disposizioni normative fiscali.

raggiunta incorporando nella legge il senso comune «come è divenuto nella condizione ordinaria al di fuori delle aule legislative». La possibilità di leggi chiare stabilite dipende anche dalla natura del problema che la legge affronta. L'affaccendato legislatore non dovrebbe facilmente delegare il compito di convertire i suoi obiettivi in norme chiare alle corti o all'amministrazione. Il legislatore legittimato democraticamente ha la priorità nella produzione del diritto. Questa primazia del legislatore è un risultato della distribuzione del potere nel nostro sistema democratico. Il legislatore non dovrebbe schivare le sue responsabilità e delegare il suo potere di produzione del diritto. Ad ogni modo, non è sempre possibile formulare la disposizione in modo che ne siano tratte norme chiare e fatte efficacemente su misura.

Perciò il legislatore potrebbe volutamente formulare le disposizioni (così) ampiamente, lasciando alle corti o all'autorità fiscale il compito di confezionare la norma più precisamente. Tuttavia, qualche volta il legislatore formula deliberatamente le disposizioni così ampiamente per dissuadere i contribuenti (*effetto congelante*). Alcune disposizioni anti elusione per prevenire l'evasione fiscale o l'abuso o l'uso indesiderabile della legislazione fiscale ne sono un esempio. Il risultato è l'incertezza dei contribuenti, rimanendo all'amministrazione finanziaria un grande margine di determinazione nell'applicazione della legge.

Un quinto *desiderata* è piuttosto ovvio: le norme non devono pretendere azioni contraddittorie. Già Alexander Hamilton scrisse che « non accade raramente che ci siano due disposizioni vigenti allo stesso tempo, che si contraddicono in tutto o in parte fra di loro e in cui nessuna dei due contiene una clausola o disposizione abrogativa»<sup>39</sup>. Ciò detto, non è sempre facile sapere quando «esiste una contraddizione o come astrattamente si dovrebbe definire una contraddizione». Così, si è in presenza di una disposizione contraddittoria quando c'è «una contraddittorietà tra le parole di una disposizione e quelle di un'altra disposizione rilevante, sia nella stessa legge che altrove»<sup>40</sup>. Conformarsi ad entrambe è una logica impossibilità. Si potrebbe distinguere tra contraddizione - la presenza di una proposizione ed una sua negazione - e incompatibilità, dal momento che oltre ad una contraddizione dovuta a ragioni puramente formali (logiche), c'è la possibilità di una scelta tra due disposizioni, a meno che una non respinga un'altra o più altre. La spiegazione di questa incompatibilità non dipende «nè dalla natura delle cose nè da una decisione umana»<sup>41</sup>. In questo caso, uno dei due termini o delle due norme deve essere sacrificata, il che comporta un compromesso. Un uso coerente delle parole potrebbe impedire una legislazione contraddittoria. Inoltre, la stessa parola dovrebbe essere intesa alla stessa maniera in ogni parte di una legge o di un complesso di leggi connesse<sup>42</sup>. Fuller sostiene che quando una corte si confronta con disposizioni che si contraddicono l'una con l'altra « è necessario ispirarsi a principi che non sono contenuti nelle stesse disposizioni»<sup>43</sup>.

Un ulteriore *desideratum* è che le leggi non debbano richiedere l'impossibile. Per giudicare se una legge richiede l'impossibile, potremmo tenere come *standard* oggettivo

<sup>39</sup> J. MADISON, A. HAMILTON & J. JAY, *The Federalist Papers* (1788), Penguin Books, London etc. 1987, p. 439 (No. 78).

<sup>40</sup> F. BENNION, *Understanding Common Law Legislation: Drafting and Interpretation*, Oxford University Press, Oxford 2001, pp. 53-54

<sup>41</sup> Ch. PERÉLMAN & L. OLBRECHTS-TYTECA, *The New Rhetoric: A Treatise on Argumentation* [1958], Notre Dame University Press, Notre Dame / London 1969, p. 196.

<sup>42</sup> Vedi I. MCLEOD, *Principles of Legislative and Regulatory Drafting* Hart Publishing, Oxford 2009, p. 73.

<sup>43</sup> FULLER 1976, pp. 59-60. Vedi HOBBS 1992, XXVII, p. 209. Sulla teoria di HOBBS, cfr. J.L.M. GRIBNAU, *Soevereiniteit en legitimiteit: Grenzen aan (fiscale) regelgeving*, SDU Uitgevers Amersfoort, Amersfoort 2009, pp. 48-50.

“l'uomo medio”. Quest'uomo medio è «un soggetto immaginario, un individuo inventato che incarna i modelli in riferimento al quale può essere valutato un particolare soggetto giuridico»<sup>44</sup>. Questo *standard* è soggetto ad un cambiamento storico, per cui Fuller nota «le nostre nozioni di cosa è nei fatti impossibile possono essere determinate dalle presupposizioni circa la natura dell'uomo e dell'universo». Queste presupposizioni cambiano nel corso del tempo. E ugualmente cambieranno gli *standards* degli ordinamenti giuridici e delle culture.

Un'ultima esigenza rispetto alla legislazione è che le leggi non debbano essere cambiate troppo frequentemente. Cambiamenti frequenti rendono più difficile per il popolo conformare i propri comportamenti al diritto. Questa richiesta di costanza della legge serve direttamente la prevedibilità della legislazione e l'affidabilità del legislatore. Come pone in rilievo Fuller, c'è una stretta affinità tra le lesioni di diritti provocate da cambiamenti del diritto troppo frequenti e quelle fatte da una legislazione. Entrambe sono causate da un'incostanza legislativa.

Queste sono le esigenze rispetto alla legislazione. Ad ogni modo, esse non esauriscono il principio di legalità (che è al centro dell'argomentazione di Fuller), perché questo principio coinvolge anche l'azione amministrativa. L'ultimo aspetto del principio di legalità trattato da Fuller, quindi, è la conformità tra le norme emanate e gli atti dell'amministrazione<sup>45</sup>. Sebbene questo aspetto riguarda l'applicazione della legislazione, non la qualità della legislazione stessa, è evidente che questa conformità accresce la certezza del diritto.

Valuteremo alcuni aspetti della prassi tributaria retroattiva dei Paesi Bassi rispetto ad alcuni di queste esigenze (vedi oltre, sezione E). Comunque, non dovremmo dimenticare che non c'è una semplice armonia tra principi (vedi sopra sezione A.1). Questo vale anche per i differenti aspetti della certezza del diritto, che possono essere qualificati come sotto principi. Per esempio, la certezza del diritto, ovvero la richiesta di chiarezza, può essere un argomento a favore del cambiamento di una disposizione normativa non chiara o antiquata. D'altra parte, la certezza del diritto, richiedendone la costanza, può anche costituire un argomento contrario al cambiamento del diritto. Perciò, gli argomenti pro e contro devono essere bilanciati caso per caso.

Questo bisogno di bilanciare i principi non si limita ai diversi aspetti della certezza del diritto. Vale anche per il principio stesso di certezza del diritto in relazione ad altri principi, per esempio al fine di determinare l'adeguatezza dell'uso della legislazione retroattiva. La retroattività della legislazione può essere inquadrata come il bilanciamento del principio di certezza del diritto da una parte e gli interessi che sono tutelati dalla retroattività dall'altra<sup>46</sup>. Questo bilanciamento dovrebbe essere fatto tenendo in considerazione le circostanze della fattispecie concreta. Ad ogni modo, possono essere distinte alcune tipologie di casi legislativi comparabili, il che rende possibile stabilire una politica legislativa che tenga in considerazione le caratteristiche di questi tipi. Una simile politica con riferimento all'impiego di misure legislative retroattive potrebbe innescare

<sup>44</sup> J. CARTWRIGHT, *The Fiction of the "Reasonable Man"*, in *Ex Libris Hans Nieuwenhuis*, Kluwer, Deventer 2009, p. 143. Si nota che questo punto di riferimento dell'uomo razionale incarna uno standard giuridico, non solamente uno standard morale.

<sup>45</sup> FULLER 1977, pp. 81-91, si confronta con un altro aspetto della certezza del diritto, la coerenza tra le norme vigenti e gli atti dell'amministrazione. Un aspetto che riguarda l'applicazione della legislazione e non la qualità della legislazione stessa.

<sup>46</sup> PAUWELS 2009, pp. 119-144.

una serie di azioni per differenti tipi di situazioni. Una di queste situazioni occorrente frequentemente è l'abuso o l'uso improprio di norme fiscali da parte del contribuente (vedi oltre, C.1.1).

## B. Terminologia: la ricerca di chiarezza

### 1. Introduzione

Concezioni chiare sono una *conditio sine qua non* per un dibattito accademico proficuo sull'uso della retroattività. Troppo spesso, però, sono utilizzati concetti divergenti o persino approssimativi, il che crea confusione. È chiaro che diversi concetti sono usati con vari significati quando si riferiscono al fenomeno della retroattività nella legislazione. Non solo ci sono vari concetti utilizzati per retroattività – per esempio retroattività, retrospettività, retroattività formale, retroattività materiale, e vera retroattività. Lo stesso concetto è anche qualche volta utilizzato con significati diversi – cioè retroattività e retrospettività<sup>47</sup>.

In questo articolo, il termine retroattività significa che l'effettiva efficacia di – o di più disposizioni di – una legge è collocata in una data antecedente a quella in cui la legge entra in vigore (nel dibattito fiscale dei Paesi Bassi, è detta retroattività formale). In altre parole, (una o più disposizioni di) la legge copre il periodo antecedente alla sua entrata in vigore. Per esempio, una legge entra in vigore il primo Febbraio 2010 e dispone che una certa esenzione fiscale è abrogata dal primo Gennaio 2009.

Qui, il termine “retrospettività” significa che la legge ha effetto immediato (ovvero la legge ha efficacia dal momento in cui entra in vigore) senza un periodo di *vacatio legis* a seguito della quale lo statuto altera o influisce sui risultati di un evento passato per il futuro. Come vedremo in seguito, nella letteratura fiscale dei Paesi Bassi, questa è chiamata retroattività materiale. Ad esempio, una legge entra in vigore il 1° gennaio 2010 e stabilisce che una certa esenzione fiscale è abrogata a decorrere da tale data senza far valere i guadagni maturati ma non realizzati, a seguito del quale i guadagni maturati prima del 1° Gennaio 2010 non sono esenti da tasse, anche se maturati in un periodo in cui l'esenzione vigeva.

Inoltre, se in questo articolo si fa riferimento all'introduzione di una legge tributaria, questo include la variazione (modifica) di una legge tributaria in vigore, perché non vi è alcuna differenza concettuale tra i due. Dopo tutto, un cambiamento di una legge esistente è realizzato mediante l'introduzione di una legge che prevede la modifica.

### 2. Concetti basilari

Fino alla tesi di dottorato del giurista olandese Hijmans van den Bergh<sup>48</sup> nel 1928, nel dibattito olandese il concetto di retroattività era collegato alla dottrina dei diritti acquisiti. Sostanzialmente, l'opinione era che una disposizione avrebbe potuto essere considerata come retroattiva se avesse infranto diritti acquisiti. Hijmans van den

<sup>47</sup> Vedi, e.g., C.S. BOBBETT, *Retroactive or retrospective? A note on terminology*, British Tax Review 2006, pp. 15-18.

<sup>48</sup> L.J. HIJMANS VAN DEN BERGH, *Opeenvolgen van rechtsregels*, PhD-thesis, Utrecht, 1928.

Bergh affermava tuttavia che si dovrebbe fare una differenziazione tra effetto retroattivo (applicazione della nuova norma ad un periodo passato) e effetto esclusivo (applicazione della nuova norma alle situazioni esistenti, ma solamente per il futuro). Il vantaggio di questo approccio è che la qualificazione dell'effetto temporale di una disposizione non è confusa con la valutazione dell'effetto temporale. L'approccio di Hijmans van den Bergh è stato generalmente accettato nel dibattito giuridico olandese, sebbene siano stati fatti con il passare degli anni alcune rettifiche minori.

Recentemente, i vari concetti nel diritto tributario in cambiamento sono stati analizzati e riassunti nelle tesi di dottorato scritte da Schuver-Bravenboer e Pauwels<sup>49</sup>. Le conclusioni di entrambi gli autori sono grosso modo le stesse. Entrambi sostengono da un lato che ci sono norme transitorie che determinano l'effetto temporale della disposizione interessata: effetto retroattivo, effetto immediato ed effetto differito; e che, dall'altro, le norme transitorie possono disporre che certe situazioni giuridiche esistenti siano escluse dalla loro applicazione.

Il più delle volte, l'effetto temporale di una disposizione può essere dedotto dalla norma transitoria presente nella disposizione, ovvero dal combinato disposto dalla data d'inizio efficacia indicata nella disposizione con la data di entrata in vigore della disposizione (che al più tardi potrebbe essere - come disposto dall'articolo 81 della Costituzione - la o dopo la data di pubblicazione della disposizione nella *Government Gazette*). Così, se la data di inizio efficacia è collocata prima della data d'entrata in vigore, la disposizione ha effetto retroattivo; se la data di inizio efficacia è la stessa data dell'entrata in vigore, la disposizione ha effetto immediato; e se la data di inizio efficacia è collocata in una data posteriore a quelle di entrata in vigore, la disposizione ha effetto differito. Il summenzionato effetto retroattivo è chiamato retroattività formale (*formeel terugwerkende kracht*), per distinguerlo dalla retroattività materiale (vedi oltre). Si presti attenzione al fatto che quanto detto implica che - diversamente che in altri Paesi - nei Paesi Bassi si usa il termine "effetto retroattivo formale" nel caso in cui una disposizione entra in vigore in un certo momento di un periodo d'imposta ed è applicabile dall'inizio di quel periodo.

Come detto precedentemente, accanto alle norme transitorie che determinano l'effetto temporale, ci sono norme transitorie che potrebbero stabilire che certe fattispecie siano esentate. Le fattispecie possono essere esentate parzialmente, ma anche temporaneamente; queste due opzioni potrebbero essere scelte contemporaneamente. L'interrogativo se esentare o non esentare non sorge solamente quando la legge ha effetto immediato ma anche quando la legge ha effetto retroattivo o differito.

Se una nuova legge ha effetto immediato e le situazioni esistenti non sono esentate, la dottrina qualifica l'effetto della legge su quelle situazioni giuridiche esistenti come materialmente retroattivo (*materieel terugwerkende kracht*). Sebbene, nel dibattito giuridico olandese, la retroattività materiale (*retrospectivity*) è distinta dalla retroattività formale, non c'è una definizione di retroattività materiale che è generalmente accettata e utilizzata. Inoltre, non è chiaro quale situazione rappresenta una "retroattività materiale". Il summenzionato esempio di una legge che entra in vigore il 1° Gennaio 2010, e che stabilisce che una determinata esenzione fiscale è abrogata da quella data senza far valere i guadagni maturati ma non realizzati, sarebbe certamente considerato come un esempio di "retroattività materiale". Tuttavia, se una legge che entra in vigore, prevede che gli

<sup>49</sup> M. SCHUVER-BRAVENBOER, *Fiscaal Overgangsbeleid*, Kluwer, Deventer 2009 e PAUWELS 2009.

interessi su un certo tipo di prestito non siano fiscalmente deducibili esentare i prestiti esistenti, molti ma non tutti gli autori in letteratura la chiamerebbero “materialmente retroattiva”. Il concetto di “retroattività materiale”, pertanto, non è ben definito nel discorso giuridico (fiscale) dei Paesi Bassi<sup>50</sup>.

Si noti che nel linguaggio giuridico olandese si utilizza solamente un termine (*terugwerkende kracht*), invece di due, ma un aggettivo [*formeel* (formale) and *materieel* (materiale)] è affiancato al termine per rendere una distinzione che corrisponda ai due tipi di retroattività per i quali in inglese si utilizzano due termini (“retroactive” e “retrospective”).

### 3. Mutamenti concettuali

Sebbene la summenzionata distinzione tra le due tipologie di retroattività, ovvero effetto retroattivo e retrospettivo, è riconosciuta nella maggior parte dei Paesi, ci sono alcune ulteriori distinzioni. Una prima differenza concettuale riguarda la situazione in cui, durante un periodo d'imposta, le norme sulle imposte sul reddito sono modificate a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta. Ad esempio, una disposizione dell'imposta sui redditi entra in vigore il 1° luglio 2009, e statuisce che una certa esenzione fiscale è abrogata dal 1° gennaio 2009. Nei Paesi Bassi sarebbe considerata retroattiva. In altri Paesi non sarebbe considerata come (attualmente) retroattiva perché – si sostiene – l'obbligo d'imposta sorge solamente alla conclusione dell'anno. In questi Paesi, si verifica una distinzione concettuale tra una disposizione che si applica all'anno precedente (retroattività attuale) e una disposizione che si applica dall'inizio dell'anno corrente (retroattività *de facto*)<sup>51</sup>.

Una seconda variante concettuale riguarda le disposizioni cosiddette interpretative<sup>52</sup>, che sono disposizioni che prevedono l'interpretazione di un'altra disposizione e spesso sono applicabili a partire (prima) dalla data di effettiva entrata in vigore dell'altra disposizione. Il sistema giuridico olandese non prevede esplicitamente il fenomeno della legge interpretativa. Se il legislatore olandese introduce una legge con effetto retroattivo e spiega che la legge prevede l'interpretazione, cioè, chiarisce solo il significato di un'altra legge, questa legge è considerata retroattiva nel discorso giuridico olandese<sup>53</sup>. Tuttavia, in alcuni paesi tale legge non sarebbe stata chiamata retroattiva. Inoltre, in alcuni paesi anche nella Costituzione o nel codice tributario si prevede espressamente che le disposizioni interpretative si applichino a decorrere dalla data di effettiva entrata in vigore della disposizione interpretata.

Una terza differenza concettuale riguarda le cosiddette leggi di convalida. Una decisione giudiziaria può discostarsi dalla prassi giuridica (un punto di vista condiviso da parte dei contribuenti e delle autorità fiscali) o dal punto di vista delle autorità fiscali. Accade che il legislatore introduce poi una legge con effetto retroattivo per

<sup>50</sup> Talvolta è proposta una sofisticazione concettuale. E.g., SCHUVER-BRAVENBOER 2009, pp. 53-60 suggerisce l'uso del termine “materialmente retroattivo” solamente per la situazione in cui l'effetto immediato di una nuova disposizione (senza esenzioni) ha a conseguenza che la nuova disposizione è applicabile a riserve nascoste/guadagni non realizzati che sono stati accertati prima del momento dell'entrata in vigore della nuova disposizione, e l'uso del termine “retroattivo in senso sociale” per le altre situazioni in cui le aspettative dei contribuenti create dalla vecchia legge vengono in conflitto con la nuova disposizione normativa. Ad ogni modo, questo approccio non è (ancora) generalmente seguito.

<sup>51</sup> THURONYI 2003, pp. 79-80.

<sup>52</sup> HURONYI 2003, p. 76, annovera *lois interprétatives* (Francia), *declaratory legislation* (Regno Unito) e *legge di interpretazione autentica* (Italia).

<sup>53</sup> Tuttavia, nel momento in cui si sta giudicando (per esempio da parte del Parlamento o delle Corti) se l'effetto retroattivo (proposto) è giustificato, deve tenersi in considerazione che la disposizione prevede solamente una chiarificazione.

“convalidare” la prassi giuridica o l’opinione delle autorità fiscali. Anche se talvolta accade che il legislatore fiscale olandese introduce una legge con effetto retroattivo per “annullare” una decisione giudiziaria, il fenomeno della legge di convalida non è riconosciuto come tale. Riassumendo, si può affermare che queste differenze concettuali non sono comunemente note in Olanda nel dibattito giuridico. È vero che il legislatore olandese presenta a volte una legge con effetto retroattivo e stabilisce che la disposizione prevede solo una interpretazione (cioè, chiarisce solo il significato) di un’altra disposizione, ma il sistema giuridico olandese non prevede esplicitamente il fenomeno di interpretazione della Legge in quanto tale. Inoltre, anche se talvolta accade che il legislatore fiscale olandese introduce una legge con effetto retroattivo per confermare una prassi legislativa o per annullare una decisione giurisdizionale che si discosta dalla prassi legislativa (o soltanto dal punto di vista delle autorità fiscali dei Paesi Bassi), il fenomeno “disposizione di convalida” non è riconosciuto come tale.

Per quanto riguarda l’impatto di una legge con effetto immediato, si distingue generalmente tra disposizioni sostanziali e processuali. Una disposizione di merito con effetto immediato si applica a fattispecie imponibili verificatisi dopo la data in cui la disposizione entra in vigore, mentre una disposizione procedurale ad effetto immediato è direttamente applicabile a procedimenti in corso (quindi anche ai procedimenti in materia imponibile che si sono verificati prima della data in cui lo statuto entra in vigore)<sup>54</sup>. Questa distinzione tra leggi sostanziali e processuali è un fatto anche nella pratica giuridica olandese. Quindi, una nuova disposizione procedurale con effetto immediato è direttamente applicabile anche in giudizio per quanto riguarda i periodi d’imposta precedenti il momento dell’entrata in vigore. Ad esempio, quando il legislatore olandese ha effettuato una modifica delle norme esistenti in materia di valutazioni supplementari nel 1994, il quale emendamento sosteneva che sarebbe stata possibile l’imposizione di una valutazione supplementare in caso di “mala fede” del contribuente, questo cambiamento era applicabile a tutte le valutazioni supplementari imposte dopo l’entrata in vigore, così anche a quelle riguardanti anni precedenti al 1994<sup>55</sup>.

## C. Valutazione *ex ante* di retroattività

### 1. Direttive dal governo

Nella sua veste di co-legislatore, il Segretario di Stato delle Finanze ha pubblicato – e discusso con il Parlamento – un memorandum<sup>56</sup>. Il Segretario di Stato è la figura di primo piano nell’emanazione di una normativa fiscale, in quanto è suo compito stabilire una

<sup>54</sup> Per esempio ECJ C-61/98 (*De Haan*), pt. 13: “It should be noted in this connection that, according to settled case-law, procedural rules are generally held to apply to all proceedings pending at the time when they enter into force, whereas substantive rules are usually interpreted as not applying to situations existing before their entry into force.”

<sup>55</sup> Compara le decisioni della Corte Suprema del 12 maggio 1999, no. 34 347, BNB 1999/258, e dell’11 giugno 1997, no. 32 299, BNB 1997/384.

<sup>56</sup> Nei Paesi Bassi la promulgazione di una legge (atto del Parlamento) non è compito solamente del Parlamento, ma è un compito del Parlamento e del Governo insieme (articolo 81 della Costituzione dei Paesi Bassi). Il governo è costituito dal Re e dai Ministri (articolo 42 della Costituzione). Nei casi in cui il Ministro lo ritenga appropriato, il Segretario di Stato può sostituire il Ministro (articolo 46 della Costituzione). Le leggi sono firmate dal Re e da uno o più Ministri o Segretari di Stato (articolo 47 della Costituzione).

politica generale<sup>57</sup>. La presente relazione riprende le linee principali della sua *transition policy* per quanto riguarda l'introduzione di disposizioni fiscali. Il memorandum non è giuridicamente vincolante, ma ha una certa influenza nel dibattito parlamentare, per esempio nel caso in cui un progetto di legge prevede effetti retroattivi. Inoltre, i tribunali di grado inferiore e gli avvocati generali della Corte Suprema a volte fanno riferimento al memorandum per le regole di transizione durante l'analisi di compatibilità di una legge con l'articolo 1, primo protocollo della CEDU. Inoltre, in letteratura fiscale il memorandum viene utilizzato per discutere la correttezza delle regole di transizione incluse in un disegno di legge.

Fino a poco tempo fa, lo *status* del memorandum non era chiaro. Nel discutere il memorandum con il Parlamento, il Segretario di Stato delle Finanze olandese ha concluso la sua discussione affermando che l'opinione del Consiglio di Stato con riguardo alla retroattività sarà l'orientamento in futuro (vedi sotto). In pratica, tuttavia, le linee del memorandum sembrano ancora essere utilizzate dal Segretario di Stato al momento di elaborare decreti legge in materia di imposte. Recentemente, nel dicembre 2009, su richiesta di un membro del Senato, il Segretario di Stato ha ancora una volta confermato che concorda con il parere del Consiglio di Stato.

Sebbene il memorandum sia dunque ufficialmente ritirato, è comunque interessante esaminarlo. Il memorandum stabilisce i punti di partenza della politica fiscale di transizione ovvero che le disposizioni non hanno effetto retroattivo e che in linea di principio hanno effetto immediato (senza diritti acquisiti). Il memorandum si compone di due parti. La prima tratta la retroattività (formale) e la seconda parte si occupa dell'effetto immediato e del mantenimento dei diritti acquisiti.

### 1.1. Retroattività

Nella prima parte del memorandum si afferma che la questione se la retroattività sia giustificata o meno, è una questione di bilanciamento di interessi: da un lato coinvolge la certezza giuridica dei singoli contribuenti interessati e dall'altro l'interesse dell'intera società che è garantito dall'effetto retroattivo della disposizione in questione<sup>58</sup>. Se la retroattività è o meno in un caso concreto giustificata, è una questione che non può essere risolta in senso generale, ma dipende dalle circostanze del singolo caso legislativo. Tuttavia, due elementi possono essere distinti. Il primo elemento è chiamato l'elemento "sostanziale": se esista o meno una giustificazione per la concessione dell'effetto retroattivo. Il secondo elemento è chiamato elemento "tempo", tale elemento si riferisce al periodo di retroattività.

Per quanto riguarda l'elemento "sostanziale" la nota cita diverse circostanze rilevanti e fattori che potrebbero giustificare la retroattività e che dovrebbero essere presi in considerazione; in sintesi:

- La nuova disposizione contrasta gli abusi o l'uso improprio delle norme fiscali;
- Vi è una evidente lacuna nella normativa esistente;

<sup>57</sup> Il Segretario di Stato delle Finanze presenta la maggioranza dei disegni di legge in materia fiscale. Egli è anche capo dell'amministrazione fiscale e politicamente responsabile del suo funzionamento. A differenza che in altri Paesi, non è un dipendente pubblico.

<sup>58</sup> Il memorandum si occupa specialmente dell'effetto retroattivo di leggi che siano svantaggiose per il contribuente. Il memorandum non esamina il tema delle circostanze che rendono appropriato un effetto retroattivo a leggi che siano favorevoli ai contribuenti.

- L'effetto annuncio si sarebbe verificato dopo la pubblicazione del disegno di legge, se non fosse stato concesso alcun effetto retroattivo;
- L'interesse di bilancio del governo;
- Aspetti pratici in materia di attuazione ed esecuzione della legislazione fiscale da parte delle autorità fiscali.

Per quanto riguarda l'elemento "tempo" il memorandum precisa che l'effetto retroattivo non dovrebbe in linea di principio andare più indietro nel tempo rispetto al momento in cui i contribuenti sono stati informati circa l'intenzione di introdurre una nuova disposizione.

Quest'ultimo momento è, ad esempio, il momento in cui è presentato un disegno di legge in Parlamento o il momento in cui è rilasciato un comunicato stampa nel quale è annunciata l'intenzione di introdurre una nuova disposizione formativa con effetto retroattivo. Tuttavia, la retroattività potrebbe anche essere giustificata nel caso in cui l'emendamento in questione sia "in altro modo" prevedibile, ad esempio in caso di una chiara omissione. Inoltre, se ci fossero "argomenti molto pesanti", la retroattività potrebbe anche risalire più indietro nel tempo rispetto al momento in cui il regolamento in questione era prevedibile per i contribuenti.

Secondo il memorandum, tali argomentazioni possono riguardare grandi interessi di bilancio del governo o l'interesse di evitare che un piccolo gruppo di contribuenti benefici di un vantaggio non intenzionale e ingiustificato.

## 1.2. Effetto immediato e mantenimento dei diritti acquisiti

La seconda parte delle note evidenzia come la questione se una legge abbia effetto immediato (senza diritti acquisiti) o se debba prevedere esenzioni basate su circostanze esistenti prima dell'adozione di un provvedimento sia (anche) un caso di ponderazione degli interessi. Questi interessi sono le legittime aspettative dei contribuenti, da un lato, e l'interesse che è protetto dal provvedimento in questione, dall'altro.

In confronto alla prima parte (per quanto riguarda la retroattività), la seconda parte fornisce meno orientamenti rispetto alle circostanze e fattori che dovrebbero essere presi in considerazione nel bilanciamento degli interessi in questione<sup>59</sup>. In particolare, è un peccato che poca attenzione sia data alla questione se le aspettative sollevate dalla legge in vigore possano essere considerate "legittime". Inoltre, sarebbe stato utile se il memorandum avesse fornito maggiori esempi di situazioni nelle quali il *grandfathering* si sarebbe considerato adeguato. Maggior parte degli esempi forniti si riferiscono a situazioni in cui il *grandfathering* (tutela dei diritti acquisiti) non è ritenuto adeguato (secondo il memorandum), che è ovviamente meno informativo in quanto è in linea con il punto di partenza che stabilisce che le nuove disposizioni normative hanno in linea di principio effetto immediato senza esenzioni basate su circostanze esistenti prima dell'emanazione del provvedimento.

<sup>59</sup> Il memorandum menziona fattori relativamente astratti quali "la natura delle nuove norme", la natura delle vecchie norme, il grado di ragionevolezza delle aspettative, l'estensione della cesura adoperata dalle nuove norme con la vecchia legislazione, se il cambio delle disposizioni normative era prevedibile.

## 2. Direttive da parte del Consiglio di Stato

Il Consiglio di Stato dei Paesi Bassi (*Raad van State*) fornisce consulenza al governo e al parlamento olandese sulla legislazione e la *governance* ed è la più alta corte amministrativa del paese<sup>60</sup>. Come la Camera dei Rappresentanti e il Senato, che insieme formano gli Stati Generali (il Parlamento), la Corte dei conti olandese e il Mediatore Nazionale del Consiglio di Stato è uno dei consigli superiori di Stato.

Si tratta di organismi disciplinati dalla Costituzione, ognuno con il proprio compito specifico, che svolgono in modo indipendente dal governo. Il Consiglio di Stato fornisce al governo e al parlamento un parere indipendente sulle proposte legislative<sup>61</sup>. In uno dei suoi consigli con riferimento ad una proposta legislativa, il Consiglio di Stato ha formulato i suoi criteri generali per l'esame della legge di transizione fiscale.

Per quanto riguarda la retroattività (formale) il Consiglio di Stato ha stabilito che solo in caso di "circostanze eccezionali" è permesso concedere effetto retroattivo alle disposizioni normative che sono svantaggiose<sup>62</sup> per i contribuenti. Tali circostanze eccezionali potrebbero essere presenti nel caso di effetti annuncio *considerevoli*, o in caso di abuso *su larga scala* o di uso improprio di norme fiscali. Si prega di notare che questi requisiti sono più restrittivi di quelli citati nella nota del segretario di Stato: solo due circostanze sono menzionate e queste due sono più severe (vedi gli aggettivi in corsivo). Anche per quanto riguarda il periodo di retroattività il Consiglio di Stato è più rigoroso del Segretario di Stato (cfr. l'elemento 'tempo' nella relazione). Secondo il Consiglio, la retroattività è in ogni caso non consentita qualora i regolamenti in questione non siano sufficientemente conosciuti dai contribuenti nel momento in cui l'effetto retroattivo va indietro nel tempo.

Per quanto riguarda la questione del rispetto dei diritti acquisiti o meno, le osservazioni del Consiglio di Stato per quanto riguarda la questione della "retroattività materiale" - un termine che il Consiglio usa esplicitamente - sono rilevanti. Queste osservazioni sono state effettuate in un parere del Consiglio su una proposta legislativa che stabilisce che la nuova legge dovrebbe essere applicabile anche agli accordi esistenti. Il Consiglio dichiara che nel caso in cui una legge ha "effetto retroattivo materiale" un contemperamento di interessi è necessario: da un lato l'interesse dell'esonazione degli accordi esistenti e dall'altro l'interesse finanziario del governo. Il Consiglio sottolinea che una circostanza rilevante da tenere in considerazione è se il contribuente potrebbe fare affidamento sul fatto che le transazioni coinvolte sono in linea con lo scopo e le finalità della legge, e se siano, a parte questo, da non considerare indesiderabili.

### D. L'uso della retroattività nella prassi legislativa

#### 1. "Legislazione per mezzo di comunicati stampa"

Il legislatore olandese fa occasionalmente uso dello strumento della "legislazione per mezzo di comunicati stampa". Questo termine è utilizzato per indicare il metodo in

<sup>60</sup> La base per le sue responsabilità può essere rinvenuta negli articoli 73-75 della Costituzione dei Paesi Bassi.

<sup>61</sup> Dopo che un disegno di legge - insieme con il Memorandum esplicativo - è stato discusso nel Consiglio dei Ministri, viene - accompagnato dall'autorizzazione del Re - sottoposto all'attenzione del Consiglio di Stato per un parere; ai sensi dell'articolo 73 della Costituzione dei Paesi Bassi e all'articolo 15 della legge istitutiva del Consiglio di Stato (*Wet op de Raad van State*).

<sup>62</sup> Il parere del Consiglio di Stato non tratta della retroattività delle norme fiscali favorevoli.

cui prima si annuncia in un comunicato stampa che un progetto di legge proposto (o che sarà proposto) in Parlamento ha effetto retroattivo fino alla data del comunicato stampa, e poi la legge – dopo che il disegno di legge è stato accettato in Parlamento – entra in vigore e prevede la retroattività fino alla data del comunicato stampa.

Ovviamente, il termine “legislazione per mezzo di comunicati stampa” non è tecnicamente corretto, ma si può immaginare perché il termine è usato. Questo strumento della legislazione da comunicato stampa è infatti – tuttavia senza usare il termine – menzionato nel memorandum del Sottosegretario di Stato nel punto in cui si discute dell’elemento “tempo” (vedi sopra). La prassi legislativa dimostra che vi sono grossomodo due tipi di situazioni in cui è usato lo strumento. Il primo è quello in cui la nuova legge in questione ha come *target* l’abuso o uso improprio (esistente o previsto) delle norme fiscali. Se non si dichiarasse l’intenzione di garantire un effetto retroattivo alle nuove disposizioni sino al momento dell’annuncio della proposta legislativa, si teme che potrebbe aversi un effetto annuncio, vale a dire che i contribuenti potrebbero rapidamente avvalersi della lacuna in questione tra il momento del bando e l’introduzione del nuovo statuto.

Un esempio di tale situazione, in cui lo strumento della “legge per comunicato stampa” è utilizzato, può essere trovato nel caso *Goed Stichting Wonen II* sottoposto alla Corte di Giustizia (C-376/02). L’avvocato generale della CGCE Tizzano era molto critico per quanto riguarda lo strumento<sup>63</sup> e ha concluso che la retroattività in questione era in contrasto con il principio di certezza del diritto. La Corte non ha però condannato l’uso dello strumento in termini generali, ma ha stabilito – fra l’altro – che il giudice olandese dovrebbe valutare se i comunicati stampa in questione siano stati sufficientemente chiari al fine di consentire ai contribuenti di comprendere le conseguenze della proposta legislativa per le operazioni in questione. Alla fine, il giudice olandese ha stabilito che questo era il caso<sup>64</sup>.

Il secondo tipo di situazione è quella in cui una regola di politica fiscale favorevole (ad esempio un sussidio fiscale) in vigore è modificata o revocata. Al fine di evitare effetti annuncio e conseguenze negative per il bilancio del governo olandese il legislatore ritiene che talvolta sia necessario concedere un effetto retroattivo al cambiamento normativo (*casu quo* alla revoca) risalente sino al momento dell’annuncio pubblico del cambiamento normativo e del suo effetto retroattivo. Un esempio è la revoca dell’agevolazione personal-computer (agevolazione che ha reso possibile per un datore di lavoro la concessione di una indennità esentasse (salario e reddito) ad un lavoratore dipendente per l’acquisto di un computer). Questa facilitazione è stata revocata con effetto retroattivo al momento in cui il comunicato stampa che annunciava l’intenzione della revoca con effetto retroattivo era stato rilasciato. Recentemente la Corte Suprema olandese ha stabilito che tale efficacia retroattiva non ha violato l’articolo 1 del primo protocollo della CEDU<sup>65</sup>.

<sup>63</sup> Vedi specialmente il paragrafo 38 della sua opinione «It is true that (...) the practice in some Member States is to give forewarning of legislative measures by means of press releases intended to apprise those affected by the legislation in due time. It appears to me, all other considerations aside, that such a practice cannot be extended to the context of a common market encompassing all European economic operators, in which the practice normally followed is inspired by the principle that the behaviour of citizens is guided and regulated by laws rather than by press releases. Indeed, as the Commission has rightly pointed out, the existence of a particular practice in a must not lead to a situation throughout the Community in which (...) taxpayers (...) are called on to rely more on announcements in the press than on the law in force».

<sup>64</sup> Decisione della Suprema Corte del 14 Dicembre, 2007, no. 34 514, BNB 2008/37.

<sup>65</sup> Decisione della Corte Suprema del 2 Ottobre, 2009, no. 07/10481 e 07/13624.

## 2. Effetto retroattivo oltre la data di annuncio

Accade solo incidentalmente nella prassi legislativa dei Paesi Bassi che l'effetto retroattivo vada più indietro rispetto al momento in cui la modifica legislativa in questione e il suo effetto retroattivo è stato annunciato. Ci sono però tre tipi di situazioni in cui a volte succede.

Il primo tipo è piuttosto specifico. Un caso si è verificato dopo la modifica principale e fondamentale del sistema dei redditi nel 2001, vale a dire la sostituzione della legge in materia d'imposizione sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) del 1964 con una nuova legge del 2001. Dopo l'introduzione dell'IRPEF 2001, è emerso che tale atto conteneva numerosi errori e omissioni, per lo più tecnici.

Pertanto, il Segretario di Stato ha presentato un disegno di legge (per riparare tali errori e omissioni) con effetto retroattivo risalente al momento di entrata in vigore dell'IRPEF 2001 (cioè, più indietro nel tempo rispetto al momento in cui il risarcimento è stato annunciato). Nei suoi pareri il Consiglio di Stato ha sostanzialmente concordato con l'effetto retroattivo, in quanto ha ritenuto che errori e omissioni siano ragionevolmente non evitabili in caso di una riforma fiscale su così vasta scala, tuttavia, gli emendamenti di riparazione che hanno effetto retroattivo dovrebbero essere lievi emendamenti e dovrebbe ragionevolmente essere attesi da parte dei contribuenti. Alla fine, anche il Parlamento ha approvato l'effetto retroattivo dei diversi emendamenti proposti.

Un secondo tipo di situazione è quando la legislazione contiene evidenti omissioni ed errori. La loro riparazione con effetto retroattivo fino al momento in cui l'omissione o l'errore è sorto, non solo si verifica in caso di ingiusti rimandi etc., ma a volte anche in caso di errori sostanziali, ad esempio, se un emendamento ha la conseguenza non intenzionale che un certo elemento di reddito non è più tassabile.

Un terzo tipo di situazione è quella in cui la nuova legislazione è introdotta in seguito ad una sentenza della Corte Suprema. Nel caso in cui il legislatore ritenga la sentenza indesiderata, ad esempio perché la sentenza evidenzia una lacuna nella normativa vigente o a causa delle conseguenze negative della (effetto *erga omnes*) sentenza per il bilancio del governo, il legislatore riconosce talvolta effetto retroattivo alla normativa che "revoca" la sentenza<sup>66</sup>.

Tuttavia, talvolta accade che, quando il segretario di Stato presenta una proposta di legge per annullare una sentenza della Corte suprema, il Parlamento sia molto critico. Il risultato può essere che il Segretario di Stato o ritira il disegno di legge o modifica il disegno di legge limitandone la retroattività.

## 3. Legislazione tributaria retroattiva favorevole

Il legislatore olandese concede talvolta effetto retroattivo alle disposizioni normative fiscali che sono favorevoli per i contribuenti. È difficile dire in quali tipi di situazioni ciò avvenga, poiché la maggior parte delle volte si riscontra un breve dibattito in Parlamento

<sup>66</sup> Si noti che non si tratta in linea di principio di una revoca vera e propria, perché è usualmente previsto che la nuova legislazione non coinvolga il caso su cui è scaturita la giurisprudenza della Corte Suprema. È una "revoca" nel senso che l'interpretazione di una disposizione (o la norma interpretata) della Corte Suprema è "delegittimata" dal legislatore.

se la retroattività favorevole ai contribuenti è proposta dal Segretario di Stato delle Finanze in un disegno di legge. Inoltre, il memorandum generale del Segretario di Stato delle Finanze di cui sopra e il parere del Consiglio di Stato non si occupano di questo argomento. Ancora, nella letteratura finanziaria olandese c'è poco dibattito e poca ricerca per quanto riguarda la questione della retroattività favorevole<sup>67</sup>.

Guardando alla prassi legislativa, sembra ragionevole affermare che nei casi in cui la retroattività favorevole è concessa, ciò accade la maggior parte delle volte in situazioni in cui il campo di applicazione *ratione materiae* di una disposizione ha una portata diversa da quella prevista e voluta. Ad esempio, nel caso di una disposizione favorevole (come ad esempio l'esenzione fiscale o una sovvenzione al netto delle imposte): un certo tipo di situazione non rientra nel campo di applicazione *ratione materiae* di quella disposizione, in cui si era previsto o inteso che sarebbe stata inclusa (*underinclusiveness*).

Per esempio, nel caso di una disposizione sfavorevole (come una disposizione che individua un presupposto d'imposta o che nega una deduzione fiscale): un certo tipo di situazione rientra nel campo di applicazione *ratione materiae* di una disposizione normativa, mentre era stato previsto che ciò non sarebbe accaduto<sup>68</sup>.

Il fattore chiave è capire se il campo di applicazione *ratione materiae* della disposizione in questione, va contro le aspettative o le intenzioni riguardo quel campo. Ad esempio, quando l'ex articolo 12 della legge olandese sull'imposizione delle società (tale disposizione era una sorta di norma anti-abuso) fu abrogato, si discusse molto se il recesso dovesse avere effetto retroattivo, tra le altre cose poiché tale disposizione fu molto criticata fin dall'approvazione. Alla fine il Parlamento decise che l'effetto retroattivo non era appropriato, poiché gli argomenti a favore della revoca con effetto retroattivo, non erano argomenti nuovi, ma erano gli stessi che erano già stati presi in considerazione al momento dell'introduzione della disposizione<sup>69</sup>. In altre parole: non era il caso che il campo di applicazione fosse diverso da quello originariamente previsto e voluto.

Un altro esempio: quando la Corte Suprema ha stabilito che le reti via cavo devono essere considerate beni immobili (e non come beni mobili, come si era ritenuto comunemente) e di conseguenza la tassa sugli immobili è dovuta quando si cedono reti via cavo, il legislatore ha modificato l'imposta immobiliare, con l'introduzione di una deroga per la cessione di reti via cavo. L'emendamento è entrato in vigore il 1° gennaio 2006 ed è stato concesso effetto retroattivo fino al 6 Giugno 2003, essendo la data della decisione della Corte Suprema.

Infine, vorremmo ricordare che la concessione dell'effetto retroattivo non è l'unico strumento che il governo possiede qualora consideri la (non) applicazione di una disposizione indesiderata, svantaggiosa per i contribuenti. Lo stesso risultato può di fatto essere raggiunto quando le autorità fiscali incoraggino una cosiddetta regola amministrativa di approvazione (favorevole). In tale regola amministrativa è poi precisato che le autorità fiscali applicheranno la disposizione in questione in modo vantaggioso

<sup>67</sup> L'eccezione principale nella letteratura recente è l'articolo di M. BRAVENBOER e A.O. LUBBERS, *Tijd voor uitbreiding van de Notitie terugwerkende kracht en eerbiedigende werking*, Weekblad voor fiscaal recht 2005, pp. 964-970.

<sup>68</sup> Per un sostegno teorico delle nozioni di *under- and over-inclusiveness*, vedi F. SCHAUER, *Playing by the Rules*, Clarendon Press, Oxford 1991, p. 34. See also GRIBNAU 2003, pp. 30-32 and J.H. GERARDS, *Judicial Review in Equal Treatment Cases*, Martinus Nijhoff, Leiden / Boston 2005, pp. 46-48.

<sup>69</sup> Vedi per esempio le osservazioni del Membro del Senato e professore di diritto tributario all'università di Tilburg University, Essers in HANDELINGEN I (*Parliamentary Proceedings of the Senate*), November 29, 2005, no. 357, p. 8, riguardanti il disegno di legge no. 29686.

per le situazioni in cui la (non) applicazione della disposizione in questione è reputata indesiderabile<sup>70</sup>.

## E. Valutazione della legislazione tributaria retroattiva nei Paesi Bassi

Dopo l'analisi sulla valutazione *ex ante* e la prassi effettiva della legislazione retroattiva, ora saranno entrambe discusse. Noi però ci concentriamo solo su due aspetti particolari, vale a dire, la legislazione da comunicato stampa, e l'uso della normativa fiscale retroattiva per la lotta contro l'abuso o l'uso improprio della normativa fiscale. Entrambi sono valutati da un punto di vista basato sui principi che abbiamo indicato sopra.

### E.1. Alcune osservazioni generali

La legislazione fiscale retroattiva può essere una sorpresa per i contribuenti e quindi compromettere la loro certezza del diritto. Tuttavia l'introduzione della legislazione fiscale retroattiva può essere giustificata, per esempio per motivi di uguaglianza giuridica. È possibile sviluppare alcune linee guida generali per quanto riguarda l'uso e la giustificazione della legislazione fiscale retroattiva. Tale politica generale darebbe ai contribuenti qualcosa a cui poter far riferimento. Ciò potrebbe essere fatto nella letteratura giuridica, ma ancor più autorevolmente dal legislatore. Come Fuller sottolinea, i *desiderata* di regole generali riguardano non solo le regole esterne, ma anche le regole e le prassi che disciplinano le procedure interne di deliberazione (v. *supra*, punto A.3).

È vero che, se il legislatore sceglie di legiferare retroattivamente spesso dietro a ciò «non c'è una questione di validità del diritto, ma di arte di governo»<sup>71</sup>.

Secondo Allen, un governo saggio (buon governo), difficilmente ricorrerà a una «retrospective legislation for the mere sake of expediency, since it realizes, or should realize, that in the last analysis justice itself is the highest form of expediency». Inoltre, è abbastanza chiaro capire che una normativa arbitraria con effetto retroattivo può offendere il senso di equità e di giustizia oltre a suscitare opposizione<sup>72</sup>. A nostro parere, il buon governo necessita una scelta consapevole per quanto riguarda l'uso della legislazione retroattiva. Inoltre, la buona *governance*, vale a dire, un governo responsabile, efficace e legittimo, chiede di stabilire in anticipo una politica in tal senso.

Il legislatore, quindi, può fissare e pubblicare le sue opinioni generali per l'utilizzo di una legge retroattiva al fine di rafforzare la certezza del diritto dei contribuenti. Maggiore guida il legislatore offre ai contribuenti, maggiore è la possibilità di sapere quando aspettarsi una legislazione retroattiva fiscale. Questa guida rende l'uso della legislazione fiscale retroattiva più prevedibile.

Nei Paesi Bassi, il Segretario di Stato delle finanze, che è la figura di primo piano nell'emanazione della normativa fiscale, ha pubblicato un memorandum con le linee principali della sua «politica di transizione» per quanto riguarda l'introduzione delle disposizioni fiscali. Come indicato sopra nella nostra discussione sul memorandum

<sup>70</sup> Naturalmente, in questa ipotesi il Segretario di Stato *bypassa* il Parlamento, il che comporta una violazione del principio di separazione dei poteri. Qualche volta, tuttavia, il Parlamento consente esplicitamente tali norme transitorie, al fine di evitare un'ulteriore complicazione della disposizione legislativa in esame.

<sup>71</sup> ALLEN 1961, p. 451.

<sup>72</sup> ALLEN 1961, pp. 451 e 452; vedi anche p. 411.

(sezione C.1.1), le principali linee del memorandum in materia di retroattività costituiscono effettivamente una guida per i contribuenti. Nella misura in cui a nostro avviso la nota valorizza un aspetto importante della certezza del diritto, vale a dire la prevedibilità dell'uso della normativa fiscale retroattiva, deve essere qualificato come uno strumento utile.

Tuttavia, la seconda parte della nota – per la parte riguardante l'effetto immediato e il cosiddetto *grandfathering* – fornisce una guida poco chiara (vedere paragrafo C.1.1). Il memorandum non riesce a soddisfare i *desiderata* di regole generali e non riesce a promuovere la prevedibilità. Inoltre, la seconda parte è debole su un altro aspetto. Sono utilizzati termini relativamente vaghi e astratti e si forniscono scarse informazioni, ad esempio termini come “la natura dei nuovi regolamenti”, la natura della vecchia normativa, il grado di ragionevolezza dei risultati attesi, l'entità della rottura della nuova normativa con la vecchia legge, se la modifica degli statuti era prevedibile, e se le posizioni riprese dalla vecchia legge possono essere cambiate.

Come accennato in precedenza (punto C.1), il Segretario di Stato delle finanze ha discusso di questo memorandum con il Parlamento e successivamente ha dichiarato che avrebbe seguito il parere del Consiglio di Stato in materia di retroattività. In linea di principio, ciò non dovrebbe essere disatteso, dato che il parere del Consiglio di Stato non offre meno istruzioni rispetto al memorandum, al contrario. Tuttavia, la prassi legislativa ci informa che il segretario di Stato delle Finanze a volte segue le linee guida del suo memorandum e non gli orientamenti del Consiglio di Stato<sup>73</sup>.

Di conseguenza, due aspetti di certezza del diritto sono in gioco. In primo luogo, dal momento che il parere del Consiglio di Stato e il memorandum del segretario di Stato delle Finanze differiscono in alcuni punti, è in gioco un punto fondamentale della certezza del diritto ovvero che le regole non dovrebbero essere in contraddizione tra loro. In secondo luogo, vi è una mancanza di congruenza tra la dichiarazione politica del segretario di Stato e il suo effettivo utilizzo degli strumenti di politica di transizione. Questo è in violazione dell'ultimo *desideratum* di Fuller.

## E.2. Legislazione attraverso comunicati stampa<sup>74</sup>

Una delle questioni più interessanti della prassi legislativa in materia di legislazione retroattiva è il fenomeno noto come ‘legislazione per mezzo di comunicato stampa’ (sezione D.1.1). In tale comunicato stampa del segretario di Stato delle Finanze si annuncia che cambierà la legge fiscale, e che tali modifiche avranno effetto retroattivo fino alla data del comunicato. In un comunicato stampa il segretario di Stato cassa le aspettative riguardanti la continuazione di una parte della normativa fiscale vigente e crea aspettative per quanto riguarda la nuova legge tributaria, emanata in sostituzione di una parte della normativa tributaria vigente.

Come sopra evidenziato, i principi di certezza del diritto e le norme generali della legalità, determinano il campo di applicazione delle norme, e la promulgazione delle leggi (v. supra, punto A.3). I cittadini hanno il diritto di conoscere in anticipo la legge. Pertanto, la legislazione e le altre norme giuridiche dovrebbero essere pubblicate al fine di consentire ai cittadini di poter conoscere le conseguenze giuridiche del loro

<sup>73</sup> Vedi PAUWELS 2009, pp. 362-363.

<sup>74</sup> Vedi *in extenso* PAUWELS 2009, pp. 230-246.

comportamento. In linea di principio, la scelta dello strumento della legislazione da comunicato stampa mina la domanda di promulgazione delle leggi, poiché il contenuto di un comunicato stampa non è da considerarsi una legge, e un comunicato stampa promulga una regola che non è ancora prevista nella legislazione.

D'altra parte, se un comunicato stampa è specifico e chiaro, con un ritardo temporale scarso tra l'annuncio la messa in vigore, e la legislazione adottata è conforme al comunicato, può ben essere in grado di dettare le linee guida del comportamento dei contribuenti.

Quando il segretario di Stato annuncia il cambiamento di una legge, non sembra a prima vista che vi possa essere una violazione della certezza del diritto. Tale comportamento «non sembra mini la guida o le aspettative, dal momento che nessuna persona ragionevole dovrebbe basarsi su una legge che rimane la stessa»<sup>75</sup>. Tuttavia, si tratta di un orientamento negativo piuttosto che di un orientamento positivo. L'eventuale disegno di legge è reso disponibile a volte non molto dopo il comunicato stampa e anche allora non è certo se il disegno di legge passerà, con o senza modifiche<sup>76</sup>.

Poiché la disposizione risultante può differire in maniera significativa dai termini del comunicato, i contribuenti non possono prevedere con certezza le conseguenze legali delle loro azioni. Così, il ricorso allo strumento della legislazione da comunicato stampa comporta qualche violazione del principio della certezza del diritto. Al fine di limitare la falla per quanto possibile e ai fini soprattutto dell'interesse ad un "orientamento positivo", è importante che la legislazione per mezzo di un comunicato stampa soddisfi le richieste di Fuller di chiarezza e di promulgazione (v. *supra*, punto A.3). Nelle parole della Corte di Giustizia, nel caso *Goed Stichting Wonen II* (C-376/02, punto 44-45), il comunicato stampa dovrebbe essere «sufficientemente chiaro per consentire ad un operatore economico che effettui operazioni economiche (...) di poter capire le conseguenze per le operazioni che svolge della modifica legislativa prevista».

Il fenomeno della "legge per comunicato stampa" si scontra in una certa misura con il principio di legittimazione democratica<sup>77</sup>. Il legislatore democraticamente legittimato, ha la priorità nella legislazione (vedi *supra*, punto B.3). Si tratta di una questione di attribuzione costituzionale e di distribuzione dei poteri. Il legislatore è politicamente responsabile delle proprie azioni. Tuttavia, un comunicato stampa non viene votato dal legislatore. E quindi non fa parte del normale processo democratico<sup>78</sup>.

Un'altra obiezione è che il comunicato stampa mette pressione al Parlamento al fine di adottare la posizione delle autorità fiscali. Inoltre, la normativa da comunicato stampa può spostare il punto di partenza per le legittime aspettative. Normalmente la promulgazione della legge costituisce il punto di partenza, perché senza promulgazione la legge non sarà considerata diritto. D'altra parte è anche vero che nella prassi è il segretario di Stato che avvia di fatto gran parte della legislazione e i suoi disegni di legge per lo più passano il Parlamento senza modifiche di rilievo.

Quindi, un disegno di legge è di solito il punto di partenza per almeno alcune delle aspettative. Ma di nuovo un disegno di legge non è la stessa cosa di una legge del

<sup>75</sup> Compara C. SAMPFORD, *Retrospectivity and the Rule of Law*, Oxford University Press, Oxford 2006, p. 157.

<sup>76</sup> Un esempio molto famoso nei Paesi Bassi è il disegno di legge introdotto dopo il 'Baksteen case' della Suprema Corte: il disegno di legge per 'revocare ufficialmente' l'interpretazione fornita dalla Corte Suprema, dotato di retroattività, fu licenziato dopo più di un anno.

<sup>77</sup> SAMPFORD 2006, p. 160.

<sup>78</sup> Rispetto a questo tema, dovremmo tenere in mente che l'ideale del 'no taxation without representation' concilia la tassazione con il valore fondamentale della libertà. Inoltre storicamente c'è un'importante relazione tra la tassazione e il processo di democratizzazione - i contribuenti legittimano l'imposizione attraverso le assemblee rappresentative. Vedi GRIBNAU 1999, p. 1-2.

Parlamento (confrontare la visione critica di Tizzano di cui al punto D.1), e lo strumento della legislazione da comunicato stampa è uno strumento che non è formalmente riconosciuto nella costituzione olandese. Inoltre, lo strumento può ledere il rispetto dei cittadini “per il Parlamento e la legge”. Le autorità fiscali esercitano influenza sulla legislazione fiscale, a spese del Parlamento democraticamente legittimato.

In sintesi, lo strumento della legislazione per comunicato stampa potrebbe essere uno strumento utile nei casi in cui vi siano motivi rilevanti per giustificare la retroattività. A condizione che il comunicato stampa sia sufficientemente chiaro, lo strumento attenua la tensione tra retroattività e il principio di certezza del diritto. Tuttavia, lo strumento della legislazione per comunicato stampa interferisce inevitabilmente in una certa misura con il principio della certezza del diritto. Pertanto, tenendo conto anche dell’interferenza dello strumento con il principio di legittimazione democratica, lo strumento della legislazione per comunicato stampa non dovrebbe essere usato troppo facilmente.

### E.3. Abuso o uso improprio come giustificazione vs. la negligenza del governo

Come evidenziato sopra, la nota del segretario di Stato delle finanze (sezione C.1.1.), la raccomandazione generale del Consiglio di Stato (sezione C.2), e la prassi legislativa (sezione D.1), insegnano che l’esistenza di un abuso o di un uso improprio delle norme fiscali potrebbe essere una giustificazione per concedere effetto retroattivo a quelle norme che mirano a colpire l’abuso o uso improprio. Vi spiegheremo perché siamo d’accordo con ciò, ma faremo anche notare perché è importante che il governo non attenda troppo a lungo per introdurre norme atte a combattere l’abuso o l’uso improprio.

A nostro parere l’esistenza di un abuso o di un uso improprio delle norme fiscali potrebbe effettivamente essere una giustificazione per concedere effetto retroattivo, in particolare nel caso in cui la retroattività è limitata alla data del comunicato. Questo può dare una solida base teorica<sup>79</sup>. Da un lato, il grado di infrazione della certezza del diritto a causa della retroattività non deve essere esagerata. I contribuenti che cercano i confini della legge e che ne sfruttano le lacune, in linea di principio possono ragionevolmente ritenere che il legislatore voglia, a un certo punto, perseguire l’abuso o l’uso improprio.

D’altra parte, ci sono interessi che sono serviti in particolar modo nel caso in cui la norma anti-abuso ha un effetto temporale vasto. In primo luogo, lo scopo del regime fiscale in questione viene vanificato fin tanto che c’è un abuso o un uso improprio di tali norme. Così, tale fine è regolato dalla retroattività. In secondo luogo, la retroattività potrebbe migliorare la parità dei contribuenti<sup>80</sup>, i contribuenti che sono in realtà in una situazione analoga avrebbero altrimenti un onere fiscale differente a seconda che la lacuna nella legislazione venga sfruttata o meno.

Non solo nella prassi legislativa dei Paesi Bassi, ma anche nella prassi legislativa di altri paesi, l’opinione è che la retroattività apparentemente potrebbe esser giustificata in caso di abuso o uso improprio della normativa fiscale<sup>81</sup>. Inoltre, anche nella letteratura

<sup>79</sup> Vedi più dettagliatamente PAUWELS 2009, pp. 249-261.

<sup>80</sup> Ad esempio nel caso M.A. (procedimento n. 27793/95) la CGCE sostenne la legislazione fiscale retroattiva analizzata tenendo in considerazione lo scopo del legislatore di assicurare un uguale trattamento dei contribuenti.

<sup>81</sup> Vedi per esempio il Report della Tax law Session del 17th Congress of the International Academy of Comparative Law, Utrecht, The Netherlands, 2006.: H. Ordower, ‘General Report’, *Michigan State Journal of International Law*, 15 (2007), n. 2, p. 186.

accademica si riconosce che la retroattività potrebbe essere appropriata in caso di abuso o uso improprio della legislazione<sup>82</sup>. Inoltre, a supporto di ciò vi sono le sentenze dei tribunali internazionali. Parecchi casi della CEDU<sup>83</sup> suggeriscono che questo tribunale non considera in linea di principio la retroattività della normativa fiscale, contrariamente con l'articolo 1 del Protocollo n. 1 CEDU, nel caso in cui la normativa in questione miri a colpire l'abuso o l'uso improprio delle norme fiscali<sup>84</sup>.

Inoltre, sebbene quella situazione non abbia alcun rapporto con la retroattività formale, ma con la retrospettività (retroattività materiale) di un provvedimento olandese anti-abuso nel campo dell'IVA, la CGCE ha ritenuto, nel caso *Gemeente Leusden / Holin Groep* (C-487/01 e C-7/02, punto 79): "as regards tax avoidance, although, under the law of a Member State, a taxpayer cannot be censured for taking advantage of a provision or a lacuna in the legislation which, without constituting an abuse, has allowed him to pay less tax, the repeal of legislation from which a person liable to VAT has derived an advantage cannot, as such, breach a legitimate expectation based on Community law".

Nonostante quanto detto sopra, è importante che il legislatore reagisca con sufficiente rapidità ad abusi o usi impropri. Nel caso in cui il legislatore trascuri per un certo tempo di combattere una certa forma di abuso o di uso improprio di cui sia a conoscenza, la ponderazione degli interessi in materia di retroattività, o almeno il periodo di esso, potrebbe cambiare.

Da un lato, il peso del principio della certezza del diritto aumenta, in quanto i contribuenti possono iniziare a chiedersi se la lacuna in questione sia proprio una lacuna, dato che il legislatore non reagisce. D'altra parte, è più difficile sostenere che l'interesse servito dalla retroattività sia ancora importante, in quanto - si potrebbe pensare - che il legislatore sicuramente avrebbe reagito in anticipo, se l'interesse fosse stato davvero importante. Un legislatore lento, pertanto, evidenzia una mancanza di urgenza. Ad esempio, nel caso *Goed Stichting Wonen II* (C-376/02), riguardante una situazione in cui è stato utilizzato lo strumento della legislazione per comunicato stampa da parte del governo olandese, al momento dell'introduzione di una norma anti-abuso, l'avvocato generale Tizzano ha dichiarato che l'effetto retroattivo della legge di modifica non è necessario per raggiungere l'obiettivo, dichiarato dal governo olandese, di lotta contro un uso non voluto dal legislatore della legislazione fiscale, che ha provocato una riduzione dell'IVA riscossa su beni immobili.

In effetti, è difficile sostenere che, in una situazione come quella attuale, l'obiettivo di porre fine ad azioni che erano di per sé lecite ed erano continuate per alcuni anni potrebbe essere utilmente perseguito solo attraverso una legge con effetto retroattivo. Infatti, dato che in questo caso non vi era stata una scoperta improvvisa di una situazione imprevista e imprevedibile, una legge che vietasse stratagemmi indesiderabili per il futuro da sola avrebbe permesso di porre fine a tale situazione, causando solo lievi danni economici (essendo limitata nel tempo e in ogni caso legata al comportamento che era stato a lungo tollerato) e senza gravi lesioni del principio di certezza del diritto.

Prendiamo atto che è vero che la Corte di giustizia non ha seguito l'opinione dell'avvocato generale, ma quando ha statuito che il requisito della necessità avrebbe

<sup>82</sup> Vedi tra gli altri THURONYI 2003, p. 76, A. HARPER, *Tax post facto*, British Tax Review 2006, pp. 395-399 and SAMPFORD 2006, pp. 92-93, 147-151.

<sup>83</sup> Casi del 10 Marzo, 1981, no. 8531/79 (A.B.C. en D.), 23 Ottobre, 1997, nos. 21319/93, 21449/93 e 21675/93 (*National & Provincial Building Society c.s.*), e 10 Giugno, 2003, no. 27793/95 (M.A.).

<sup>84</sup> PAUWELS 2009, pp. 253 and 423, cf. P. BAKER, *Retroactive Tax Legislation and the European Convention on Human Rights*, British Tax Review 2005, p. 8.

dovuto essere soddisfatto, la Corte di giustizia non ha fatto riferimento alla tesi della lotta contro un uso non voluto della legislazione, ma ha dichiarato che l'obiettivo di evitare un effetto annuncio potrebbe giustificare l'effetto retroattivo in questione, acclarato che il rischio da effetto annuncio era stato abbastanza significativo.

Un ottimo esempio di bilanciamento degli abusi o usi impropri e dall'altro di negligenza del legislatore, può essere trovato, nella prassi legislativa olandese, in un disegno di legge che è stato presentato per colpire un particolare tipo di evasione fiscale. Nella relazione introduttiva il segretario di Stato delle Finanze spiegava perché il disegno di legge prevedesse il mantenimento dei diritti acquisiti (limitando il materiale effetto retroattivo), sebbene il disegno di legge riguardasse una norma anti-abuso: «Per quanto riguarda il campo di applicazione di una nuova disposizione normativa, in generale, una nuova regola ha effetto immediato, in particolare nel caso in cui la nuova regola abbia un carattere anti-abuso. (...) D'altra parte, non si può negare che un puro effetto immediato potrebbe avere conseguenze indesiderabili nel caso in questione. (...) Pertanto, si propone di prevedere i diritti acquisiti fino a un certo punto (...). Il motivo è che (...) il legislatore ha omesso di fornire una corretta regolamentazione per anni»<sup>85</sup>.

Quindi, a nostro avviso, la circostanza che la nuova regola miri a colpire un uso improprio della normativa può giustificare la retroattività. Tuttavia, nel caso il legislatore abbia omesso di introdurre una simile norma anti-abuso per qualche tempo, anche se l'abuso o l'uso improprio in questione era noto, potrebbe essere opportuno limitare la retroattività o prevedere un'esenzione basata su circostanze esistenti prima dell'adozione di un provvedimento.

## F. Conclusioni

In questo articolo, alcuni aspetti della prassi olandese della legislazione fiscale retroattiva sono stati valutati. Precedentemente a questa valutazione, la certezza del diritto è stata presentata all'interno di una concezione del diritto, che tiene conto del fenomeno della tassazione in uno stato sotto il dominio della legge. Diversi aspetti del valore giuridico della certezza sono stati distinti. Successivamente, al fine di una buona comprensione, è stata illustrata un'analisi concettuale delle variazioni in termini di legislazione fiscale retroattiva. Inoltre si è trattato il tema dell'utilizzo della legge transitoria in materia fiscale nei Paesi Bassi.

Qui, il Segretario di Stato delle Finanze e il Consiglio di Stato hanno sviluppato alcune regole generali. Tali regole offrono utili indicazioni ai contribuenti per quanto riguarda l'uso dello strumento della normativa fiscale retroattiva, riducendo così l'incertezza giuridica in tale ambito. La prassi legislativa dimostra, tuttavia, che il Segretario di Stato a volte agisce in contraddizione con il Consiglio di Stato. Allo stesso tempo, questo comportamento costituisce una mancanza di coerenza tra la dichiarazione politica del segretario di Stato e il suo effettivo utilizzo degli strumenti di legge di transizione.

Inoltre, sono state descritte e valutate alcune forme di uso effettivo della legislazione fiscale retroattiva alla luce dei vari aspetti della certezza del diritto, vale a dire l'utilizzo dello strumento della 'legislazione da comunicato stampa' e l'uso della normativa fiscale retroattiva per la lotta contro l'abuso o l'uso improprio della normativa fiscale.

<sup>85</sup> Kamerstukken II (*Parliamentary Proceedings of the House of Representatives*), 2004-2005, 30 117, no. 3, pp. 3 en 8.

Si è concluso che lo strumento della “legislazione per mezzo di comunicato stampa” potrebbe essere uno strumento utile nei casi in cui siano presenti ragioni per la retroattività. Un comunicato stampa abbastanza chiaro può attenuare la tensione tra la retroattività e il principio di certezza del diritto. Tuttavia, c’è sempre un certo grado di incertezza sulla misura in cui una legge del Parlamento che sarà adottata sarà coerente con il contenuto del comunicato emesso in precedenza. Inoltre, è in gioco il principio di legittimazione democratica. Pertanto, lo strumento della legislazione del comunicato stampa non deve essere usato troppo facilmente.

Infine, è stato discusso il caso in cui la nuova legge miri a colpire l’abuso o l’uso improprio della normativa fiscale. È stato dimostrato che esiste una solida base teorica che può giustificare la retroattività o la negazione di diritti acquisiti. Tuttavia, il legislatore può aver trascurato una norma anti-abuso per qualche tempo, anche se l’abuso o l’uso improprio in questione era conosciuto. In questo caso, si è rilevato che può essere opportuno limitare la retroattività o prevedere il mantenimento dei diritti acquisiti.

## The prohibition on Retroactivity in Tax Matters. New Guidelines in national and EU Level. Conclusions

Andrea Amatucci\*

1. It is retroactive the tax law which leads to the case provided for a tax presupposition occurred in its entirety before of the publication of the law in the Official Journal and not before of its entry into force, as it is observed by the prof. Ana Belén Macho<sup>1</sup>. In fact, the law is retroactive, if it is not yet known, when the tax situation is acquired.

The prohibition addressed to the Tax Act to have retroactive effect, as provided in an act having the force of law (art. 11 disp. January cod. Civ.) and thus that may be derogate, commits only the time of application, where the law does not also implicitly declares itself retroactive. Therefore, only a possible constitutional ban can hinder the enactment of tax laws with retroactive effect, if only in relative terms.

On the evolution of constitutional doctrine and jurisprudence, with reference to the laws of EU countries, relatively to the motivations of constitutional illegality of laws that retroactively introduce new taxes or make more burdensome taxes already existent, it was discussed in detail in this first session of the conference, in which emerged interesting contributions.

It cannot be considered that this prohibition is agreed in the principle of statutory reserve only because this principle operates in relation to criminal laws, which the Constitution refers to, the prohibition of retroactive legislation (Article 25 Constitution, second paragraph). The inference goes beyond the premise. It is not permitted to extend the ban to give to the tax laws retroactive effect, explicitly provided only for criminal laws, only because the principle of statutory reserve works for both. The prohibition of retroactivity is not a consequence of the principle of statutory reserve.

The only link between the principle in art. 25 of the Italian Constitution and the tax law is expressed by the prohibition to give retroactive effect to the tax laws that impose criminal sanctions.

The prof. Macho recalls with appreciation the original construction by the Italian Constitutional Court, rigorously analyzed by the prof. Gianni Marongiu, of the procedure of violation of the principle of ability to pay (Ruling No 9 of 9.3.1959) by retroactive tax Law.

The Constitutional Court observed that the ability to pay must be genuine, present and concrete (Ruling n. 50 of 26.6.1965). Instead, when the retrospective tax law is published, which considers as case in issue an assumption of fact which manifested itself

\* Translation by Maurizio Muratore

<sup>1</sup> The Spanish doctrine has made interesting contributions on this topic: AA.VV., *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, I, Madrid, 1991; CELADOR, *Sobre la constitucionalidad de las medidas tributarias del Real Decreto ley 5/1992 de 21 de julio*, in *Crónica Tributaria*, n. 64, 1992; LOZANO ROMERAL, *Sobre la retroactividad de la normativa tributaria*, in *Crónica Tributaria*, n. 61, 1992.

in its entirety in the past, is no longer effective, current and practical the ability to pay that this assumption had expressed.

Indeed, the Constitutional Court adds that it is unreasonable to assume that at the time of publication of the Tax Act with retrospective effect, there are still economic effects produced by the tax situation in favor of the taxpayer (decision No. 45 of 26. 6. 1964) and, consequently, this law violates the balance between taxation and ability to pay.

It is interesting to note, that during those first decades after the entry into force of the Italian Constitution, when the constitutional value, considerate as violated by the retroactive tax law, was the ability to pay the Constitutional Court already give some insights, outlining the violation of other constitutional values, which it would be detailed in subsequent decades.

Indeed, the Constitutional Court already in the 50s and 60s recognized in the principle of legal certainty, the value violated by the retroactive tax law. They began to scrutinize even the stability of the tax system in which a law regulated the tax situation, at the time of its implementation (ruling n.118 8 .7.1957); that guarantee was violated by a subsequent tax law that retroactively modified that system.

Also in that time, the Constitutional Court could see, what values compromised by retroactive application, even the expectation, related to the confidence of the taxpayer (Ruling No 44 of 23.5.1966), inspired by the principle of “good faith” (*Treu und Glauben*)<sup>2</sup>, which aroused much interest in Germany in 1958, as appears from the article of H.W. Kruse<sup>3</sup> and the volume of G. Mattern<sup>4</sup>.

Such values, detectable in the German<sup>5</sup> and American<sup>6</sup> doctrine were destined to emerge at later stages in all European Union countries. Even in Holland, says the prof. Melvin Pauwels, and in Spain, as noted by the prof. Macho, it was believed at that time that the retroactivity violates the certainty.

Prof. Johanna Hey, who participated in drafting the recent and twentieth edition of the German manual of tax law of Klaus Tipke and Joachim Lang<sup>7</sup>, notes that retroactivity is contrary to the legally constituted state, whose the key component is the reliance on certainty. Similar concepts have been expressed by the Italian Constitutional Court decision No. 416 of 4.11.1999.

Prof. Hey has made a significant contribution in this conference, thanks to their rigorous research, whose results are collected in the famous book on the certainty of tax planning as a legal problem<sup>8</sup> and in two articles on the jurisprudence of Bundesfinanzhof<sup>9</sup>.

<sup>2</sup> ENGLISCH-PLUM, *Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2004, p. 342; MELLINGHOFF, *Vertrauen in das Steuergesetz*, in *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, Köln, 27, 2004, 25; HEY, *Schutz des Vertrauens in BFH-Rspr. und Verwaltungspraxis*, in *Deutsches Steuerrecht*, 2004, p. 1897. PEZZER (ed) *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, Köln, 2004; KESS/OTTERMANN, *Vertrauensschutz im Steuerrecht, Bericht zur DSJG –Tagung*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2004, p. 87.

<sup>3</sup> *An den Grenzen von Treu und Glauben*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1958, p. 719.

<sup>4</sup> *Treu und Glauben in Steuerrecht*, Stuttgart, 1958.

<sup>5</sup> See TIPKE, *Retroactivity in tax law, in the Treaty of Tax Law* (which I direct), Padova, 1994, I, 1, 437; HOUBEN, *Verlängerung der Fristen bei der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte und verfassungsgerichtlicher Rückwirkungsbegriff*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2006, 147. GOEBEL/EILINGHOF, *Rechtsstaatsprinzip versus Gesetzgebungspraxis des deutschen Parlaments*, in *Deutsches Steuer-Zeitung*, 2008, p. 311; J. HEY, *Steuerberater-Jahrbuch*, 2007/2008, 19, p. 55 (*Dispositionsschutzkonzept*); V. VERSIN, *Rückwirkung von Steuergesetzen*, in *SteuerStud*, 2009, 172; MARINGER-TWARDOSZ, *Österreichische Steuerzeitung*, 2007, 16, 49 (*Rückwirkung von Steuergesetzen*). On the fundamental principles of tax law, economic and constitutional cf. AA.VV., *Freiheit, Gleichheit, Effizienz* (directed by Kirchhof-Neumann), Frankfurt, 2001.

<sup>6</sup> On the retroactivity of the Law in the U.S. Constitution cf. VORWOLD *Die Rückwirkung von Steuergesetzen im amerikanischen Verfassungsrecht in Steuer und Wirtschaft*, 2004, p. 372.

<sup>7</sup> *Steuerrecht*, Köln, 2010.

<sup>8</sup> *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln, 2002.

<sup>9</sup> *Vom Eintreten des BFH für mehr Steuerplanungssicherheit*, in *Deutsches Steuerrecht*, 2007, p. 1; *Wird die Gesetzesverkündung wieder zum Maß des Vertrauensschutzes?* in *Neue Juristische Wochenschrift*, 2007, p. 408;

Indeed, the taxpayer, when he plans his economic strategy takes into account the tax legislation in force at that particular time. Therefore, he chooses to establish a particular case provided for by a tax law, in respect to any other alternatives, based on the elements constituting the tax credit that arises, seeing it as a known cost to incur with others, in order to achieve specific ends. The tax cost may not exist or exist to a lesser extent, if the chosen behavior is considered respectively by the tax laws then in force a tax saving or an object of facilitation.

It is clear that if future changes in the tax system on the time of the formulation of tax planning, the constitutional values are compromised.

The current conviction of violation of these values does not distance itself from the previous approval by the Italian Constitutional Court, of the lesion of the principle of ability to pay, as reason of illegality of the retroactive law. In fact, the Constitution protects the expectation by the taxpayer to the certainty of tax legislation in force when the tax situation is acquired, so that is not broken the balance between taxation and ability to pay and that this capacity is genuine, present and concrete. It is on the certainty of that balance that is based the planning of the taxpayer. If this balance is broken, the reliance on the certainty is compromised and the planning is impaired.

The constitutional jurisprudence and the Italian doctrine<sup>10</sup> do not have therefore abandoned the principle of ability to pay to replace it with the principles of certainty, trust and expectations, but they have invigorated the first.

A law that aggravates the taxation of income and is published during the year but that includes all the income formed that year, is partially retroactive, because it is published when the tax situation is not yet exhausted. Indeed, a part of the income has already been produced, when the taxpayer knows, during the year, that the law was amended with effect from the start of that year. Though with less intensity, this form of partial retroactivity breaches the constitutional guarantees examined, given that it binds the part of the tax situation not yet acquired.

Therefore, it should be shared the contents of the first paragraph of art. 3 of the Law of 27 July 2000 No. 212, approving the Statute of the rights of the taxpayer. That provision, states that the tax rules are not retroactive and that, with regard to taxes periodicals, changes will only apply from the tax period following the entry into force (would be more correct to refer to publication) of the provisions that provide for them.

The statute is placed in a prominent position compared to other sources of the same hierarchical level, because it is able to properly express the fundamental constitutional principles. The statute, as manifestation of these principles is “reinforced” by the Constitution and not by the art. 1, which states that the same constitution may be amended only expressly and not by a special law. There is a structural hierarchy between the rules of equal level, between which lie the rules of the second degree that sometimes govern the application and the validity of other laws prevailing over them.

The laws arising from Community rules implement the strength and value of the law ratifying the Treaty, which take precedence over ordinary laws, because it is “special”, but with a different meaning from that assumed by the Art. 1 of the Taxpayer’s Statute, which refers instead to the laws governing special cases.

<sup>10</sup> See. AMATUCCI (F.), *L'efficacia nel tempo delle norme tributarie*, Milano, 2004 e SPINDLER, *Rückwirkung von Steuergesetzen, in Vertrauensschutz im Steuerrecht*, Köln, 27, 2004, p. 69.

2. The same reasons of illegality of the law, imposing more onerous or make a tax retroactively, apply to the tax law amending with the same reference to the past, the tax proceedings. It is the hypothesis of a retroactive law that replace the analytical determination with the inductive one, or even if it did not change the two elements of the tax liability, namely the premise and the rate, establishes new criteria less favorable to taxpayers of transformation of the assumption in the third element, namely the tax base.

It is also the case of the retroactive law that gives to certain estates a different category, expression of a higher income, or establishing relative presumptions, which shift the burden of proof on the taxpayer, transferring it to the taxpayers and putting it in difficult conditions, even for the time elapsed, that the more extensive, the more difficult is for him to recover the documentary evidence that would have an incentive to produce. In these and other cases, the same constitutional guarantees are violated, because changes in the procedure more disadvantageous to the taxpayer, makes his position less convenient, in a similar way in which it is made by the accentuation of taxation.

The same constitutional guarantees are violated by the amendment also unfavorable to the taxpayer of an approach by the Courts and Financial Administration of the meaning of a tax law. The violated guarantees are the same. Indeed, the taxpayer is placed in a situation, which is not seen or is believed, to some extent, the case of tax, by a law based on the meaning given in unison to the courts and administrative assistance.

The subsequent change in the orientation as a result of which the law takes a different meaning, more unfavorable to the taxpayer, is equivalent to the institution, with retroactive effect, of a new or higher taxes.

The possible extension of the constitutional illegality to the retroactive tax law governing the procedure with a logic unfavorable to the taxpayer deserves further study by the constitutional doctrine and jurisprudence. The Constitution implicitly requires to the tax law to recognize that against the taxpayer does not operate the change, following the completion of the assumption, of the judicial and administrative guidance to him unfavorable.

3. There is the problem of the existence of exceptions to the constitutional prohibition of retroactivity of tax law. In the opinion of prof. Pauwels, such exceptions may be placed by the Constitution. Therefore, he believes that from time to time must be checked if in the real case there are justified grounds of retroactivity.

The tax law, which contains retroactive discipline more unfavorable to the taxpayer, under particular conditions, while violating the principles of ability to pay, of legal certainty, of trust, of confidence, in relation to tax planning, would affect on the interest of the taxpayer not worthy of protection, as noted by prof. Marongiu.

Thus, the review of the constitutionality of a retroactive tax law in a manner unfavorable to the taxpayer should not always lead to a declaration of unconstitutionality.

According to some judgments of the Italian Constitutional Court (No. 419 of 13.10.2000 and No 341 of 24.7.2000), the retroactive law is legitimate if it is reasonable and does not affect situations broadly recognized by earlier laws, while contrasting with values and constitutionally protected interests (custody and functions constitutionally assigned to the judge).

It is said that the tax law could have retroactive effects, provided that there are no other constitutional principles that define the power and may be violated by the law itself, and that it is legitimate, when, before the imposition of new taxes, the event that

tax was burdened by another and, therefore, already considered a sign of ability to pay. But this condition is not sufficient, because the retroactive law may change the previous law which required the same assumption in a more unfavorable way to the taxpayer.

This is to verify if indeed the justifying causes previously indicated make constitutional the tax law with retroactive effects that burdens the position of the taxpayer. Obviously, a reasonable excuse should be in the supremacy in some cases of the protection of the public interest on benefits, granted to the taxpayer, of the ability to pay, of the legal certainty and planning. This retroactivity is “not authentic” or “mere”.

The Spanish Constitutional Court, by decision No. 116, 18.5.2009, states that the retroactive tax law disadvantageous for the taxpayer is constitutionally permissible if it meets the requirements of public interest and economic policy or is inspired to urgent reasons of public order. This criterion could apply for retroactive laws that belong to other branches of law.

The tax law always pursues tax purposes, i.e a revenue for the state, and reasons of economic and social policy. If justify the retroactivity of the tax law these last purposes, as they would prevail on the constitutional values for the taxpayer, of the ability to pay, legal certainty and tax planning, there will be always that justifying case and would therefore considered any retroactive tax law as constitutional tax law.

A space could carve out, believing that it should be assessed each time the intensity of public interest served, which, if slight, would cause the supremacy of opposing constitutional values referred to the taxpayer and therefore there would not be the justifying reason and the law would be unlawful. It is clear that the cases where the justifying cause of retroactivity is determined, would be few and their detection would involve too much discretion of the Constitutional Court.

Another justifying cause of the retroactivity would be the injury of constitutional guarantees of privacy and personal freedoms. If only those guarantees were violated by a retroactive tax law unfavorable to the taxpayer, his interest would not be worthy of protection as compared to the public interest. It should be showed, however, that in this case, the retroactive tax law does not violate the other constitutional guarantees.

Another cause justifying the retroactivity would be the elimination of a previous unconstitutional law. This motivation is more reasonable to recognize that a retroactive law is not genuine. The recovery of the constitutionality of a previous law would prevail over the guarantee of the taxpayer based on this unconstitutional law. However, the identification of the unconstitutional nature of the previous law would imply a degree of uncertainty, because the legislator and not the Constitutional Court would established the unconstitutionality. However, in general must be considered the retroactivity as constitutional, which therefore cannot be called authentic.

It is considered a reasonable excuse of retroactive of a tax law also the intention to clarify the meaning of a legislative text that indicates different of them, all known through the proper method of interpretation. First, it is not easy to establish the boundary between clear and unclear legislation. We must also determine whether the retroactive tax law actually performs that hermeneutics function, in the sense that it states what is the real meaning between those identified with the proper method of interpretation. If this function actually performs, this law is authentically interpreted and therefore does not create new law and therefore is not retroactive.

The Statute of the rights of the taxpayer does not appear therefore reasonable, whose law approving art. 1, second paragraph, admits only exceptionally authentic interpretation, although it fulfills a need for certainty and guarantee the correct

interpretation, and neither is logically founded the art. 3, first paragraph, which attaches to the rule of retroactive interpretation, so that permits notwithstanding the prohibition of retroactivity.

The tax law, regardless of its qualification of law that guarantees an authentic interpretation, if it gives the text of a previous tax act a meaning that could not be achieved through proper interpretive methodology, it is genuinely retroactive and therefore unconstitutional, provided that there aren't justifications which make it not true and therefore legitimate.

This considerations relate to retroactivity, authentic or not authentic, of the tax laws not favorable to the interests of the taxpayer. The laws that provide benefits to the taxpayer with retrospective effect, such as tax breaks or amnesties, as noted by prof. Franco Fichera, do not affect the reliable values and planning, however, they violate the principle of legal certainty and in the reverse break the balance between taxation and ability to pay and can adversely affect the rights acquired by the state, with the risk that it may be replaced with another illegitimate.

The problem of the acquired rights finds its solution in the principle of conservation, in the sense that they are not retroactive. Hence the illegality of the tax laws that retroactively provide relief in respect of taxes previously imposed or which are exempt from such laws, as affecting the rights acquired, in the first case, by the State and other public and, in the second case, by the taxpayer. The moment of extinction of the effectiveness of the tax law is highlighted in view of its renewal at a later date repeal.

The sentence became definitive (art. 2909 cc) is not a limit to the effectiveness of the retroactive tax law, which acts on the *res judicata*, making it ineffective, as if they make an exception to a law governing the same relationships along different lines.

Therefore also the identification of the constitutionality of this retroactive application requires the same analysis in each case to determine if it is authentic or not.

The retroactivity can not be governed by a rule like art. 3 of the Statute of the taxpayer, because it is from the evolution of doctrine and jurisprudence that is obtained at a given moment his discipline (in any case tormented).

As it is true that a legal situation can not be protected if currently does not exist, because it occurs only as a projection of protection, it is nevertheless true that no law can be applied if it does not have the ability to prescribe when it should be carry out. It is necessary that the law is in force and that it is at the present time. The doctrine that developed the ultra-activity deserves dissent: it means believing that the rules operate after death as ghosts in the courtroom. The ultra-activity consists in the force of a new law with further partial recovery of the contents of the law repealed.

In the absence of a new law can not be considered legitimate to terminate the effectiveness of the finance law that impose criminal penalties after its repeal in relation to acts committed under its force. This is to prevent the hope of legislative innovations that brake the motivation to comply with tax laws in view of the fact that in this case it is unrelated to the "ultra-activity" and it is translated into mere application of the law of the time when the condition occurred.

Through this comparison the distinguished speakers from various European countries have contributed to make less vague the logical-legal path to follow, so that the retroactive effect of a tax law can be considered responsive or not the set of fundamental constitutional values.

## Il divieto di retroattività in materia tributaria. Nuovi orientamenti in ambito nazionale e comunitario. Conclusioni

Andrea Amatucci

1. È retroattiva la legge tributaria che considera riconducibile nella fattispecie da essa prevista un presupposto di imposta verificatosi in tutti i suoi elementi prima della pubblicazione della legge medesima nella Gazzetta Ufficiale, come osserva la prof.ssa Ana Belén Macho<sup>1</sup>, e non della sua entrata in vigore. Difatti, la legge è retroattiva, se essa non è ancora conoscibile, allorché si è formato il presupposto.

Il divieto rivolto alla legge tributaria di produrre effetto retroattivo, in quanto contenuto in un atto avente forza e valore di legge (art. 11 disp. gen. cod. civ.) e perciò derogabile, impegna solo il momento dell'applicazione, nel caso in cui la legge non si dichiara anche implicitamente retroattiva. Pertanto, soltanto un eventuale divieto costituzionale è in grado di ostacolare l'emanazione di leggi tributarie con efficacia retroattiva, anche soltanto in termini relativi.

Sull'evoluzione della dottrina e della giurisprudenza costituzionale, con riferimento agli ordinamenti dei singoli Paesi UE, relativamente alle motivazioni dell'illegittimità costituzionale delle leggi che con effetto retroattivo istituiscono nuovi tributi o rendono più gravosi tributi esistenti, si è discusso approfonditamente in questa prima sessione del convegno, nella quale sono emersi interessanti contributi.

Non può ritenersi che tale divieto sia contenuto nel principio di riserva di legge, soltanto perché tale principio opera nei confronti delle leggi penali, alle quali la Costituzione riferisce il divieto di una disciplina con effetto retroattivo (art. 25 Cost., secondo comma). L'illazione eccede la premessa. Non è consentito estendere il divieto di attribuire efficacia retroattiva, previsto esplicitamente solo per le leggi penali, alle tributarie, solo perché per ambedue opera il principio di riserva di legge. Il divieto di retroattività non è una conseguenza del principio di riserva di legge.

L'unico collegamento esistente tra il principio di cui all'art. 25 Cost. e la legge tributaria è espresso dal divieto di conferire efficacia retroattiva alle leggi tributarie che comminano sanzioni penali.

La prof. Macho ricorda con apprezzamento l'originaria costruzione da parte della Corte Costituzionale italiana, analizzata rigorosamente dal prof. Gianni Marongiu, delle

<sup>1</sup> La dottrina spagnola ha apportato interessanti contributi su tale tema: AA.VV., *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, I, Madrid, 1991; CELADOR, *Sobre la constitucionalidad de las medidas tributarias del Real Decreto ley 5/1992 de 21 de julio*, in *Crónica Tributaria.*, n. 64, 1992; LOZANO ROMERAL, *Sobre la retroactividad de la normativa tributaria*, in *Crónica Tributaria.*, n. 61, 1992.

modalità di violazione del principio di capacità contributiva (sentenza n. 9 del 9.3.1959) da parte della legge tributaria retroattiva.

Osservava la Corte Costituzionale che la capacità contributiva deve essere effettiva, attuale e concreta (sentenza n. 50 del 26.6.1965). Invece, allorché è pubblicata la legge tributaria retroattiva, la quale considera come fattispecie un presupposto di fatto manifestatosi in tutti i suoi elementi nel passato, non è più effettiva, attuale e concreta la capacità contributiva che tale presupposto aveva espresso. Infatti, aggiungeva la Corte Costituzionale, è irragionevole presumere che, al momento della pubblicazione della legge tributaria con effetto retroattivo, permangono ancora gli effetti economici prodotti dal presupposto a favore del contribuente (sentenza n. 45 del 26.6.1964) e, di conseguenza, tale legge infrange l'equilibrio tra imposizione e capacità contributiva.

È interessante rilevare che, nel corso di quei primi decenni successivi all'entrata in vigore della Costituzione italiana, allorché il valore costituzionale, esplicitamente considerato come violato dalla legge tributaria retroattiva, era la capacità contributiva, la Corte Costituzionale già esprimeva talune intuizioni, che delineavano in embrione la violazione di altri valori costituzionali, la quale sarebbe stata approfondita nei decenni successivi. Infatti, la Corte Costituzionale già negli anni '50 e '60 individuava nella certezza del diritto il valore violato dalla legge tributaria retroattiva. Si iniziava a scrutare anche la garanzia della stabilità del sistema giuridico tributario, nel cui ambito una legge disciplinava il presupposto al momento della sua realizzazione (sentenza n.118 dell'8.7.1957); tale garanzia sarebbe stata violata da una successiva legge tributaria modificatrice con effetto retroattivo di quel sistema. Sempre in quel periodo, la stessa Corte Costituzionale intravedeva, quali valori compromessi dalla retroattività, pure l'affidamento e l'aspettativa, connessi alla fiducia del contribuente (sentenza n. 44 del 23.5.1966), ispirati al principio di "buona fede" (*Treu und Glauben*)<sup>2</sup>, che suscitava in Germania molto interesse già nel 1958, come risulta dall'articolo di H.W. Kruse<sup>3</sup> e dal volume di G. Mattern<sup>4</sup>.

Tali valori, rilevabili nella dottrina tedesca<sup>5</sup> e statunitense<sup>6</sup>, erano destinati ad affermarsi nelle fasi successive in tutti i Paesi dell'Unione europea. Anche in Olanda, osserva il prof. Melvin Pauwels, ed in Spagna, nota la prof.ssa Macho, si riteneva in quel periodo che la retroattività viola la certezza.

La prof.ssa Johanna Hey, la quale ha partecipato alla stesura della recentissima e ventesima edizione del fondamentale manuale tedesco di diritto tributario di Klaus Tipke e Joachim Lang<sup>7</sup>, osserva che la retroattività si pone in contrasto con lo Stato

<sup>2</sup> Così ENGLISCH-PLUM, *Schutz des Vertrauens auf Steuergesetze, Finanzrechtsprechung und Regelungen der Finanzverwaltung*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2004, p. 342; MELLINGHOFF, *Vertrauen in das Steuergesetz*, in *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, Köln, 27, 2004, p. 25; HEY, *Schutz des Vertrauens in BFH-Rspr. und Verwaltungspraxis*, in *Deutsches Steuerrecht*, 2004, p. 1897. PEZZER (a cura di) *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, Köln, 2004; KESS/OTTERMANN, *Vertrauensschutz im Steuerrecht, Bericht zur DSJG-Tagung*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2004, p. 87.

<sup>3</sup> *An den Grenzen von Treu und Glauben*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1958, p. 719.

<sup>4</sup> *Treu und Glauben in Steuerrecht*, Stuttgart, 1958.

<sup>5</sup> Cfr. TIPKE, *La retroattività nel Diritto tributario*, in *Trattato di Diritto tributario* (da me diretto), Padova, 1994, I, 1, p. 437; HOUBEN, *Verlängerung der Fristen bei der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte und verfassungsgerichtlicher Rückwirkungsbegriff*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2006, p. 147. GOEBEL/EILINGHOF, *Rechtsstaatsprinzip versus Gesetzgebungspraxis des deutschen Parlaments*, in *Deutsches Steuer-Zeitung*, 2008, p. 311; J. HEY, *Steuerberater-Jahrbuch*, 2007/2008, 19, p. 55 (*Dispositionsschutzkonzept*); V. VERSIN, *Rückwirkung von Steuergesetzen*, in *SteuerStud*, 2009, p. 172; MARINGER-TWARDOSZ, *Österreichische Steuerzeitung*, 2007, 16, 49 (*Rückwirkung von Steuergesetzen*). Sui principi fondamentali economici e costituzionali del Diritto tributario cfr. AA.VV., *Freiheit, Gleichheit, Effizienz* (diretto da KIRCHHOF-NEUMANN), Frankfurt, 2001.

<sup>6</sup> Sulla retroattività della legge tributaria nella Costituzione statunitense cfr. VORWOLD, *Die Rückwirkung von Steuergesetzen im amerikanischen Verfassungsrecht*, in *Steuer und Wirtschaft*, 2004, p. 372.

<sup>7</sup> *Steuerrecht*, Köln, 2010.

di diritto, la cui componente essenziale è costituita dall'affidamento nella certezza. Analoghi concetti sono stati espressi dalla Corte Costituzionale italiana con la sentenza n. 416 del 4.11.1999.

La prof.ssa Hey ha apportato in questo convegno un notevole contributo, grazie anche alle proprie ricerche rigorose, i cui risultati sono raccolti nel noto volume sulla certezza della pianificazione fiscale come problema giuridico<sup>8</sup> ed in due articoli sulla giurisprudenza della *Bundesfinanzhof*<sup>9</sup>.

Infatti il contribuente, allorché programma i propri comportamenti economici, tien conto anche della legislazione tributaria vigente in quel determinato momento. Pertanto egli sceglie di realizzare una particolare fattispecie prevista da una legge tributaria, rispetto ad eventuali altre alternative, sulla base degli elementi costitutivi del debito di imposta che conseguentemente sorge, considerandolo come un costo noto da dover sostenere insieme ad altri, nell'intento di conseguire un determinato fine. Il costo fiscale potrebbe anche non esistere o esistere in misura ridotta, se il comportamento scelto è considerato rispettivamente dalla legislazione tributaria allora vigente indirettamente un risparmio d'imposta o direttamente oggetto di agevolazione. È evidente che, se muta nel futuro il sistema tributario relativo al momento della formulazione della pianificazione fiscale, sono compromessi i valori richiamati, garantiti dalla Costituzione.

L'attuale convincimento della violazione di questi valori non si allontana dal precedente riconoscimento, da parte della Corte Costituzionale italiana, della lesione del principio di capacità contributiva, quale motivo dell'illegittimità della legge retroattiva. Infatti, la Costituzione tutela l'affidamento e l'aspettativa da parte del contribuente alla certezza della legislazione tributaria, vigente allorché si realizza il presupposto, in modo che non sia infranto l'equilibrio tra imposizione e capacità contributiva e che tale capacità sia effettiva, attuale e concreta. È proprio sulla certezza di tale equilibrio che si fonda la pianificazione del contribuente. Se si infrange questo equilibrio, è compromesso l'affidamento nella certezza ed è pregiudicata la pianificazione.

La giurisprudenza costituzionale e la dottrina italiana<sup>10</sup> non hanno perciò abbandonato il principio di capacità contributiva per sostituirlo con i principi di certezza, affidamento ed aspettativa, ma hanno rinvigorito il primo, affiancando ad esso gli altri.

Una legge, che agravi l'imposizione sul reddito e che sia pubblicata nel corso dell'anno ma che consideri imponible tutto il reddito formato in quell'anno, è parzialmente retroattiva, perché è pubblicata allorché la formazione del presupposto non si è ancora esaurita. Infatti, una parte del reddito è stata già prodotta, allorché il contribuente nel corso dell'anno apprende che è modificata la legge con decorrenza dall'inizio dello stesso anno. Anche se con intensità minore, questa forma di parziale retroattività lede le garanzie costituzionali esaminate, in quanto impegna comunque la parte del presupposto non ancora realizzata.

Pertanto, deve condividersi il contenuto del primo comma dell'art. 3 della legge 27 luglio 2000 n. 212, che approva lo Statuto dei diritti del contribuente. Tale norma, infatti, sancisce che le norme tributarie non hanno effetto retroattivo e che, relativamente

<sup>8</sup> *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln, 2002.

<sup>9</sup> *Vom Eintreten des BFH für mehr Steuerplanungssicherheit*, in *Deutsches Steuerrecht*, 2007, 1; *Wird die Gesetzesverkündung wieder zum Maß des Vertrauensschutzes?* in *Neue Juristische Wochenschrift*, 2007, p. 408;

<sup>10</sup> Cfr. AMATUCCI (F.), *L'efficacia nel tempo delle norme tributarie*, Milano, 2004 e SPINDLER, *Rückwirkung von Steuergesetzen*, in *Vertrauensschutz im Steuerrecht*, Köln, 27, 2004, p. 69.

ai tributi periodici, le modifiche introdotte si applicano solo dal periodo di imposta successivo a quello in corso all'entrata in vigore (più corretto sarebbe stato il riferimento alla pubblicazione) delle disposizioni che le prevedono.

Lo Statuto si colloca in una posizione di preminenza rispetto ad altre fonti del medesimo livello sul piano gerarchico, allorchè riesce ad esprimere correttamente principi costituzionali fondamentali. Lo Statuto, in quanto estrinsecazione di tali principi, è "rinforzato" dalla Costituzione e non dal proprio art. 1, il quale stabilisce che lo stesso Statuto può essere modificato solo espressamente e non con una legge speciale. Esiste una gerarchia strutturale tra le norme di pari livello, tra le quali si collocano le norme di secondo grado che talvolta disciplinano l'applicazione e la vigenza di altre leggi, prevalendo su queste.

Le leggi conseguenti a norme comunitarie recepiscono la forza ed il valore della legge di ratifica del Trattato, la quale prevale sulle leggi ordinarie, in quanto è "speciale", però con un significato diverso da quello assunto dall'art. 1 dello Statuto, il quale si riferisce invece a leggi che disciplinano casi particolari.

2. Le medesime motivazioni di illegittimità della legge, che istituisce o rende più gravoso un tributo con efficacia retroattiva, valgono per la legge tributaria che modifichi, con lo stesso riferimento al passato, il procedimento tributario. È l'ipotesi di una legge retroattiva che sostituisca l'accertamento analitico con l'induttivo o, pur non modificando due elementi costitutivi del debito di imposta, precisamente il presupposto e l'aliquota, fissi nuovi criteri più sfavorevoli al contribuente di trasformazione del presupposto nel terzo elemento e cioè nella base imponibile. È anche il caso della legge retroattiva che attribuisca a determinati immobili una diversa categoria, espressione di un reddito maggiore, o che istituisca presunzioni relative, che invertano l'onere della prova, trasferendolo sul contribuente e ponendolo in condizioni di difficoltà, anche per il lasso di tempo trascorso che quanto più è ampio, tanto più rende per lui meno recuperabile la documentazione probatoria che avrebbe interesse ad esibire. In tali ed in altri casi sono violate le stesse garanzie costituzionali, in quanto le modifiche del procedimento più svantaggiose per il contribuente rendono meno conveniente la sua posizione, in modo simile in cui è resa dall'accentuazione dell'imposizione.

Le medesime garanzie costituzionali sono violate anche dalla modifica sfavorevole al contribuente di un orientamento da parte degli Organi giurisdizionali e dell'Amministrazione finanziaria circa il significato di una legge tributaria. Le garanzie violate sono identiche. Infatti, il contribuente si colloca in una situazione di fatto, che non è considerata o è ritenuta in una certa misura fattispecie di imposta da una legge, sulla base del significato ad essa attribuito all'unisono in sede giurisdizionale ed amministrativa. La successiva modifica di quell'orientamento, in conseguenza della quale la legge assume un diverso significato più sfavorevole al contribuente, equivale all'istituzione, con effetto retroattivo, di una nuova o maggiore imposta.

Merita un maggiore approfondimento, da parte della dottrina e della giurisprudenza costituzionale, il tema dell'eventuale estensione dell'illegittimità costituzionale alla legge tributaria retroattiva che disciplini il procedimento con una logica sfavorevole al contribuente. La Costituzione sembra implicitamente imporre alla legislazione tributaria di riconoscere che nei confronti del contribuente non operi la modifica, successiva alla realizzazione del presupposto, dell'orientamento giurisprudenziale ed amministrativo a lui sfavorevole.

3. Si pone il problema dell'esistenza di deroghe al divieto costituzionale di retroattività della legge tributaria.

Ad avviso del prof. Pauwels, tali deroghe sono poste dalla Costituzione.

Pertanto, egli ritiene che di volta in volta deve essere verificato se nel caso concreto esistono cause giustificatrici della retroattività.

La legge tributaria, che contenga con effetto retroattivo una disciplina più sfavorevole per il contribuente, in presenza di particolari condizioni, pur violando i principi di capacità contributiva, di certezza del diritto, di affidamento, di fiducia, con riferimento alla pianificazione fiscale, inciderebbe su un interesse del contribuente non meritevole di tutela, come osserva il prof. Marongiu. Quindi, il sindacato di legittimità costituzionale di una legge tributaria retroattiva in senso sfavorevole al contribuente non dovrebbe condurre sempre ad una dichiarazione di incostituzionalità.

Secondo alcune sentenze della Corte Costituzionale italiana (n. 419 del 13.10.2000 e n. 341 del 24.7.2000), la legge retroattiva è legittima, se è ragionevole e non incide su situazioni sostanzialmente riconosciute da leggi precedenti, pur contrastando con valori ed interessi costituzionalmente protetti (affidamento e funzioni costituzionalmente attribuite al giudice).

Si afferma che la legge tributaria può essere retroattiva, sempre che nella specie non esistano altri principi costituzionali che delimitino il potere e che possano essere violati dalla legge stessa, e che essa è legittima, quando, prima dell'istituzione del nuovo tributo, quel fatto imponibile era gravato da altro e, perciò, già considerato sintomo di capacità contributiva. Ma non è sufficiente questa condizione, perché la legge retroattiva può modificare la legge precedente che prevede lo stesso presupposto in modo più sfavorevole al contribuente.

Si tratta di verificare se effettivamente le cause giustificatrici prevalentemente indicate rendano costituzionale la legge tributaria che aggravi con effetto retroattivo la posizione del contribuente. Ovviamente le cause giustificatrici devono consistere nel primato in taluni casi della tutela del pubblico interesse sulle garanzie, riconosciute al contribuente, della capacità contributiva, dell'affidamento, della certezza del diritto e della pianificazione. Questa retroattività sarebbe "non autentica" o "non mera" ed, in termini positivi, "pseudoretroattività" o "retrospettività".

La Corte Costituzionale spagnola, con la sentenza n. 116 del 18.5.2009, afferma che la legge tributaria retroattiva svantaggiosa per il contribuente è costituzionalmente legittima, se soddisfa esigenze di pubblico interesse e di politica economica o è ispirata ad urgenti ragioni di ordine pubblico. Questo criterio potrebbe valere per le leggi retroattive che appartengano ad altri rami del diritto. La legge tributaria persegue sempre fini fiscali, cioè di realizzazione di un'entrata per lo Stato, e fini extrafiscali, che sono di politica economica e sociale. Se costituissero causa giustificatrice della retroattività della legge tributaria i fini fiscali ed extrafiscali, in quanto questi prevarrebbero sui valori costituzionali relativi al contribuente, della capacità contributiva, dell'affidamento, della certezza del diritto e della pianificazione fiscale, sussisterebbe sempre tale causa giustificatrice e sarebbe considerata di conseguenza costituzionale ogni legge tributaria retroattiva.

Uno spazio contenuto potrebbe ritagliarsi, ritenendo che debba valutarsi di volta in volta l'intensità del pubblico interesse tutelato, che, se fosse lieve, provocherebbe il primato degli opposti valori costituzionali riferiti al contribuente e pertanto non sussisterebbe la causa giustificatrice e la legge sarebbe illegittima. Appare evidente che i casi in cui è individuabile la causa giustificatrice della retroattività sarebbero

esigui e la loro individuazione implicherebbe un'eccessiva discrezionalità della Corte Costituzionale.

Altra causa giustificatrice della retroattività sarebbe costituita dalla lesione delle garanzie costituzionali della riservatezza e delle libertà personali. Se fossero violate soltanto tali garanzie, da parte di una legge tributaria retroattiva sfavorevole al contribuente, il suo interesse non sarebbe meritevole di tutela, in quanto soccomberebbe rispetto al pubblico interesse. Bisognerebbe però dimostrare che nel caso specifico la legge tributaria retroattiva non violi le altre garanzie costituzionali.

Altra causa giustificatrice della retroattività sarebbe l'eliminazione dell'incostituzionalità di una legge precedente. Questa motivazione è più ragionevole al fine di riconoscere una legge retroattivamente non autentica. Il recupero della costituzionalità di una legge precedente prevarrebbe sulla garanzia del contribuente fondato su tale legge incostituzionale. Tuttavia l'identificazione della natura incostituzionale della precedente legge implicherebbe un margine di incertezza, in quanto il legislatore e non la Corte Costituzionale stabilirebbe inizialmente tale incostituzionalità. Comunque, in linea generale deve ritenersi costituzionale tale retroattività, che pertanto può definirsi non autentica.

È considerata causa giustificatrice della retroattività di una legge tributaria anche l'intento di chiarire il significato di un testo legislativo che ne indichi diversi, tutti conoscibili attraverso il corretto metodo di interpretazione. Innanzitutto, non è agevole stabilire il confine tra testi legislativi chiari e non chiari. Inoltre, bisogna stabilire se la legge tributaria retroattiva assolva realmente tale funzione ermeneutica, nel senso che indichi quale è il reale significato tra quelli individuabili con il corretto metodo interpretativo. Se svolge realmente questa funzione, tale legge è di interpretazione autentica e perciò non crea nuovo diritto e pertanto non è retroattiva.

Non risulta conseguentemente ragionevole lo Statuto dei diritti del contribuente, la cui legge di approvazione all'art. 1, secondo comma, ammette solo eccezionalmente l'interpretazione autentica, nonostante che questa assolva un'esigenza di certezza e di garanzia della corretta interpretazione, e neanche è logicamente fondato l'art. 3, primo comma, che attribuisce alla norma interpretativa l'efficacia retroattiva, tanto che la consente in deroga al divieto di retroattività.

La legge tributaria, indipendentemente da una sua qualificazione o meno di legge di interpretazione autentica, se invece attribuisce al testo di una precedente legge tributaria un significato che non poteva essere raggiunto attraverso una corretta metodologia interpretativa, è autenticamente retroattiva e pertanto costituzionalmente illegittima, purché non operino le relative cause giustificatrici che la rendono non autentica e quindi legittima.

Le considerazioni svolte si riferiscono alla retroattività, autentica o non autentica, delle leggi tributarie non favorevoli agli interessi del contribuente. Le leggi che prevedano benefici per il contribuente con effetto retroattivo, quali agevolazioni fiscali o condoni, come osserva il prof. Franco Fichera, invece non ledono i valori dell'affidamento e della pianificazione, però violano il principio della certezza del diritto ed infrangono in senso inverso l'equilibrio tra imposizione e capacità contributiva nonché rischiano di ledere diritti acquisiti dallo Stato, con il rischio che esso sia sostituito con altro illegittimo.

Il problema dei diritti acquisiti trova la propria soluzione nel principio di conservazione, nel senso che essi sfuggono alla disciplina retroattiva. Ne consegue l'illegittimità delle leggi tributarie che con efficacia retroattiva prevedono agevolazioni in relazione a tributi precedentemente imposti o che derogano a tali leggi, in quanto ledono

i diritti acquisiti, nel primo caso, dallo Stato e dagli altri enti pubblici e, nel secondo, dal contribuente. Il momento dell'estinzione dell'efficacia della legge tributaria viene in rilievo nella prospettiva della sua riconduzione ad una data successiva all'abrogazione.

La sentenza passata in giudicato (art. 2909 c.c.) non costituisce un limite all'efficacia retroattiva della legge tributaria, la quale opera sulla cosa giudicata, rendendola inefficace, come se derogasse ad una legge che disciplina il medesimo rapporto secondo criteri diversi.

Pertanto anche l'individuazione della costituzionalità di questa retroattività presuppone la medesima analisi caso per caso per stabilire se essa è autentica o meno.

La retroattività non può essere disciplinata da una norma come l'art. 3 dello Statuto del contribuente, in quanto è dall'evoluzione della dottrina e della giurisprudenza che si ricava in un determinato momento la sua articolata disciplina che comunque è sempre tormentata.

Come è vero che una situazione giuridica non può essere tutelata, se non esiste attualmente, perché essa si manifesta solo come proiezione della tutela, non è men vero che nessuna legge può essere applicata se non abbia la capacità di disporre nel momento in cui deve essere attuata. È necessario che la legge sia in vigore e che lo sia attualmente. Merita dissenso la dottrina che ha ideato l'ultrattività: significa ritenere che le norme operano dopo morte come fantasmi nelle aule giudiziarie. L'ultrattività consiste nel vigore della legge nuova con ulteriore parziale recupero del contenuto della legge abrogata.

In carenza, invece, di una legge nuova non può ritenersi legittima la cessazione dell'operatività della legge tributaria che commina sanzioni penali dopo la sua abrogazione in rapporto a fatti commessi sotto il suo vigore. Ciò per impedire che la speranza di innovazioni legislative freni lo stimolo ad osservare le norme fiscali, in considerazione del fatto che in questo caso è estraneo all'«ultrattività» e si traduce in mera applicazione della legge del tempo in cui il presupposto si verificò.

Attraverso questo confronto gli illustri relatori di diversi Paesi europei hanno contribuito a rendere meno impreciso il percorso logico-giuridico da seguire, affinché l'effetto retroattivo di una legge tributaria possa considerarsi rispondente o meno all'insieme di fondamentali valori costituzionali.



SEZIONE II

DOCUMENTI COMMENTATI

*Commented documents*



# U.S.A. – Chief Counsel’s Office of the U.S. Internal Revenue Service – Memorandum dated September 22, 2009 – CC:BR5 – PRENO – 119800-09

## Lending activities in the United States carried out by Foreign Persons – U.S. Activities Carried out by a U.S. Agent giving rise to Effectively Connected Income

J. Clifton Fleming Jr.

### Introduction

The U.S. regime for taxing U.S. - source business income of nonresidents contains an interesting inconsistency. U.S. bilateral income tax conventions follow the OECD Model by providing (1) that the United States will not tax the U.S.-source business profits of a nonresident unless the profits are attributable to the nonresident’s U.S. permanent establishment and (2) that an independent agent’s U.S. permanent establishment will not be treated as the permanent establishment of the agent’s nonresident principal. However, U.S. domestic law provides that if there is no applicable income tax convention, a nonresident will be subject to U.S. tax on income effectively connected with a trade or business conducted by the nonresident in the United States even if the nonresident lacks a U.S. permanent establishment.

Moreover, the Chief Counsel’s Office of the U.S. Internal Revenue Service, in the note below published, held that for purposes of determining whether a nonresident is conducting a trade or business in the United States, the U.S. activities of a U.S. agent will be attributed to a nonresident principal even in if the U.S. agent is an independent agent. See September 22, 2009 Letter from Stephen A. Musher, Associate Chief Counsel (International), available as Tax Analysts 2009 TNT 182-13.

\* \* \*

This memorandum sets forth the legal analysis with respect to certain lending activities undertaken by foreign corporations. This advice may not be used or cited as precedent.

## ISSUE

Whether interest income earned by a foreign corporation with respect to loans originated by an agent, whether dependent or independent, in the United States is attributable to “the U.S. office” through which the foreign corporation’s banking, financing or similar business activity is carried on, such that the interest income is “effectively connected income”?

## CONCLUSION

The interest income received by a foreign corporation with respect to loans that it originated to U.S. borrowers constitutes income effectively connected with such foreign corporation’s banking, financing or similar business when an agent, whether dependent or independent, performs origination activities described in the facts below on the foreign corporation’s behalf with respect to such loans in the United States.

## FACTS

A corporation is organized in Country X (“Foreign Corporation”) and 100 percent of the shares in Foreign Corporation are held by shareholders who are not U.S. Persons as defined by Section 7701(a)(30). Country X does not have a bilateral income tax treaty with the United States. Foreign Corporation makes loans to U.S. persons (the “U.S. Borrowers”) within the United States.

Foreign Corporation has no office or employees located in the United States. To originate loans to the U.S. Borrowers, Foreign Corporation outsources the origination activities to a United States corporation (“Origination Co.”). Under a service agreement between Foreign Corporation and Origination Co., the activities performed by Origination Co. include the solicitation of U.S. Borrowers, the negotiation of the terms of the loans, the performance of the credit analyses with respect to U.S. Borrowers, and all other activities relating to loan origination other than the final approval and signing of the loan documents. Origination Co. conducts these activities on a considerable, continuous, and regular basis. Under the terms of the service agreement, Foreign Corporation pays Origination Co. an arm’s length fee for its services. Origination Co. performs the origination activities from an office located in the United States, and Origination Co. is subject to U.S. federal income taxation. Although Origination Co. performs all of the origination activities on behalf of Foreign Corporation, Origination Co. is not authorized to conclude contracts on behalf of Foreign Corporation. Foreign Corporation’s employees, who work in an office located outside of the United States, give final approval for the loans and physically sign the loan documents on behalf of Foreign Corporation.

## LAW

### Section 882

Pursuant to section 882(a)(1) of the Internal Revenue Code, a foreign corporation engaged in a trade or business within the United States during the taxable year is subject

to U.S. federal income tax on its taxable income that is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States.

### *Definition of a “Trade or Business Within the United States”*

To be subject to tax under section 882, a foreign corporation must be engaged in a “trade or business within the United States.” A “trade or business within the United States” includes the performance of personal services within the United States at any time within the taxable year....” Section 864(b). The term “trade or business within the United States” does not include “[t]rading in stocks or securities through a resident broker, commission agent, custodian, or other independent agent.” Section 864(b)(2)(A)(i). This safe harbor does not apply if the taxpayer has an office or other fixed place of business in the United States at any time during the taxable year through which the transactions in stocks or securities are effected. Section 864(b)(2)(C). In addition, the term “trade or business within the United States” does not include “[t]rading in stocks or securities for the taxpayer’s own account, whether by the taxpayer or his employees or through a resident broker, commission agent, custodian, or other independent agent, and whether or not any such employee or agent has discretionary authority to make decisions in effecting the transaction”. Section 864(b)(2)(A)(ii). This clause does not apply in the case of a dealer in stocks or securities. *Id.*

If a foreign corporation does not qualify for the section 864(b) safe harbors, the unavailability of such safe harbors is not a determination that such foreign corporation is engaged in a trade or business within the United States. Treas. Reg. section 1.864-2(e). Rather, whether a foreign corporation is treated as engaged in a trade or business within the United States “shall be determined on the basis of the facts or circumstances in each case”. Treas. Reg. section 1.864-2(e).

### *Definition of “Effectively Connected Income” – U.S. Source Income*

Once a foreign corporation is found to be engaged in a trade or business within the United States, the foreign corporation’s income must be “effectively connected” with the U.S. trade or business to be taxable under section 882 (a) . Section 864(c) defines when such foreign corporation’s income, gain or loss will be treated as effectively connected with the conduct of a United States trade or business. With respect to U.S. source interest income, when determining that such income is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States, the factors taken into account include whether (A) the income is derived from assets used in or held for use in the conduct of such trade or business, or (B) the activities of such trade or business were a material factor in the realization of the income. Section 864(c)(2).

Notwithstanding the “asset use test” and the “business-activities test” articulated in section 864(c)(2) and the regulations there under, Treas Reg. section 1.864-4 (c) (5) provides a special rule for determining whether income is effectively connected with a “banking, financing or similar business activity.” Specifically, any U.S. source interest received by a foreign corporation during the taxable year in the active conduct of a banking, financing, or similar business in the United States is treated as effectively connected to the conduct of that business “only if the stock or securities giving rise to such income, gain, or loss are attributable to the U.S. office through which such

business is carried on” and the securities were acquired in one of the specified manners enumerated in the regulations, which includes making loans to the public. Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(ii). A stock or security is deemed to be attributable to a U.S. office “only if such office actively and materially participates in soliciting, negotiating, or performing other activities required to arrange the acquisition of the stock or security.” Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(iii). Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(iv) provides rules for determining when a stock or security was acquired in the course of making loans to the public. Even when U.S. source income from stocks and securities is not effectively connected with the active conduct of a foreign corporation’s banking, financing or similar business in the United States, such income may be effectively connected with the conduct of another U.S. trade or business under the “asset-use test,” as provided in Treas. Reg. section 1.864-4(c)(2), or the “business-activities test,” as provided in Treas. Reg. section 1.864-4(c)(3). Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(vi)

### *Foreign Source Effectively Connected Income*

Generally, foreign source interest income is not treated as effectively connected with the conduct of a United States trade or business. Section 864(c)(4)(A). Foreign source interest income of a foreign corporation derived from the active conduct of a banking, financing, or similar business within the United States, however, is treated as effectively connected with the conduct of a United States trade or business “if such person has an office or other fixed place of business within the United States to which such income, gain, or loss is attributable”. Section 864(c)(4)(B). For purposes of section 864(c)(4)(B), when determining whether a foreign corporation has an office or other fixed place of business, the office or other fixed place of business of an agent will be disregarded unless the agent (i) has the authority to negotiate and conclude contracts in the name of the foreign corporation and regularly exercises such authority and (ii) is not a general commission agent, broker or other independent agent acting the ordinary course of business. Section 864(c)(5)(A). In addition, a foreign corporation’s income, gain or loss will not be attributable to an office or fixed place of business in the United States unless such office or fixed place of business “is a material factor in the production of such income, gain, or loss” and the office or fixed place of business regularly carries on the type of activities from which such income, gain or loss was derived. Section 864(c)(5)(B).

Treas. Reg. section 1.864-5 provides rules for determining when a foreign corporation’s foreign source income will be treated as effectively connected with a United States trade or business. Treas. Reg. section 1.864-6 provides rules for determining when a foreign corporation that is engaged in a United States trade or business has an office or fixed place of business in the United States.

With respect to a foreign corporation that is engaged in a U.S. trade or business, Treas. Reg. section 1.864-7 defines the term “office or other fixed place of business” for the purposes of Section 864(c)(4)(B), Treas. Reg. section 1.864-6 and Treas. Reg. section 1.864-5(b), all of which are provisions relating to foreign source effectively connected income. Treas. Reg. section 1.875-7(a)(1). When determining whether a foreign corporation has an office or other fixed place of business with regard to foreign source income, the office of a dependent agent is disregarded unless such agent has the authority to negotiate and conclude contracts in the name of the foreign corporation and regularly exercises that authority. Treas. Reg. section 1.864-7(d)(l)(i).

### *Source of Interest Income*

The source of interest income as foreign or domestic depends upon the borrower. In general, interest income from loans made to U.S. borrowers will be sourced as income from sources within the United States. Section 861(a)(1).

### **ANALYSIS**

Foreign Corporation is engaged in a “trade or business within the United States” pursuant to Section 864(b)(2). Based on the facts and circumstances described above, Foreign Corporation is engaged in a trade or business within the United States.

### *Attribution of an Agent’s Activities*

Although Origination Co. acts on behalf of Foreign Corporation pursuant to a service contract and does not *have* authority to conclude contracts, Origination Co. performs activities that are a component of Foreign Corporation’s lending activities, such as the solicitation of customers, the negotiation of contractual terms and the performance of credit analyses. In similar circumstances, courts have found an agency relationship to exist in fact and have attributed the activities of the U.S. agent to the foreign principal in determining whether the foreign principal conducted considerable, continuous, and regular activity within the United States. See *Inverworld, Inc. v. Commissioner*, T.C. Memo. 1996-301 (finding that the activities of a U.S. corporation, although nominally an independent contractor and not an agent, were attributed to a foreign corporation where the activities of the U.S. corporation were in fact those of an agent); I.R.S. Tech. Adv. Mem. 80-29-005 (March 27, 1980) (“In resolving the issue of whether the A Trusts are engaged in a trade or business within the United States for purposes of Section 864(b) of the Code, it is irrelevant whether [the company operating the A Trusts’ oil leases] is an independent contractor of the A Trusts or the actual agent of the trusts”. (citing *Lewenhaupt v. Commissioner*, 20 T.C. 151 (1953)). The activities performed by Origination Co., therefore, are attributable to Foreign Corporation for purposes of determining whether Foreign Corporation engages in a trade or business within the United States.

Courts have found a U.S. trade or business where a taxpayer’s U.S. activities, either directly or through an agent, are considerable, continuous, and regular. *De Amodio v. Commissioner* 34 T.C. 894 905-06 (1960), *aff’d*, 299 F.2d 623 3rd Cir. 1962) (concluding that the taxpayer had engaged in a U.S. business because the activities of taxpayer’s agent were considerable, continuous and regular, and that those activities, which constituted more than the mere ownership of real property or receipt of income from real property, were attributable to the taxpayer); *Lewenhaupt V. Commissioner*, 20 T.C. 151 (1953), *aff’d*, 221 F.2d 227 (9th Cir. 1955) (concluding that the taxpayer had engaged in a U.S. business because taxpayer’s activities through an agent were considerable, continuous and regular even though the agent received the taxpayer’s approval prior to taking any important action); *Handfield v. Commissioner* 1’C. 633 637-38 1955 (concluding that the taxpayer was engaged in a trade or business within the United States because an agent made substantial sales in the United States on behalf of the taxpayer pursuant to a distribution agreement); *Adda V. Commissioner*, 10 T.C,

273, 277 (1948) (concluding that the taxpayer engaged in a trade or business within the United States through the activities undertaken by the taxpayer's agent). With respect to Foreign Corporation's lending business, Origination Co. undertakes activities on behalf of Foreign Corporation that are more than ministerial and clerical in nature. See *Spermacet Whaling & Shipping Co. v. Commissioner*, 30 T.C. 618, 634 (1958), *aff'd*, 281 F.2d 646 6th Cir. 1960 (holding that the taxpayer was not engaged in a trade or business within the United States where the U.S. activities of its agent were ministerial and clerical activities that involved "very little exercise of discretion or business judgment necessary to the production of the income"). Because the lending activities of Foreign Corporation, which were carried on by Origination Co., were considerable, continuous, and regular, Foreign Corporation is engaged in a U.S. trade or business.

### *Lending Trade or Business within the United States*

The activities with respect to Foreign Corporation's loans to U.S. Borrowers constitute a trade or business because Foreign Corporation lends money to customers on a considerable, regular and continuous basis with the intention of earning a profit. Compare *Inverworld Inc. V. Commissioner*, T.C. Memo. 1996-301 (finding that a foreign corporation was engaged in a trade or business within the United States when its activities in the United States, including lending money to clients, were regular and continuous enough to constitute "a banking, financing or similar business in the United States") with *Pasquel v. Commissioner*, 12 T.C.M. 1431 (1953) (finding that a taxpayer was not engaged a trade or business within the United States when the taxpayer entered into a "single and isolated" financing transaction in the United States). Such trade or business is treated as being within the United States because Foreign Corporation's loan origination activities conducted through Origination Co. occur within the United States. *Adda v. Commissioner*, 10 T.C. at 277-78 (finding that the taxpayer engaged in a trade or business within the United States through the activities of an agent even though the agent did not have an office in the United States); *Inverworld, Inc. v. Commissioner*, T.C. Memo. 1996-301; see also, e.g., *Pinchot v. Commissioner*, 113 F.2d 718, 719-720 (2d. Cir. 1940) (finding that the taxpayer was engaged in a U.S. business because the activities in the United States were considerable, regular and continuous).

### *Section 864(b)(2) Safe Harbors*

Further, because Foreign Corporation regularly and continuously originates loans to customers, such activities constitute a lending trade or business and not trading or investing activities for the purpose of section 864. Compare *Inverworld*, T.C. Memo. 1996-301 with *Higgins v. Commissioner* 312 US. 212 1941 (holding that investing, no matter how extensive the activity, is not a trade or business) and *Yaeger v. Commissioner* 889 F.2d 29. 33-34 (2d Cir. 1989) (holding that the taxpayer was an investor rather than a trader because the management of personal securities investment is not the trade or business of a trader and noting that the fundamental criteria that distinguishes a trader from an investor is the length of the holding period and the source of profit). As the Foreign Corporation's lending activities do not constitute "trading" in stock and securities, Foreign Corporation does not qualify for the trading safe harbors under section 864(b)(2). Rather, based upon the facts and circumstances, Foreign Corporation is engaged in a U.S. trade or business. *Treas. Reg. section 1.864-2(e)*.

Foreign Corporation has income effectively connected with a banking or financing business within the United States

The interest income that Foreign Corporation receives with respect to the loans originated in the United States is effectively connected with the conduct of a trade or business within the United States because Foreign Corporation is engaged in a banking business and such interest income is attributable to an office in the United States.

### *Banking, Financing or Similar Business Activity*

Foreign Corporation is treated as engaged in a banking, financing or similar business activity within the United States as described by Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(i) because its business, through the activities of Origination Co., includes making loans to the public. Because Foreign Corporation is engaged in a banking, financing, or similar business activity, its income from that business may be effectively connected with a trade or business in the United States, notwithstanding the “asset use test” or the “business activity test.” Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(i).

Foreign Corporation’s U.S. source interest income from a banking, financing or similar business will be treated as effectively connected income if the securities giving rise to such income are “attributable to the U.S. office through which such business is carried on” and the securities were acquired as a result of making loans to the public. Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(ii). The regulation requires that the income be attributable to “the U.S. office through which such business is carried on ...”. Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(ii) (emphasis added). The regulation does not specify or imply that the U.S. office belong to or be attributable to the taxpayer.

The Service is aware that some taxpayers may have taken the position that the interest income is not effectively connected with banking, financing or similar business activity because the income is not attributable to a U.S. office of the Foreign Corporation and that the office of Foreign Corporation’s agent is not attributable to the Foreign Corporation under Treas. Reg. section 1.864-7(d). Because Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5) does not provide guidance defining the phrase “the U.S. office,” a taxpayer may argue that the definition of the phrase “office or other fixed place of business” provided in Treas. Reg. section 1.864-7 should apply to interpret the phrase “the U.S. office.” Under the taxpayer’s analysis, because Origination Co. is either an independent agent or does not have the authority to conclude loans on behalf of Foreign Corporation, the office of Origination Co. is not attributable to Foreign Corporation.

This argument misapplies both the statute and the regulations. Unlike section 864(c)(4)(B), section 864(c)(2) contains no “office or other fixed place of business” requirement. Section 864(c)(4)(B) and Treas. Reg. section 1.864-7 apply only for the purpose of foreign source effectively connected income described in section 864(c)(4)(B) and the regulations thereunder. Treas. Reg. section 1.864-7(a)(l). Because the interest income received by Foreign Corporation with respect to loans made to U.S. Borrowers is U.S. source income, the definition contained in Treas. Reg. section 1.864-7 does not apply.

Notwithstanding the court’s reliance upon Treas. Reg. section 1.864-7 in *Inverworld*, the framework of Treas. Reg. section 1.864-7 is not relevant to the application of Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5) in this case. In *Inverworld*, the court used Treas. Reg. section 1.864-7 as a framework for interpreting section 864(b)(2)(c) “because those regulations construe the phrase ‘office or other fixed place of business in the United States’, which

is also found in section 864(b)(2)(C)” even though Treas. Reg. section 1.864-7 does not expressly apply to Section 864(b)(2)(c). T.C. Merno. 1996-301. As previously stated, unlike section 864(b)(2)(c) and Treas. Reg. section 1.864-7, which are concerned with whether or not the taxpayer has a U.S. office (either directly or by attribution), Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(ii) does not require that the taxpayer have a U.S. office.

The rule in Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(ii) elaborates a statutory provision that does not contain the same “office or other fixed place of business” requirements found in other sections. As a result, the regulation cannot be read to import the same “office or other fixed place of business” rule of section 864(c)(4)(B). It does not, for example, require by its terms that the *office* be the office of the taxpayer. A U.S. office of an agent of the taxpayer is sufficient. If the regulations intended that interest income must be attributable to the taxpayer’s office to be treated as effectively connected with a banking, financing or other similar business, the regulation would have explicitly stated that the income must be attributable to “the taxpayer’s office.” Alternatively, the text of the regulation would have used a possessive pronoun to indicate that the office must be the taxpayer’s office. Because the regulation requires only that the interest income be attributable to “the U.S. office”, a U.S. office of a person other than the taxpayer may satisfy the requirement. Origination Co.’s office satisfies the office requirement articulated in Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(ii) because Origination Co. has an office in the United States and the day-to-day activities required of Foreign Corporation’s lending business take place from the office of Origination Co.

### *Interest Income attributable to the U.S. Office*

In order to have effectively connected income, the loans originated by Foreign Corporation must be attributable to a U.S. office. A loan will be attributable to a U.S. office “only if such office actively and materially participated in soliciting, negotiating or performing other activities required” for the acquisition of such loan. Treas. Reg. section 1.864-4(c)(5)(iii). Foreign Corporation has engaged Origination Co. to perform its origination activities in the United States, including the solicitation of borrowers and the negotiation of contractual terms. For this purposes, it is enough that Origination Co. is a dependent or independent agent of the taxpayer performing activities described above. To perform loan origination activities on behalf of Foreign Corporation, Origination Co. operates from an office in the United States. Origination Co.’s U.S. office actively and materially participates in the origination of Foreign Corporation’s loans to U.S. Borrowers because the activities required to originate such loans occur through that U.S. office. The income from Foreign Corporation’s loans to U.S. Borrowers, therefore, is attributable to “the U.S. office” of Origination Co. through which Foreign Corporation carries on its lending business.

Because Origination Co.’s U.S. office actively and materially participated in the day-to-day origination activities, Foreign Corporation’s U.S. source interest income is attributable to Origination Co.’s U.S. office, even though Foreign Corporation concluded the loans outside of the United States. Foreign Corporation’s interest income with respect to loans made to U.S. Borrowers, therefore, is effectively connected with a trade or business within the United States pursuant to section 864(c)(2).

## CASE DEVELOPMENT, HAZARDS AND OTHER CONSIDERATIONS

We understand that foreign corporations and non-resident aliens may have used other strategies to originate loans in the United States giving rise to effectively connected income. We encourage you to develop these cases, and we stand ready to assist you in the legal analysis.



## USA – Capo del Consiglio dell’Internal Revenue Service degli Stati Uniti Memorandum datato 22 settembre 2009 - CC: BR5 - PRENO - 119.800-09 Attività creditizia negli Stati Uniti condotta da persone straniere – Attività degli Stati Uniti realizzate da un agente americano che determinano un reddito effettivamente connesso\*

J. Clifton Fleming Jr.

### Introduzione

Il regime di tassazione in America per i soggetti non residenti, riguardo ai redditi che derivano da tale Stato, contiene una contraddizione interessante. Le convenzioni sulla doppia imposizione bilaterale statunitensi seguono il modello OCSE, il quale stabilisce:

- che gli Stati Uniti non tasseranno gli utili imprenditoriali di un soggetto non residente generati negli Stati Uniti, a meno che questi profitti non siano attribuibili ad una stabile organizzazione di un soggetto non residente negli Stati Uniti e
- che un agente indipendente di una stabile organizzazione situata in America non sarà trattato come stabile organizzazione del soggetto non residente che rappresenta.

Tuttavia, il diritto interno degli Stati Uniti prevede che, ove non sia possibile applicare una convenzione sulla doppia imposizione dei redditi, l’individuo non residente sarà soggetto all’imposta sul reddito effettivamente connesso all’attività commerciale o industriale condotta dal non residente all’interno degli Stati Uniti, anche qualora al soggetto non residente manchi una stabile organizzazione negli Stati Uniti.

Inoltre, il capo del consiglio dell’ufficio dell’agenzia delle entrate statunitense, nella nota di seguito pubblicata, ha affermato, al fine di determinare se un soggetto non residente abbia in corso un’attività commerciale o industriale negli Stati Uniti, che le attività svolte in America da un agente statunitense verranno attribuite ad un committente non residente, anche se l’agente negli Stati Uniti è un agente indipendente<sup>1</sup>.

\* Traduzione di Martina Falzetti.

<sup>1</sup> V. 22 settembre 2009 Lettera da Stephen A. Musher, Capo Associato del Consiglio (Internazionale), disponibile come Analista Fiscale 2009 TNT 182-13.

\* \* \*

Questo memorandum stabilisce l'analisi giuridica relativa alle attività di credito esercitate dalle società straniere. Questo parere non può essere utilizzato o citato come precedente.

## QUESTIONE

In che modo gli interessi percepiti da una società estera, riguardo alle attività di credito proposte da un agente, dipendente o non, negli Stati Uniti, sono attribuibili all'“ufficio degli Stati Uniti” tramite il quale società estere sviluppano attività bancarie, di finanziamento o similari attività economiche, così da far ritenere tale reddito da interesse “effettivamente collegato”?

## CONCLUSIONE

I redditi da interessi percepiti da una società estera riguardo crediti proposti ai mutuatari statunitensi costituiscono redditi effettivamente connessi alle operazioni bancarie, di finanziamento o commerciali di tali società estere qualora un agente, dipendente o indipendente, svolga delle pratiche per le domande di prestito, descritte nei fatti di seguito, in nome della società estera negli Stati Uniti.

## FATTI

Una società è stabilita in un Paese X (“società estera”) e il 100 per cento delle azioni nelle società estere sono detenute da azionisti che non possono essere definiti “Persone” degli Stati Uniti come indicato nella sezione 7.701 (a) (30). Il Paese X non ha concluso nessun accordo sul reddito bilaterale con gli Stati Uniti. La società estera concede prestiti alle persone degli Stati Uniti (“I mutuatari USA”) sul territorio statunitense.

### *La Società Estera non possiede un ufficio o dipendenti negli Stati Uniti*

Per concedere prestiti ai mutuatari Americani, l'impresa estera deve affidare le pratiche per le domande di prestito ad una società degli Stati Uniti (detta “Origination Co.”). Nel contratto di servizio tra una società estera e l'Origination Co., le attività svolte da quest'ultima comprendono la sollecitazione dei mutuatari Usa, la negoziazione delle condizioni dei prestiti, i risultati dell'analisi del credito riguardo ai mutuatari statunitensi, e tutte le altre attività relative alla istruttoria del prestito diverse dall'approvazione finale e la firma dei documenti di prestito. Origination Co. svolge queste attività su basi considerevoli, continue e regolari. Secondo i termini del contratto di servizio, la società estera paga alla Origination Co. una *fee* al valore normale per i suoi servizi. Origination Co. svolge le pratiche per le domande di prestito da un ufficio situato negli Stati Uniti, ed è soggetto ad una tassazione federale sul reddito. Anche se Origination Co. svolge tutte le pratiche per le domande di prestito per conto di società estere, non è autorizzata a concludere contratti per conto di società estere. I dipendenti di società estere, che lavorano in un ufficio situato al di fuori degli Stati Uniti, devono dare l'approvazione definitiva per i prestiti e fisicamente firmare i documenti di prestito a nome di società estere.

## LEGGE

### Sezione 882

Ai sensi della sezione 882 (a) (l), del codice dell'agenzia delle entrate, una società straniera impegnata in una attività commerciale o industriale negli Stati Uniti nel corso dell'anno fiscale è soggetta ad imposta sul reddito federale statunitense per il suo reddito imponibile effettivamente collegato con lo svolgimento di un'attività commerciale o industriale negli Stati Uniti.

#### *Definizione di «attività commerciale o industriale Negli Stati Uniti»*

Per essere soggetti ad imposta ai sensi della sezione 882, una società straniera deve essere impegnata in una «attività commerciale o industriale negli stati uniti». Una «attività commerciale o industriale negli Stati Uniti comprende le prestazioni di servizi personali all'interno degli Stati Uniti, fornite in qualsiasi momento entro il periodo d'imposta ....»<sup>2</sup>. Il termine «attività commerciale o industriale all'interno degli Stati Uniti» non comprende lo «scambio di azioni o titoli attraverso un intermediario residente, un commissionario, depositario, o un altro agente indipendente»<sup>3</sup>. Questo “porto sicuro” non si applica se il contribuente ha un ufficio o altra sede fissa di affari negli Stati Uniti in qualunque momento nel corso dell'anno fiscale durante il quale vengano effettuate le transazioni in azioni o in titoli<sup>4</sup>. Inoltre, l'espressione «attività professionali all'interno degli Stati Uniti» non comprende «il commercio delle azioni o titoli per conto proprio del contribuente, effettuato sia dal contribuente o dal suo personale oppure attraverso un intermediario residente, di un commissionario, depositario, o altro agente indipendente, sia un dipendente o rappresentante che abbia il potere discrezionale di prendere decisioni riguardanti la transazione»<sup>5</sup>. Questa clausola non si applica nel caso di un commerciante di azioni o titoli. Se una società estera non si qualifica per la sezione 864 (b) come “porto sicuro”, l'indisponibilità di tali porti sicuri non determina che una tale società estera sia impegnata in un'attività commerciale o industriale negli Stati Uniti<sup>6</sup>. Piuttosto, se una società estera viene considerata come impegnata in una attività commerciale o industriale negli Stati Uniti «ciò dovrebbe essere determinato sulla base di fatti o circostanze del caso»<sup>7</sup>.

#### *Definizione di reddito effettivamente connesso - Reddito di fonte statunitense*

Una volta che una società straniera risulti essere impegnata in una attività commerciale o imprenditoriale negli Stati Uniti, il reddito della società estera deve essere «effettivamente connesso» all'attività commerciale e industriale statunitense per poter essere poi tassato ai sensi della sezione 882 (a). La sezione 864 (c), definisce quando tali redditi di società estera, in guadagno o in perdita che siano, vengano considerati

<sup>2</sup> Sezione 864 (b).

<sup>3</sup> Sezione 864(b)(2)(A)(i).

<sup>4</sup> Sezione 864(b)(2)(C).

<sup>5</sup> Sezione 1.864-2(e) del Treas. Reg.

<sup>6</sup> Sezione 1.864-2(e) del Treas. Reg.

<sup>7</sup> Sezione 864 (c) (2).

come effettivamente connessi all'esercizio di un commercio o attività economica negli Stati Uniti. Per quanto riguarda il reddito di interesse di fonte statunitense, una volta determinato che tale reddito è effettivamente connesso con lo svolgimento di un'attività commerciale o imprenditoriale negli Stati Uniti, i fattori presi in considerazione comprendono:

- il reddito che deriva dal capitale produttivo utilizzato o detenuto per essere poi utilizzato nello svolgimento di tali scambi o affari, o
- se le attività di commercio costituiscono un importante fattore materiale per la realizzazione del reddito<sup>8</sup>.

Nonostante il “test del capitale produttivo” e quello “dell'attività di commercio” siano articolati nella sezione 864 (c) (2), i regolamenti nella sezione 1,864-4 (c) (5) del Regolamento della Tesoreria, prevedono una norma speciale per determinare se il reddito sia effettivamente connesso ad un'attività bancaria, finanziaria o un'attività economica simile. In particolare, qualsiasi interesse generato negli Usa percepito da una società estera nel corso dell'anno fiscale che derivi da un'attività bancaria, finanziaria, o una simile attività economica negli Stati Uniti, viene considerato effettivamente connesso con la gestione di questa attività «solo se le azioni o titoli che danno luogo a tali redditi, che siano in guadagno o in perdita, sono imputabili all'ufficio negli Stati Uniti attraverso cui si svolge tale attività» e i titoli sono stati acquistati in una delle modalità elencate nella normativa, che includono anche fare prestiti al pubblico<sup>9</sup>. Un'azione o un titolo possono essere attribuibili ad un ufficio sito negli Stati Uniti «solo se tale ufficio partecipa attivamente e materialmente a sollecitare, negoziare, o svolgere altre attività necessarie per organizzare l'acquisto di azioni o titoli»<sup>10</sup>. La sezione 1,864-4 (c) (5), (iv) del Treas. Reg. stabilisce le norme per determinare quando un'azione o titolo è stata acquisita nel corso della concessione del prestito al pubblico.

Anche qualora il reddito di fonte statunitense derivante da azioni e titoli non si ricolleghi effettivamente alla conduzione attiva da parte di una società straniera, in campo bancario finanziario negli Stati Uniti tale reddito potrebbe essere effettivamente collegato con la gestione di un altro commercio o impresa negli U.S.A. rientranti nel «test del capitale produttivo», come previsto dalla sezione 1,864-4 (c) (2) del Treas. Reg, o nel “test della attività di commercio”, come previsto nella sezione 1,864-4 (c) (3) del Treas. Reg. Sezione 1,864-4 (c) (5) (vi) del Treas. Reg.

### *Reddito di fonte estera effettivamente connesso*

In generale, gli interessi di fonte straniera non sono trattati come effettivamente connessi all'esercizio di un'attività commerciale o d'impresa negli Stati Uniti<sup>11</sup>. Il reddito da interessi di fonte estera di una società estera derivante dalla gestione di attività bancarie, finanziarie, o attività simili all'interno degli Stati Uniti, viene, ad ogni modo, considerato come effettivamente connesso con la gestione di attività commerciali o di impresa negli Stati Uniti «se tale soggetto esterno sia in possesso di un ufficio o di altra sede fissa di affari nel territorio degli Stati Uniti a cui possa essere attribuito un ruolo

<sup>8</sup> Sezione 1.864-4(c)(5)(ii) del Regolamento della Tesoreria.

<sup>9</sup> Sezione 864(c)(4)(A).

<sup>10</sup> Sezione 864(c)(4)(B).

<sup>11</sup> Sezione 864(c)(5)(A).

attivo nella produzione del reddito»<sup>12</sup>. Ai fini della sezione 864 (c) (4) (B), costituisce un esempio di sede fissa l'utilizzo di un agente che abbia il potere di concludere affari e stipulare contratti per conto del mandante spendendone il nome, purché non si tratti di agente indipendente che agisce nell'ambito della propria attività ordinaria<sup>13</sup>. Inoltre, il reddito di una società straniera, in guadagno o in perdita, non è imputabile ad un ufficio o ad una sede fissa di affari negli Stati Uniti, a meno che questo non rappresenti un importante fattore di produzione di tali redditi, in guadagno o in perdita, e l'ufficio o sede fissa di affari svolga regolarmente attività da cui provengono tali redditi, che siano utili o perdite<sup>14</sup>.

La sezione 1,864-5 del Treas. Reg. stabilisce che il reddito prodotto all'estero da un contribuente straniero si considera imponibile agli Stati Uniti se è collegato con l'attività imprenditoriale o commerciale da questi esercitata negli Stati Uniti. La sezione 1,864-6 del Treas. Reg. stabilisce le norme per determinare quando una società estera è impegnata in un'attività commerciale o imprenditoriale negli Stati Uniti o abbia un ufficio o sede fissa negli Stati Uniti.

Per quanto riguarda una società estera impegnata in un'attività commerciale o imprenditoriale negli Stati Uniti, la sezione 1,864-7 del Treas. Reg. definisce il termine "ufficio o altro centro di attività stabile" ai sensi della Sezione 864 (c) (4) (B); la sezione 1.864-6 del Treas. Reg. e la sezione 1.864-5(b) del Treas. Reg. regolano tutte quelle disposizioni relative alla fonte estera effettivamente collegata al reddito<sup>15</sup>. Costituisce un esempio di ufficio o sede fissa di affari di una società estera l'utilizzo di un agente che abbia il potere di concludere affari e stipulare contratti per conto di un'impresa estera e che eserciti tale autorizzazione con regolarità<sup>16</sup>.

### *Fonte di reddito da interesse*

La qualificazione della fonte del reddito da interesse come straniera o domestica dipende dal mutuatario. In generale il reddito da interessi per prestiti accessi a mutuatari statunitensi sarà considerato reddito da fonte statunitense<sup>17</sup>.

<sup>12</sup> Sezione 864(c)(5)(B).

<sup>13</sup> Sezione 1,875(a) (1) del Teas.Reg.

<sup>14</sup> Sezione(d) (l) (i).1,864-7 del Treas. Reg.

<sup>15</sup> Sezione 861 (a) (1).

<sup>16</sup> Si veda *Inverworld, Inc. v. Commissario*, T.C. Memo. 1996-301 (si constata che le attività di una società americana, anche se nominalmente imprenditore indipendente e non agente, sono state attribuite ad una società estera laddove le attività della società americana erano quelle di un agente); *I.R.S. Tech. Adv. Mem. 80-29-005* (27 marzo 1980) («per risolvere la questione se la A Trusts è impegnata in una attività commerciale o industriale negli Stati Uniti ai fini della sezione 864 (b), del codice, è irrilevante se [la società che gestisce il contratto di affitto della A Trusts] è un imprenditore indipendente dalla A trust o l'agente effettivo». (citazione del *Lewenhaupt V. Commissario*, 20 TC 151 (1953)).

<sup>17</sup> *De Amodio V. Commissario* 34 T.C. 894 905-06 (1960), aff. d., 299 623 F.2d terzo Circ. 1962) (il contribuente si considera impegnato in una attività negli USA quando l'attività dell'agente del contribuente sono considerate come considerevoli, continue e regolari, e che tali attività, che vanno oltre il mero possesso di beni immobili o di utili derivati da questi, sono imputabili al contribuente); *Lewenhaupt V. Commissario*, 20 T.C. 151 (1953), aff. d., 221 F.2nd 227 (9° Cir. 1955) (in ulteriore analisi, il contribuente è tale per attività commerciale o imprenditoriale negli Stati Uniti purché le attività del contribuente effettuate da un agente siano state notevoli, continue e regolari, anche se il rappresentante prima di intraprendere qualsiasi azione importante ha ricevuto dal contribuente approvazione); *Handfield Commissario v. I C.* 633 637-38 1955 (il contribuente si impegna in una attività commerciale o industriale negli Stati Uniti, perché un agente ha effettuato vendite sostanziali negli Stati Uniti per suo conto in base ad un accordo di distribuzione); *Adda V. Commissario*, 10 TC, 273, 277 (1948) (i contribuenti esercitano un'attività commerciale o industriale negli Stati Uniti attraverso le attività svolte da parte dell'agente del contribuente).

## ANALISI

La Società estera è impegnata in una “attività commerciale o industriale negli Stati Uniti” ai sensi della Sezione 864 (b), i2). Sulla base dei fatti e delle circostanze sopra descritte, le società estere sono impegnate in un’attività commerciale o industriale negli Stati Uniti.

### *L’attribuzione delle attività di un agente*

Sebbene Origination Co. agisca per conto di società estere in virtù di un contratto di servizio e non abbia il potere di concludere contratti, svolge comunque attività complementari alle operazioni di credito svolte dalle società estere, come la sollecitazione dei clienti, la negoziazione dei termini contrattuali e le prestazioni di analisi del credito. In circostanze analoghe, i giudici hanno attribuito l’attività dell’agente USA al principale estero per determinare se il principale estero avesse condotto in maniera continuativa, considerevole e regolare, l’attività all’interno degli Stati Uniti<sup>18</sup>. Le operazioni svolte da Origination Co., quindi, sono attribuibili a società estere per determinare se queste ultime siano impegnate in un’attività commerciale o industriale negli Stati Uniti. I tribunali hanno rinvenuto un’attività commerciale o industriale degli Stati Uniti qualora le attività statunitensi di un contribuente, direttamente o attraverso un agente, siano notevoli, continui e regolari<sup>19</sup>. Per quanto riguarda le operazioni di credito delle società estere, Origination Co. esercita attività per conto di società estere che sono più che altro di natura ministeriali e clericali<sup>20</sup>. Poiché le operazioni di credito delle società estere, che sono state svolte da Origination Co., erano di natura notevole, continua e regolare, la società estera si considera impegnata in una azione commerciale o di *business* negli Stati Uniti.

### *I prestiti aziendali o commerciali all’interno degli Stati Uniti*

Le attività riguardanti i prestiti delle società estere verso mutuatari Usa costituiscono un’attività commerciale o affaristica in quanto la società estera presta denaro ai clienti su una base considerevole, regolare e continua, con l’intenzione di guadagnare un profitto<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> Vedi *Spermacet baleniera & Shipping Co. V. Commissario*, 30 T.C. 618, 634 (1958), aff’d, 281 646 F.2d sesto Cir. 1960 (ritenendo che il contribuente non era impegnato in una attività commerciale o industriale negli Stati Uniti, dove le attività dell’agente degli Stati Uniti erano delle attività ministeriali e clericali che richiedevano “per la produzione del reddito pochissima discrezionalità e giudizio necessari”).

<sup>19</sup> Confronta *Inc. Inverworld V. Commissario*, T.C. Memo. 1996-301 (dove si constata che una società straniera è stata impegnata in una attività commerciale o industriale negli Stati Uniti, qualora le sue attività ivi effettuate, compresi i prestiti di denaro ai clienti, siano state abbastanza regolari e continue tali da costituire «un settore bancario, finanziario o similare negli Stati Uniti») con *Pasquel V. Commissario*, 12 T.C.M. 1431 (1953) (si prende atto che un contribuente non può considerarsi impegnato in un’attività commerciale o industriale negli Stati Uniti, qualora questo abbia intrapreso una «singola e isolata operazione di finanziamento negli Stati Uniti»).

<sup>20</sup> *Adda V. Commissario*, 10 T.C. a 277-78 (si constata che il contribuente impegnato in una attività commerciale o industriale negli Stati Uniti può operare attraverso le attività di un agente, anche se quest’ultimo non abbia un ufficio negli Stati Uniti); *Inverworld, Inc. v. Commissario*, T.C. Memo. 1996-301, vedi anche *Pinchot V. Commissario*, 113 F.2d 718, 719-720 (2d. Cir. 1940) (il contribuente si era impegnato in un affare degli Stati Uniti perché questo era considerato su basi notevoli, regolari e continue).

<sup>21</sup> Confronta *Inverworld*, T.C. Memo. 1996-301 con *Higgins V. Commissario* 312 degli Stati Uniti 212 1941 (bisogna considerare che compiere un investimento, non importa quanto sia ampia l’attività, non è come effettuare una attività commerciale o industriale) e *Yaeger V. Commissario* F.2d 889 29. 33-34 (2d Cir. 1989) (ritenendo che il contribuente fosse stato un investitore, piuttosto che un commerciante, visto che la gestione degli investimenti in titoli personali non può essere equiparata con l’attività commerciale o industriale di un commerciante si rileva che i criteri fondamentali che distinguono un commerciante da un investitore sono la lunghezza del periodo di detenzione e la fonte di profitto).

Questo tipo di commercio o attività economica è considerata come se fosse avvenuta negli Stati Uniti in quanto le operazioni per l'istruttoria del prestito della Società estera, condotte attraverso Origination Co., avvengono all'interno degli Stati Uniti<sup>22</sup>.

### *Sezione 864(b)(2) "porti sicuri"*

Inoltre, affinché la Società estera rilasci crediti in maniera regolare e continuativa verso il cliente, tali operazioni devono costituire un prestito commerciale o d'affari e non attività commerciali o di investimento ai fini della sezione 864<sup>23</sup>. Visto che le attività di credito delle società estere non costituiscono il commercio di azioni e titoli, queste non si qualificano "porto sicuro" per il commercio ai sensi della sezione 864 (b) (2). Piuttosto, sulla base dei fatti e delle circostanze, la società estera si considera impegnata nell'attività commerciale o imprenditoriale negli Stati Uniti<sup>24</sup>.

Una società estera ha un reddito effettivamente collegato con delle attività bancarie o finanziarie all'interno degli Stati Uniti.

Il reddito da interesse che le società estere ricevono per quanto riguarda i prestiti concessi negli Stati Uniti, sono effettivamente connessi con lo svolgimento di un'attività commerciale o industriale negli Stati Uniti in quanto la società estera è impegnata in una attività bancaria e tale reddito da interessi è imputabile ad un ufficio negli Stati Uniti.

### *Attività bancaria, di finanziamento o altre attività economiche simili*

La società estera viene considerata impegnata in un settore bancario, finanziario o in altre attività economiche simili negli Stati Uniti, come descritto nella sezione 1,864-4 (c) (5) (i) del Treas.Reg. in quanto tra le sue attività economiche, svolte tramite Origination Co., sono incluse la concessione di prestiti al pubblico. Essendo la società estera impegnata in un settore bancario, finanziario, o simile, il suo reddito derivante da tale attività deve essere effettivamente collegato con un'attività commerciale o d'affari negli Stati Uniti, nonostante la "prova del capitale produttivo" o il "test di attività commerciali"<sup>25</sup>.

### *Il requisito dell'ufficio contenuto nel Regolamento della Tesoreria sezione 1. 864-4 (c) (5)*

Il reddito da interesse delle società estere di fonte statunitense proveniente da attività bancarie, finanziarie o commerciali o da simili attività economiche, sarà considerato come reddito effettivamente connesso se i titoli che hanno dato luogo a tale reddito saranno «imputabili all'Ufficio Stati Uniti tramite il quale è svolta l'attività professionale» ed i titoli sono stati acquisiti come un risultato per rendere i prestiti al pubblico<sup>26</sup>. Il regolamento prevede che il reddito sia attribuibile all' «ufficio degli Stati Uniti tramite il quale tale attività viene svolta ...»<sup>27</sup>.

Il regolamento non specifica o sottintende che l'ufficio degli Stati Uniti appartenga o sia attribuibile al contribuente.

<sup>22</sup> Sezione 1,864-2 (e).

<sup>23</sup> Sezione 1,864-4 (c) (5) (i) Treas. Reg.

<sup>24</sup> sezione 1,864 -4. (c) (5), (ii) del Treas. Reg.

<sup>25</sup> Treas. Reg. sezione 1,864-4 (c) (5), (ii).

<sup>26</sup> Internal Revenue Service (amministrazione federale statunitense - n.d.t.).

<sup>27</sup> Sezione (a) (l) 1,864-7 del Treas.Reg.

Il *Service*<sup>28</sup> è consapevole del fatto che alcuni dei contribuenti potrebbero aver ritenuto che il reddito da interesse non sia effettivamente connesso con operazioni bancarie, finanziarie o attività simili in quanto il reddito non è imputabile ad un ufficio americano della società estera e che l'ufficio di un agente della società estera non è imputabile alla società estera secondo Treas. Reg. 1,864-7 sezione (d).

Poiché la sezione 1,864-4 (c) (5) del Treas. Reg. non fornisce indicazioni sulla definizione di «l'ufficio degli Stati Uniti», potrebbe indurre un contribuente a sostenere che la definizione della frase «ufficio o altra sede fissa di affari» fornita dalla sezione 1,864-7 del Treas. Reg. debba essere applicata per interpretare la frase «l'ufficio degli Stati Uniti».

In base all'analisi del contribuente l'ufficio di Origination Co. non è attribuibile alle società estere, sia nel caso in cui si consideri Origination Co. quale agente indipendente, sia nel caso in cui si consideri che non abbia il potere di concedere i prestiti per conto di società estere. Questo argomento viene applicato erroneamente sia alla legge che ai regolamenti. A differenza della sezione 864 (c) (4) (B), la sezione 864 (c) (2) non contiene il requisito «ufficio o altra sede fissa di affari». La sezione 864 (c) (4) (B) del Treas. Reg. e la sezione 1,864-7 si applica solamente ai fini del reddito di fonte estera effettivamente connesso come descritto nella sezione 864 (c) (4) (B) e dei relativi regolamenti<sup>29</sup>. Poiché il reddito da interessi percepito da società estere riguardo i prestiti concessi a mutuatari Usa è considerato reddito di fonte statunitense, la definizione contenuta nella sezione 1,864-7 del Treas. Reg. non si applica. Nonostante la fiducia del tribunale sulla sezione 1,864-7 del Treas. Reg. in *Inverworld*, la cornice della Sezione 1,864-7 del Treas. Reg. non è rilevante per l'applicazione della sezione 1,864-4 (c) (5) del Treas. Reg. in questo caso. In altre parole, la Corte ha utilizzato la sezione 1,864-7 del Treas. Reg. come una struttura per interpretare la sezione 864 (b) (2) (c) «affinché tali regolamenti interpretino la frase 'ufficio o altra sede fissa di affari negli Stati Uniti', che si ritrova anche nella sezione 864 (b) (2) (C)» anche se la sezione 1,864-7 del Treas. Reg. non si applica espressamente alla sezione 864 (b) (2) (c)<sup>30</sup>. Come detto in precedenza, a differenza della sezione 864 (b) (2) (c) e della sezione 1,864-7 del Treas. Reg., che si occupano di controllare se il contribuente abbia un ufficio negli Stati Uniti (direttamente o per attribuzione) oppure no, la sezione 1,864-4 (c) (5) del Treas. Reg. non richiede che il contribuente abbia un ufficio negli Stati Uniti. La sezione 1,864-4 (c) (5) del Treas. Reg. elabora una disposizione di legge che non contiene lo stesso requisito «ufficio o altra sede fissa di affari» indicato nelle altre sezioni. Come risultato, il regolamento non può essere letto per importare la stessa regola «ufficio o altra sede fissa di affari» della sezione 864 (c) (4) (B). Ad esempio, non è richiesto secondo le sue condizioni che l'ufficio debba essere l'ufficio del contribuente. Un ufficio degli Stati Uniti di un agente del contribuente è sufficiente. Se l'intenzione del regolamento fosse stata quella di far intendere che gli interessi devono essere imputabili all'ufficio del contribuente al fine di essere considerati come effettivamente connessi con un'attività bancaria, finanziaria o con altre attività simili, avrebbe esplicitamente affermato che il reddito dovesse essere attribuito ad un «ufficio del contribuente». In alternativa, nel testo del regolamento si sarebbe dovuto usare un pronome possessivo per indicare che l'ufficio doveva essere l'ufficio del contribuente. Poiché il regolamento richiede soltanto che il reddito da interesse è attribuibile all'«ufficio degli Stati Uniti»,

<sup>28</sup> T.C. Merno. 1.996-301.

<sup>29</sup> Sezione 1,864-4 (c) (5) del Treas. Reg.

<sup>30</sup> T.C. Merno. 1.996-301.

un ufficio degli Stati Uniti di una persona diversa dal contribuente può soddisfare tale requisito. L'ufficio della compagnia Origination Co. soddisfa il requisito di ufficio articolato nella sezione 1,864-4 (c) (5) del Treas. Reg, perché Origination Co. ha un ufficio negli Stati Uniti e le attività giornaliere richieste dalle operazioni di credito delle società estere hanno luogo presso tale ufficio.

### *Reddito da interessi imputabile all'ufficio statunitense*

Al fine di avere un reddito effettivamente connesso, i prestiti accesi da società estere devono essere imputabili ad un ufficio negli Stati Uniti. Un prestito sarà imputabile ad un ufficio degli Stati Uniti «solo se tale ufficio partecipa attivamente e materialmente nel sollecitare, negoziare o svolgere altre attività necessarie» per l'acquisizione del prestito<sup>31</sup>. La società estera ha ingaggiato la Origination Co. per svolgere le sue attività tipiche, che includono la sollecitazione dei mutuatari e la negoziazione delle clausole contrattuali. A questo fine, è sufficiente che Origination Co. sia un agente dipendente o indipendente del contribuente che svolge le attività sopra descritte. Per eseguire le attività di istruttoria del prestito per conto di società estere, Origination Co. opera da un ufficio negli Stati Uniti. L'ufficio degli Stati Uniti di Origination Co. partecipa attivamente e materialmente alla istruttoria del prestito della società estera perché le attività necessarie per tale istruttoria del prestito avvengono attraverso tale ufficio degli Stati Uniti. Il reddito derivante dai prestiti della società estera a mutuatari americani, quindi, è imputabile all'«ufficio degli Stati Uniti» dell'Origination Co. tramite il quale la società estera esercita la sua attività di prestito. Poiché l'ufficio negli Stati Uniti dell'Origination Co. partecipa attivamente e materialmente giorno per giorno alle pratiche per le domande di prestito, il reddito da interesse di fonte statunitense della società estera è attribuibile all'ufficio americano dell' Origination Co, anche se la società estera ha concluso i prestiti al di fuori degli Stati Uniti. Il reddito da interesse della società estera riguardo ai prestiti concessi a mutuatari americani, quindi, è effettivamente connesso con un'attività commerciale o industriale all'interno degli Stati Uniti ai sensi della Sezione 864 (c) (2).

### *Casi di sviluppo, rischi e altre considerazioni*

Sappiamo che le società straniere e gli stranieri non residenti possono aver usato altre strategie di istruttoria del prestito negli Stati Uniti, dando luogo ad un reddito effettivamente connesso. Vi incoraggiamo a sviluppare questi casi, e siamo pronti ad aiutarvi nell'analisi giuridica.



## I

Court of Cassation

Tax Division

Ruling No 29455, October 30, 2008, filed on  
December 17, 2008

Income Tax - Personal income tax - Taxable persons - Employment relationship -  
Transfer of residence - Enrollment in the AIRE - Place of performance of work  
- Articles 15 and 19 of the double taxation treaty Italy-Switzerland - Article 3,  
paragraph 3 lit. c) TUIR - The Remuneration may be taxed in Italy in the ab-  
sence of the taxation by the foreign state.

*The income from work produced in Switzerland by Italian citizens inscribed AIRE, resident  
abroad, employees of the public Body Ente Ferrovie dello Stato (now Trenitalia SPA) under the  
provisions of art. 19 of the double taxation treaty Italy-Switzerland, ratified and enforced by law of  
23 December 1978, n. 942, are taxed in the country of origin and, therefore, in Italy.*

## II

Court of Cassation

Tax Division

Ruling No 941 October 30, 2008, filed on January  
16, 2009

Income Tax - Personal income tax - Taxable persons - Employment relationship -  
Transfer of residence - Enrollment in the AIRE - Place of performance of work  
- Articles 15 and 19 of the double taxation treaty Italy-Switzerland - Article  
3, paragraph 3 lit. c) TUIR - The Remuneration may be taxed in Italy in the  
absence of the tax levy by the foreign state.

*The income from employment abroad, who have the requirements of art. 19 of the double  
taxation treaty Italy-Switzerland, ratified and enforced by law of 23 December 1978, n. 942 are  
taxed in the State of origin and thus in Italy.*

## III

## Court of Cassation

## Tax Division

## Ruling No 3556 October 30, 2008, filed on February 13, 2009

Income Tax - Personal income tax - Taxable persons - Employment relationship - Transfer of residence - Enrollment in the AIRE - Place of performance of work - Articles 15 and 19 of the double taxation treaty Italy-Switzerland - Article 3, paragraph 3 lit. c) TUIR - The remuneration may be taxed in Italy in the absence of the taxation by the foreign state.

*The income from work produced in Switzerland by Italian citizens inscribed AIRE, resident abroad and employees of the public Body Ente Ferrovie dello Stato (now Trenitalia SPA) under the provisions of art. 19 of the double taxation treaty Italy-Switzerland, ratified and enforced by law of 23 December 1978, n. 942, are taxed in the country of origin and therefore in Italy.*

## Lack of taxation and *expatriates*: notations in the margins of some recent judgments of the Court of Cassation

Carla Lollo\*

CONTENTS: 1. Introduction; 2. Fact; 3. The subordinate work in the OECD Model (outline); 4. About the alleged limits on the applicability of the exclusion of Article. 3, paragraph 3, lit. c) TUIR; 5. On the irrelevance of the transformation of the public Body Ferrovie in Trenitalia SpA (observations); 6. Relations with countries with preferential tax: art. 2, paragraph 2 of TUIR and inscription in the AIRE; 7. Observations.

### 1. Introduction

The discipline of the income derived from the exercise of employment abroad by Italian subjects, better defined with the English term *expatriates*, has always been the object of special attention by our legislator.

\* Translation by Maurizio Muratore

In fact, compared to the many cases of earnings produced outside the Italian State, for this specific category of income the tax legislation has provided in the past, under certain conditions, exemption from taxation and in the present a different and special procedures for determining the tax base<sup>1</sup>.

The special attention shown by the legislator over other types of income listed in Article. 6 TUIR is based on a variety of reasons, most notably the one for which the remuneration received by Italian citizens for the work carried out abroad as subordinate, as species, for tax purposes, of the genus “subordinate work”, will benefit too of the govern-regulatory favor reserved in the opinion of dated and recent doctrine<sup>2</sup>, to the target category.

Along with the reasons, as it were of a general nature, which led the legislator to keep attention on the category of membership, there are additional and specific reasons in order to reserve to this particular type of earned income a different tax treatment compared to other kinds of foreign source income, in connection with other types.

So, the scholars, have emphasized «the objective discomfort of the working conditions that the expatriate employee faces» and the need «to ensure a quiet tax to the employee in order to avoid such administrative overhead to distract the employee from his business ... » and the connection of the special tax regime with «a broader perspective of development of the competitiveness of the Italian labor abroad»<sup>3</sup>.

The special internal tax regime, thus exempt from taxation a particular income, or providing specific domestic remedies such as, for example, the tax credit for foreign income, or, as a last resort, allow the taxpayer to make an application to the competent financial authority to obtain a refund of tax suffered abroad.

However, the internal rules by themselves are not always sufficient for this purpose, therefore the states, increasingly, conclude international discipline given to employees abroad, however, refers to case in issue institutionally characterized by significant profiles of “foreignness”, therefore it does not exhaust its effects within the Italian state, as it is intertwined with the tax provisions in force in country in which it was performed the work performance.

So, in order to avert or at least curb the phenomena called “tax skip”, or evasion, and especially, of international double taxation, it will require coordination between the two regulations through a balanced allocation of taxing rights between States, which, furthermore, facilitates international trade and investment through the removal or reduction of the so-called “fiscal frontiers”.

In general, regardless of the specific discipline of earned income products abroad, this coordination is normally provided by internal rules. Thus the single system in order

<sup>1</sup> In this respect the d.P.R. No 597/1973, art. 3, paragraph 2, expressly excluded from the taxable «income from paid employment abroad by Italian citizens who emigrated were enrolled in registry offices of the resident population». Subsequently, taking over administrative processing, the TUIR No 917/1986 art. 3, paragraph 3, lett. c) change the regulation and reported the above exemptions to «income derived from employment performed overseas on a continuous basis and as sole object of the report». Currently, art. 51 of TUIR in subparagraph 8 bis provides, for income for employees paid abroad on a continuous basis and as sole object of the report and that during the twelve-month, employees who reside in foreign country for a period exceeding 183 days, a particular method of establishing so-called “conventional” on basis, that is, wages set annually by decree of the Minister of Labor and Social Security. On the evolution of the regulatory discipline see CARALLO, *Tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, convenzioni internazionali contro la doppia imposizione e worldwide principle*, Rivista di diritto tributario internazionale, 2000, p. 130.

<sup>2</sup> PUOTI, *Il lavoro dipendente nel diritto tributario*, Milano 1975; TINELLI, *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, Riv. trib., 2000, p. 269; CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001; PUOTI, *Il lavoro subordinato (diritto tributario)* Encicl. Giuridica, XXIII, Milano.

<sup>3</sup> TINELLI, *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, cit., 271-273. CARDELLA, *Il punto sulla disciplina dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero*, Rass. trib., 2003, 894.

to eliminate or at least to limit the phenomenon of international double taxation may choose not to exercise its taxing rights or to sign agreements against double taxation<sup>4</sup>.

Not always easy it is the contrast of the so-called evasion and “tax skip”, whereby a certain income produced in Italy by a non-resident, or produced abroad by a resident, is exempt from levy tax in both states, even in the absence of specific rules of exclusion applicable.

Just as doctrine emphasizes careful<sup>5</sup>, the prevention of the problem of tax evasion prosecuted by the international conventions is a target that seems to have subsequently established as a result of a process of evolution, compared with the primary purpose, pursued and stated in the preambles of older agreements, drafted on the basis of the OECD model: the fight against international double taxation<sup>6</sup>.

Therefore, as pointed out by authoritative doctrine<sup>7</sup>, also based on a comparison between the oldest and the most recent conventions concluded by Italy, we can say that, unlike in the past, currently agreements against double taxation are reached, also in order to combat tax evasion, even if that purpose is often stated as an additional and subsidiary for the fight against international double taxation<sup>8</sup>.

The sentences, which here are taken into consideration, all relating to the cases in issue governed *ratione temporis* from article 3, paragraph 3, lit. b) TUIR represent a further contribution to the tax issue of employment exercised abroad (namely in Switzerland) by Italian citizens and it is characterized by the specific reasons cited and for the findings of the Court of legitimacy, mainly aimed to prevent the phenomenon of so-called “tax skip”.

Before analyzing and commenting on the rulings under review, there will be a succinct statement of the facts since the cases in issue are identical and being identical cases in issue, although referring to different taxpayers, for brevity of exposition, we report a single story, common to all decisions on review.

<sup>4</sup> SACCHETTO, *Diritto tributario (convenzioni internazionali)*, *Encicl. del diritto, Annali*, 2007, p. 517, stresses in this regard the relationship between the internationalization of the economy, the progressive extension of the tax claims of the States against situations created outside their territory and the consequent necessity of reaching agreements among the various systems. The author points out, also, the sure and steady performance tests provided by conventional means in resolving disputes relating to the distribution of mutual claims of the State. Shows that the need to prevent the phenomenon of international double taxation, as an obstacle to the development of international trade, was warned by our country, among the first in the world, as evidenced by the signing in Rome of a Convention between Italy, Austria, Poland, Serbo-Croat-Slovene Kingdom, Romania and Hungary, with respect to taxes on income and wealth, in the time immediately after World War DEL GIUDICE, *La doppia imposizione internazionale sul reddito e sul patrimonio*, 1975, p. 29.

<sup>5</sup> UCKMAR, *I trattati internazionali in materia tributaria*, in *Diritto Tributario Internazionale*, 2005, p. 101.

<sup>6</sup> The preamble of the international conventions that comply with the OECD Model states, such as general purpose of the international agreement, «the contrast of double taxation on income and wealth». This aim is sometimes supplemented, as it is stated in a footnote in the 2000 OECD Model Type, by the anti-avoidance and tax evasion on the explicit option by the contracting States. SACCHETTO, *Diritto tributario (convenzioni internazionali) cit.*, 524. But he stresses that the emphasis on the primary goal of elimination of double taxation should not obscure the other important goals pursued by most of the conventions, although that emerged later SACCHETTO, *Diritto tributario (convenzioni internazionali) cit.*, p. 529.

<sup>7</sup> UCKMAR, *I trattati internazionali in materia tributaria, cit.* p. 112.

<sup>8</sup> Thus, for example, prevention of tax evasion does not appear in the title nor in the preamble of the Convention between Italy and Belgium July 30, 1973 approved by Law No 527, whilst it is stated in the subsequent Agreement ratified by Law No. 3.4.1989 148; similar difference is found between the Convention Italy / France approved by Law No. 469 of 9 February 1963, the additional agreement, approved by Law No. 766 of 9 August 1967 and the subsequent agreement ratified by Law No. 7/1/1992 20, the Convention between Italy / Israel approved by Law No. 201 of 12 April 1973 and the subsequent agreement, approved by Law No. 9/10/1997371, the Convention between Italy / Sweden approved by Law No. 280, 13 March 1958, the additional agreement, approved by Law No. 1299 of 12 December 1967 and the subsequent agreement ratified by Law No. 4/6/1982 439; between the Convention between Italy / Netherlands approved by Law No. 704 of 18 June 1960 and the subsequent agreement ratified by Act July 26, 1993 No 305.

## 2. Fact

Some employees of the Body Ente Ferrovie dello Stato (now Trenitalia SpA) served continuously since 1994, from 1991 to 1998 and from 1962 in the towns of Switzerland, at different locations of the public Body Ferrovie Italiane (Italian Railways). They had transferred their residence in Switzerland and were also registered in the AIRE.

The employees asked the Italian tax authorities a refund of withholding personal income tax, wrongly made in the years 1992-2001 and 1991-1998 on remuneration, related to the work activity in Switzerland, under the exclusion provided for by paragraph 3, letter. c) of Art. 3 TUIR.

Formed the silent rejection, the taxpayer brought an action to the competent Provincial Tax Commission, stating:

- The non-applicability of Article. 19 of the Convention between the Italian Republic and the Swiss Confederation for the avoidance of double taxation, ratified and enforced by law of 23 December 1978, n. 943, by virtue of the transformation of the Body Ferrovie dello Stato in joint stock company Trenitalia;

- The applicability, to the remuneration received, of the exclusion from taxation provided by the in that time existing paragraph 3, letter. c) of Art. 3 TUIR as learned income «derived abroad on a continuous basis and as sole object of the report»;

- The Provincial Tax Commission, while sharing the grounds of appeal<sup>9</sup>, however, welcomed the appeal in part by restricting the right to refund only forty-eight months prior to the requests, as specifically provided from art. 38 d.P.R. No 602/1973.

Taxpayers partially unsuccessful and Revenue Agency concerned appealed against these decisions to the competent Regional Tax Commission.

In accepting the appeal of the Revenue Agency, the court seized, believed the tax levy made by the Italian State justified in accordance with Art. 19 of the Convention between the Italian Republic and the Swiss Confederation, applicable to the controversial case in spite of the transformation occurred of the public Body Ferrovie dello Stato into a joint stock company (Trenitalia SpA).

This transformation was, in fact, brought about a structural change merely formal and not substantial. To confirm this, the judges stressed that the Italian state itself had no significant effects attributed to this operation, as evidenced by the repeated use of the old name (Ferrovie dello Stato) instead of the correct (Trenitalia SpA) in the text of the Conventions subsequent to the transformation of the public Body.

Moreover according to the judges, not applying the conventional rules and being in force consequent revival of the domestic rule, would lead to an unacceptable conclusion: the exclusion of any form of levy on profits from activity conducted abroad.

Against the decision of second instance, the taxpayers made an appeal to Cassation within the meaning of art. 360 C.P.C. for violation of law and errors of reasoning, in relation to articles 2, paragraph 2bis, 3, paragraph 3, letter. c), 20, 15 (now 165), 129 (now 169) TUIR, articles 4, par. 2, 15 and 19 of the Convention between the Italian Republic and the Swiss Confederation for the avoidance of double taxation, ratified and

<sup>9</sup> For similar findings reported in similar cases, see Comm trib. No decisions Milan 12.11.2003 and 1.12.2003 198 and n. 188 [www.agenziadellentrate.it](http://www.agenziadellentrate.it)

enforced by law of 23 December 1978, n. 943, the d.l. 5/12/1991 No 386, conv. in Act No. 35, 1992 (on the transformation of the public Body Ferrovie dello Stato).

The Court of legitimacy considered founded the tax charged in Italy, by virtue of Article. 19, which establishes the principle of taxation in the country of origin of the payment resulting from work performed in respect of an employer *lato sensu* public and, so, it rejected the appeals of taxpayers.

The process of argument followed by the Court, common to the three judgments in review, it is very interesting and focuses on the conditions for application of the at that time in force art. 3, paragraph 3, lett. c) TUIR and on the relationships between domestic law and conventional law.

In the opinion of the Board, the exclusion from the levy set by rule TUIR for employment exercised abroad, operates only to prevent the occurrence of international double taxation and therefore, assumes the liability to taxation of compensation by the foreign state.

Therefore, in the case where the compensation is not subject to taxation abroad, the rule can not apply because the listing exemption from taxation in Italy would lead to a “tax skip” illegal and unjustified, because not traceable to a concessional or exclusion rule.

Furthermore, any exemption from taxation claimed by the taxpayer would not be contemplated, even by the application to the case of the conventional rule (the cited art. 9) to a narrower scope than national.

Indeed, it refers only to relationships between public entities, broadly speaking, and employees who have the same nationality and as special rule takes precedence over the interior layout.

In essence, according to the judges, the Italian tax system has made the exemption from taxation – that contained in the cited art. 3 TUIR – to the exercise of taxation by the foreign state, however, in the absence of evidence showing that the taxation of the compensation was made abroad and with the specific purpose of preventing phenomena of removal from the levy not covered by *voluntas legis*, it gives to the Italian State the right to regain possession of its taxing power on a base of a conventional rule, which, given the principle of specialty, takes precedence over the national norm.

According this opinion it is absolutely irrelevant the transformation of the public body in joint stock company, raised by the applicants, either because the agreement refers to a particular independent institution under public law (Federal Railways and Ferrovie dello Stato) whatever the legal form in the concrete hpled, and because it is not possible an unilateral amendment of the Convention by the Italian State that would lead to the unacceptable consequence of the diversion of incomes from any tax liability.

Finally, *ad abundantiam*, judges recall the provisions of Art. 2, paragraph 2 of TUIR, introduced by Law 448 of 23.12.1988, applicable to the dispute because of its retroactive effect, under which it deemed to be resident in Italy, unless proved otherwise, those which, although removed from the registers of the resident population, appear to be immigrants in countries with preferential tax ( as the Swiss Confederation), together with the “ministerial” position which preclude that the entry in the AIRE itself alone constitutes sufficient condition to demonstrate the cessation of residence in Italy and the corresponding move abroad.

### 3. The subordinate work in the OECD Model (outline)

Art. 15 of the OECD Model Convention deals in general with the remuneration arising from the provision of an employment services. Special provisions are provided in the following articles 18, 19 for pensions, salaries and pensions related to functions of a public nature<sup>10</sup>.

Art. 15 OECD Model provides that, subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, remuneration of an employment received by a resident of a contracting State, are taxable only in that State, unless the employment is exercised in the other contracting State. In the latter case, the remuneration may be taxed in that other State. Art. 15, therefore, give us the general rule that the remuneration of employment received by a resident of a contracting State shall be taxable only in the State of residence of the worker. However, if the paid activity is undertaken in a different country than that of residence, this one has the right to levy the income from the activity carried out in its own territory.

It is important to highlight that, on closer analysis, the case provided in the first sentence of Article. 15 does not include the hypothesis of transnational income of employees, acknowledged that not satisfy the conditions of estrangement, as compared to another State. It is quite clear that a taxpayer who is performing its employment only in the State of residence is not, nor be subjected to international conventions aimed at preventing the same income is taxed twice, since there are not two places (*recte* two states) between which settle the balance of taxation, that of residence and that of performance.

Accordingly, it is necessary to consider that the case to keep in mind is that one in which the taxpayer carries on an employment, even or exclusively, in the other contracting State.

Well, the principle which inspires the conventional regime of the income of employees is to give, basically, the taxing to the contacting State, where the work is performed, resulting in the abstention of the taxing by the State of residence.

Such a criterion, in the second paragraph of that Article. 15, suffers some exceptions relating to the activities of short duration and the remuneration received by the crews of ships or aircraft in international traffic<sup>11</sup>.

As relevant here, it must be said that the principle of taxation at the place of production of income or otherwise, in the place of occupational, suffers an exception in the case of remuneration for services rendered abroad in the exercise of functions of a public nature, that is for services rendered to the State, a subdivision of the state or a local authority, if outside of a trade or business conducted by the employer.

Indeed, in relation to those earnings, art. 19 of the OECD Model Convention gives to the country of origin of the remuneration the right to tax, in whose interest, the work was done, or to that one in which the services are rendered, if the individual is resident in that State has the nationality of this one and did not become a resident for the sole purpose of rendering the services.

<sup>10</sup> In general for an overview of international conventions against double taxation, see among others PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, 1997; BORIO, *Guida alle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione*, 1998, MAISTO, *Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni*, 2008.

<sup>11</sup> Please note that in case of provision of short-term (meaning for such, those whose stay abroad does not exceed 183 days per year, the employer is not resident in the foreign country, or does not have a permanent establishment or a fixed base) the remuneration is subject to taxation in the State of residence of the worker within the meaning of Article. 15 of the OECD Model.

Art. 15 also gives the right of taxation to the country where is located the place of effective management of a shipping enterprise, the remuneration received by the crews of ships and aircraft in international traffic.

This exception as pointed out dated but authoritative doctrine<sup>12</sup> addresses the need to comply with the rules of comity and mutual respect of sovereignty.

The conventional framework of the remunerations of employees in its standard OECD model agreement against double taxation is implemented by the Convention between the Italian Republic and the Swiss Confederation for the avoidance of double taxation, ratified and enforced by the law of 23 December 1978 No 943, which does not include specific provisions in this particular field, as available to other sectors<sup>13</sup>.

As relevant here, it is to say that the principle of taxation at the place of production of income or in some other occupational place undergoes a new exception in the case of remuneration for services rendered abroad during the functions of public character, that is, for services rendered to the State, a subdivision of the State or a local authority.

Indeed, in relation to those earnings, Art. 19 of the OECD model convention, attributes the power of taxation to the State of origin of the resources, in whose interest, moreover, the work was done, or, through an amendment introduced by the 1977 model, to the State where services are rendered, if the individual is resident of that State and not become a resident for the sole purpose of rendering the services.

This exception to the normal treatment, laid on income from employment, as pointed out by dated but authoritative doctrine, reflects the need to comply with the rules of international courtesy and mutual respect of sovereignty.

The discipline of remuneration of employee in its standard OECD Model Convention is implemented by the Convention between the Italian Republic and the Swiss Confederation for the avoidance of double taxation.

This is consistent with the OECD Model Convention of 1963 applicable at the time of its conclusion and therefore has some peculiarities compared to the 1977 model and the other later.

It is good to recall, then, like the model of 1963, art. 19 Agreement between Italy and Switzerland provides for income received for the performance of public duties, the principle of taxation in the State of origin.

The rule, however, does not provide an exception to this policy introduced in 1977, by which the power of taxation, to the conditions mentioned above, is attributed to the country where the job is performed.

Furthermore, even compared to the corresponding provision of the model of 1963, art. 19 of the Convention Italy / Switzerland has another special feature: the processing presupposes that the recipient of compensation should have the nationality of the State for which these services are rendered.

#### 4. About the alleged limits on the applicability of the exclusion of Article. 3, paragraph 3, lit. c) TUIR

Art. 3, paragraph 3, lit. c) TUIR, applicable *ratione temporis* to disputes covered by the decisions under review, provided for exclusion from taxable base, the income for employment paid abroad on a continuous basis and as sole object of the report<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> DEL GIUDICE, *La doppia imposizione internazionale cit.*, p. 93.

<sup>13</sup> We refer, for example, the hypothesis of splitting the tax period for transfers in the course of years, covered by several conventions against double taxation, including both in Article 4, paragraph 4 of the Convention between Italy and the Swiss Confederation.

<sup>14</sup> However, it stresses the facilitating role of the rule, mainly with respect to the instrumental obligations set by law to be paid by the taxpayer

The legal wording appears to be characterized by a sufficient clarity exhibition and it is important, for the purposes of exclusion, specific procedures for carrying out the service abroad.

Nevertheless, the rule has been the subject of some ministerial and judicial intervention aiming to limit the scope<sup>15</sup>. Part of the doctrine<sup>16</sup> has also stressed that financial departments have placed a further condition for applying the exception contained in Article 3: the taxation of the income of employees in the foreign State.

This position incurred by the financial Administration and highlighted in doctrine is likely to inspire the jurisprudential orientation<sup>17</sup> that emerged, however, with reference to art. 3 of d.P.R. No 597/1973, which seem to be reflected also by the remarks and decisions that, in contrast with the wording of the rule, subordinate the effectiveness of the exclusion to demonstrate the occurrence of a phenomenon of international double taxation<sup>18</sup>.

This case-law has been harshly criticized in doctrine<sup>19</sup> and in this regard some authors have shown that what counted for the purposes of applying the rule, was only the practical methods of undertaking the work performance, otherwise than as provided in Article 82 lit. f) T.U. No 645 of 1958, relating to movable wealth, subordinated the exclusion to the taxation of compensation by the state in which it was performed<sup>20 21</sup>.

Otherwise careful doctrine<sup>22</sup> has instead stressed how the combination of internal rule with the contractual provisions could result in a “distortion” of the tax system: the exemption from the levy of fees received for employment exercised abroad, in both the Contracting States.

The need to prevent possible evasion of phenomena is thus the true motivation behind the choice to introduce the current system of determining the income of employees paid abroad and to repeal paragraph 3 lit. c) of Art. 3 TUIR.

## 5. On the irrelevance of the transformation of the public Body Ferrovie in Trenitalia SpA (observations)

Another important aspect in the events under consideration are the different effects that the applicant and the Judges reconnect to the transformation of the Body Ferrovie in Trenitalia SPA.

<sup>15</sup> See Ministerial resolution No 5 / 1885 of 3 March 1995 which subordinates the exclusion to the permanence abroad for a period exceeding 183 days.

<sup>16</sup> TINELLI, *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, cit. p. 281.

<sup>17</sup> Expressed in Central Tax Commission 3.7.1990, n. 4934, *Diritto e pratica tributaria*, II, 1991, 298, con nota di LANTIERI.

<sup>18</sup> CONTRA Cass. 12/1/2004 No 251 also refers to exclusion from the tax base provided by Article. 3 of the former d.P.R. 29/9/1973 No 597.

<sup>19</sup> LANTIERI, CIT. spec. 300, in nota e 304.; MARONGIU, *Sulla tassabilità dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero*, *Riv. dir. trib.* 1991, II, p. 875; GUISSO GALLISAY, *Principi generali di diritto tributario internazionale e il concetto di residenza a fini fiscali*, *Boll. trib.*, 1995, p. 168.

<sup>20</sup> CROVATO, *Il lavoro dipendente* cit. spec. p. 291.

<sup>21</sup> In particular, art. 82 of the Consolidated Law on direct taxation, contained in the DPR No 645 of January 29, 1958, entitled “territoriality of tax”, it provided for the purpose of taxation, that some proceeds, from those contained in the letter f), were considered produced in Italy that is «foreign income by persons domiciled or resident in the that other State when they are not taxable in the State under international agreements». We recall also that in terms of complementary tax progressive art. 133 T.U. No 645 stated that, combined to form the entire income some proceeds of which also in c) «foreign income by residents in the state when they are not taxable in the State under international agreements».

<sup>22</sup> CROVATO, *Il lavoro dipendente* cit. spec. p. 308; TINELLI, *La nuova disciplina fiscale* cit., spec. p. 282; PUOTI, *I redditi di lavoro dipendente nel Modello OCSE*, *Corso di diritto tributario internazionale, coordinato da Uckmar*, Padova, 1999, p. 519 ss. spec. 531-532.

Indeed, according to the taxpayers, the transformation of the public Body in Public company would lead to a substantial change and not merely. Formal for the employer, since it is a different subject than the railways, no longer qualified for the purposes of application of Article 19 of the Convention Italy-Helvetic Confederation, as public institution.

The loss of that *status* would involve the “re-expansion” of art. 3, paragraph 3, lett. c). Otherwise, the judges assert, despite the transformation, the continuing public nature of the company Trenitalia SPA, a sort of legal continuity between the original entity Rail and the public company that makes so the conventional rules applicable and not the interior layout.

The position taken by the Court, on whose motivation the judges poorly dwell, seems to be inspired by the prevailing doctrinal and jurisprudential guidance on assignment of public functions to bodies constituted as public company with capital wholly or mainly state (or regional or local) and instances of transformation into joint stock companies of public economic entities.

Without dwell on the matter, we note that these phenomena are quite common<sup>23</sup>, even in our field: an example is the case of society Equitalia spa (company with total public participation), which engaged in the business of tax collection<sup>24</sup>.

On the nature (public or private) attributable to these institutions is worth recalling that after some initial disagreements, the prevailing doctrine and case law have affirmed the principle of so-called “neutrality” of the business model compared to the purpose which is intend to pursue<sup>25</sup>, since in cases of exercise of public functions by bodies, at least formally private law, The legal form is not decisive for the qualification of the nature of the institution.

In other words, the issue whether private or public of the Entity must be examined and resolved without the conditionings created by formal and nominalistic profiles.

It is therefore necessary to ascertain in practice deviations from the model code-law that could characterize the structure of these particular corporate structure.

In cases where the differences are such as to cause a significant alteration of the company outline in terms of genetic, organization and functionality, it must be considered to be in the presence of corporate entities whose form does not lead to a loss of public nature<sup>26</sup>.

On the basis of this criterion, as pointed out by authoritative doctrine<sup>27</sup>, significant deviations from the typical pattern of the company, typical of organisms resulting from the transformation of public economic entities, suggest that they have a public nature.

In the case that concerns us, as it appears from the judgments in review, adopting the corporate model does not lead to a “distortion” of the public nature of the

<sup>23</sup> CERULLI IRELLI, *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino 2006, p. 118 ss. CERULLI IRELLI, *Ente pubblico, problemi di identificazione e disciplina applicabile*, in CERULLI IRELLI-MORBIDELLI, (a cura di) *Ente pubblico ed enti pubblici*, Torino 1994, VII, p. 422.

ROVERSI MONACO, *La teoria dell'ente pubblico in forma societaria*, Torino 2004.

<sup>24</sup> On the nature of society Equitalia, A. PARLATO, *Gestione pubblica e privata nella riscossione a mezzo ruolo*, *Rassegna tributaria*, 2007, 1355; M.C. PARLATO, *Brevi note sulla riscossione S.P.A.*, *Rassegna tributaria*, 2006, p. 1174.

<sup>25</sup> CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, Milano 2001, p. 525, and the authors mentioned in footnote 5.

<sup>26</sup> Among others, the State Council, section VI, 2.3.2001, n. 1206, *Foro amm.*, 2001, 614; Id 1.4.2000, n. 1885, *ibid.*, 2000, 1329 and the cases cited in the text of the two decisions. See also CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, cit., *Spec.* 525 ff.

<sup>27</sup> CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, cit., *spec.* p. 532. The author focuses on the case of our own interest showing the deviation from the typical pattern of the company is particularly strong in relation to the company resulting from the trasformation of the public Body Ferrovie dello Stato.

institution and for that reason, the conventional rule, even if nominally referred to the entity Ferrovie dello Stato, is applicable to the joint stock company, resulting from the conversion.

## 6. Relations with the Countries with preferential tax, art. 2, paragraph 2 a TUIR and the inscription in the AIRE

As a final argument in support of its decision, the Supreme Court recalled that the relations between Italy and countries in fiscal privileges, such is precisely Switzerland, we apply a rule stated in TUIR and, specifically, paragraph 2 bis of Article. 2, introduced by 23 December 1998 No 448, introduced to combat the phenomenon called “straight-dressing” with regard to transfer of residence by natural persons.

That provision, which in its original text states that «It is also considered residents, unless the contrary, the Italian citizens erased from the registers of the resident population and immigrants in the States or territories with favorable tax laws, identified by a decree of the Minister of Finance to be published in the GU»<sup>28</sup>, introduced art. 2 TUIR an additional criterion on the identification of the residence for personal income tax and charged to the taxpayer, who moves to a country with low taxes, presumption of relative nature of residence in Italy.

The rule at issue in the Court, would have retroactive effect and therefore would be applicable to transfers of residence even if prior to its entry into force<sup>29</sup>.

Paragraph 2 of Article 2 TUIR allows the taxpayer to prove, without any preclusion of evidence, the loss of any significant link with the Italian State and the corresponding real and lasting location of their residence in the country tax-privileged<sup>30</sup>.

However, in these cases, evidence to the contrary provided by taxpayers is somewhat limited because the applicants merely rely on the fact of their own inclusion and of their family in the AIRE and the corresponding cancellation from the registers of the resident population.

The Court, in compliance with the claims<sup>31</sup> of the financial Administration in the past and in the absence of further evidence, does not consider those circumstances which could prove crucial as clues to the existence of a genuine and lasting relationship with the State of Immigration established as a result of a transfer of residence.

<sup>28</sup> Recall that this rule has been amended by Law of 24 December 2007 n. 244 and the current text reads: «Also deemed resident, unless the contrary, the Italian citizens erased from the registers of the resident population transferred to states or territories other than those identified by a decree of the Minister of Finance to be published in the GU».

<sup>29</sup> On the retroactive effect and related issues see ESPOSITO DE FALCO, *Il trasferimento di residenza come comportamento elusivo*, *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 2/3 2008, p. 261 and doctrinal references therein. Against the retroactive effect of Article. 2 a circ. No 140, 24.6.1999 cit.

<sup>30</sup> For clarification and instructions on the provisions introduced by Article. 10 of Law 448/1998 see circ. No 140, 24.6.1999 in [www.agenziadellentrate.it](http://www.agenziadellentrate.it).

<sup>31</sup> See the point circular No 304 of 2.12.1997 which states specifically that: «The cancellation from the registers of the resident population and the inscription in the AIRE is not crucial to exclude the domicile or residence in the state, they could well be derived by any available evidence, in contrast with the findings of the registers of the resident population»; res. No 17, 10.2.1999 and most recently Resolution 351, 7.8.2008 in which it is reiterated that «the AIRE registration is necessary but not sufficient to be considered non-resident, in contrast to the inscription in the registers of the resident population, which by itself it is a prerequisite for being considered as resident in Italy»; in keeping with Comm trib. Reg Lazio, 13.12.2001 No 166 where it is stated that: «The cancellation from the registers of the resident population and the resulting inscription in the AIRE, are not elements that allow to exclude the tax domicile in the Italian State, when there are other associated elements to prove it, such as, principally the presence of social ties and family».

## 7. Observations

Exhausted this important introduction of a systematic nature, we need to pay attention, albeit briefly, on the reasons listed in the pronouncement in comment.

Indeed, while some conclusions are able to be shared, such as the irrelevance of the transformation of the public Body in JSC, or the insufficient evidences submitted by the taxpayer to prove the actual transfer of residence, on the other hand, however, the limits, that the courts identify and the obstacles that hinder the application of Article. 3, paragraph 3, lett. c) TUIR, raise some concerns.

The courts recognize in the repealed paragraph 3, letter. c) of Art. 3, a domestic remedy, like the tax credit, which is useful to prevent and avoid the phenomena of international double taxation.

The exclusion contained in the old text of art. 3 TUIR makes it possible to avert *in nuce*, even before its occurrence, the phenomenon of international double taxation in respect of a particular category of income.

This finding is uncontested and in line with that “protectionist” attitude who has frequently expressed the ordinary legislator towards subordinate work and that the tax legislator also manifests against the revenue accruing from performing this activity .

But if this approach is acceptable, otherwise it is the argument that, precisely because of the role, the application of the rule must be considered conditioning the exercise of taxing rights by a foreign state, although this does not follow from the terms wording of the article.

In essence, according to the Court, because paragraph 3 of art. 3, the old text TUIR is a remedy imposed by the legislator just to avoid double international taxation, it is necessary that these phenomena are realized in practice or at least that may occur. This in order to eliminate a “loophole” in the tax system, namely a lack of taxation, a risk that would materialize if we accept the argument in the taxpayers’ appeals.

It should be remembered that the decisions under review, support an interpretative hypothesis supported by a small part of the case law<sup>32</sup> related art. 3 of d.P.R. 29/9/1973 No 597, according to which the exclusion provided by that rule would not only have the purpose of avoiding double taxation but also to combat tax evasion.

This case-law, however, stands in contrast not only with art. 3 of d.P.R. No 597/1973, but also with the wording of the following art. 3, paragraph 3 lit. c) TUIR and with the opinion of much of the doctrine which has dealt at length the issues of employee tax<sup>33</sup>.

Compared to the pronouncement of 1990 of the Central Tax Commission in the reasoning done recently by the judges of legitimacy, new elements emerge, although in *obiter dictum*, and although it is not recognized explicitly in the internal rule the further purpose of combating tax evasion.

And so the Supreme Court tackles the question of the relationship between the internal rules and conventional rules, or the irrelevance of the transformation of a public Body into a Joint Stock company, nevertheless, the college in all three today’s decisions, reaches the same conclusion of the old judge – the 1990 – so the exclusion of Article. 3 is subject to the condition that the income of employees paid abroad are subject to taxation by the State in which the work was done.

<sup>32</sup> The cited Trib Comm Centr. 3/7/1990 No 493.

<sup>33</sup> Reference is to what is already expressed in the footnote 20, *adde* TINELLI, *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, cit.,spec. p. 281-282.

It should also highlighted the additional and unique aspect common to all three rulings that would seem to be in line with the opinion of those who believe that the real reasons for the repeal of the exclusion contained in paragraph 3, letter. c) of Art. 3 TUIR is the need to avoid “holes” in the Italian tax system.

Indeed, the eventual acceptance of the appeals of taxpayers would have the effect to make the dreaded distortion, because in virtue of the conjunction between the conventional and the internal standard, the fees would have been exempt from taxation both in Italy and in foreign country.

In the mind of the Supreme Court would thus seem to emerge powerfully the favor of tax reasons, but the college does not seem to strike a balance between the interests at stake: those fiscal on the one hand and those of the subordinate worker as weak subject.

It is to wonder if the implementation of the interest tax designed to prevent stretch marks in the internal tax system should prevail even when opposed to the structural “weak” of the work relationship. Weakness, in respect of which, the fiscal legislator expressed particular attention.

In fact, the compensation subject to “tax recovery” are those arising from employment carried out abroad, which has always been reserved by the legislator a special treatment and favoritism.

Finally, it is also questionable whether the prevalence of the public interest to tax collection could not now be anachronistic and at odds with the evolution of relations between the taxpayer and the financial Administration and a renewed attitude that emerged, with the introduction of new institutes or the reviving of ancient institutes.



## I

Cassazione Civile

Sezione tributaria

Sentenza n. 29455 del 30 ottobre 2008, depositata  
in data 17 dicembre 2008

Imposte sui redditi - Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)- Soggetti passivi-  
Rapporto di lavoro dipendente - Trasferimento di residenza - Iscrizione nell'AIRE  
- Luogo di prestazione dell'attività lavorativa - Artt. 15 e 19 della Convenzione  
Italia-Svizzera contro la doppia imposizione - Art. 3, comma 3 lett. c) del TUIR-  
Tassabilità in Italia della retribuzione in assenza di prelievo tributario da parte  
dello Stato estero.

*I redditi di lavoro prodotti in Svizzera da cittadini italiani iscritti all'AIRE, residenti all'estero, dipendenti dell'Ente Ferrovie dello Stato (ora Trenitalia SPA) in applicazione di quanto previsto dall'art. 19 della Convenzione Italia-Svizzera contro la doppia imposizione, ratificata e resa esecutiva con legge 23 dicembre 1978, n. 942, sono tassati nel paese di origine e, perciò, in Italia.*

## II

Cassazione Civile

Sezione tributaria

Sentenza n. 941 del 30 ottobre 2008, depositata in  
data 16 gennaio 2009

Imposte sui redditi - Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) - Soggetti  
passivi - Rapporto di lavoro dipendente - Trasferimento di residenza - Iscrizione  
nell'AIRE - Luogo di prestazione dell'attività lavorativa - Artt. 15 e 19 della  
Convenzione Italia-Svizzera contro la doppia imposizione - Art. 3, comma 3  
lett. c) del TUIR - Tassabilità in Italia della retribuzione in assenza di prelievo  
tributario da parte dello Stato estero.

*I redditi derivanti da lavoro dipendente all'estero, che abbiano i requisiti di cui all'art. 19 della Convenzione Italia-Svizzera, ratificata e resa esecutiva con legge 23 dicembre 1978, n. 942 contro la doppia imposizione sono tassati nello Stato di origine e perciò in Italia.*

### III

## Cassazione Civile Sezione tributaria

### Sentenza n. 3556 del 30 ottobre 2008, depositata in data 13 febbraio 2009

**Imposte sui redditi - Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)- Soggetti passivi- Rapporto di lavoro dipendente - Trasferimento di residenza- Iscrizione nell'AIRE - Luogo di prestazione dell'attività lavorativa - Artt. 15 e 19 della Convenzione Italia-Svizzera contro la doppia imposizione - Art. 3, comma 3 lett. c) del TUIR - Tassabilità in Italia della retribuzione in assenza di prelievo tributario da parte dello Stato estero.**

*I redditi di lavoro prodotti in Svizzera da cittadini italiani iscritti all'AIRE, residenti all'estero e dipendenti dell'Ente Ferrovie dello Stato (ora Trenitalia SPA) in applicazione di quanto previsto dall'art. 19 della Convenzione Italia-Svizzera contro la doppia imposizione, ratificata e resa esecutiva con legge 23 dicembre 1978, n. 942, sono tassati nel paese di origine e perciò in Italia.*

## Salti di imposta ed *expatriates*: notazioni a margine di alcune recenti sentenze della Corte di Cassazione

Carla Lollo

**SOMMARIO:** 1. Premessa; 2. Il fatto; 3. Il lavoro dipendente nel modello OCSE (cenni); 4. Sui presunti limiti all'applicabilità dell'esclusione dell'art. 3, comma 3, lett. c) TUIR; 5. Sulla irrilevanza della trasformazione dell'Ente Ferrovie in Trenitalia SPA (osservazioni); 6. I rapporti con i paesi a fiscalità privilegiata: l'art. 2, comma 2-bis del TUIR e l'iscrizione nell'AIRE; 7. Osservazioni.

### 1. Premessa

La disciplina dei proventi derivanti dall'esercizio di lavoro dipendente all'estero da parte di soggetti italiani, meglio definiti con il termine inglese *expatriates*, è sempre stata oggetto di una particolare attenzione da parte del nostro legislatore.

Infatti, rispetto alle ulteriori e molteplici fattispecie di proventi prodotti al di fuori dello Stato italiano, per questa specifica categoria di redditi il legislatore fiscale ha previsto in passato, al ricorrere di determinate condizioni, l'esonero dal prelievo fiscale e nel presente una diversa e peculiare modalità di determinazione della base imponibile<sup>1</sup>.

La particolare attenzione dimostrata dal legislatore rispetto alle altre tipologie di proventi elencate nell'art. 6 del TUIR si fonda su una pluralità di motivazioni, prima fra tutte quella per cui le retribuzioni percepite da cittadini italiani per l'attività subordinata svolta all'estero in quanto *species*, a fini fiscali, del *genus* "lavoro dipendente", beneficiano anch'esse di quel *favor* disciplinare-normativo riservato, a parere di datata e recente dottrina<sup>2</sup>, alla categoria di riferimento.

Accanto alle motivazioni, per così dire di carattere generale, che hanno indotto il legislatore a mostrare un occhio di riguardo per la categoria di appartenenza, vi sono ulteriori e specifiche ragioni che rendono opportuno riservare a questa particolare tipologia di redditi di lavoro dipendente un differente trattamento fiscale rispetto alle altre specie di proventi prodotti all'estero, riconducibili alle altre tipologie.

Così in dottrina è stato evidenziato «l'oggettivo disagio delle condizioni di lavoro che il dipendente espatriato si trova ad affrontare» e la necessità «di garantire una tranquillità fiscale al lavoratore al fine di evitare appesantimenti amministrativi tali da distrarre il lavoratore dalla sua attività...» nonché la connessione della particolarità impositiva con «una più ampia prospettiva di sviluppo della competitività del lavoro italiano all'estero»<sup>3</sup>.

La particolare disciplina fiscale interna riservata al lavoro dipendente all'estero si riferisce tuttavia a fattispecie reddituali istituzionalmente caratterizzate da rilevanti profili di "estraneità", pertanto non esaurisce i suoi effetti all'interno dello Stato italiano, poiché si intreccia con le disposizioni fiscali vigenti nel Paese in cui è stata eseguita la prestazione lavorativa.

Sicché, al fine di scongiurare o quanto meno limitare i cd. fenomeni di "salto di imposta" o di evasione e, soprattutto, di doppia imposizione internazionale, si rende necessario un coordinamento fra le due normative attraverso una equilibrata ripartizione della potestà impositiva fra Stati, la quale, peraltro, agevola il commercio internazionale e gli investimenti mediante l'abbattimento o la riduzione delle cosiddette "frontiere fiscali".

In generale, prescindendo dalla specifica disciplina dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, tale coordinamento è normalmente assicurato da norme interne. Così i singoli ordinamenti per eliminare o quanto meno limitare il fenomeno della

<sup>1</sup> Si ricorda in proposito che il D.P.R. n. 597/1973, all'art. 3, comma 2, escludeva espressamente dalla base imponibile «i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero da cittadini italiani emigrati che sono rimasti iscritti nelle anagrafi della popolazione residente».

Successivamente, recependo l'elaborazione amministrativa, il TUIR n. 917/1986 all'art. 3, comma 3, lett. c), modificava il dettato normativo e riferiva la predetta esclusione ai «redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto».

Attualmente, l'art. 51 del TUIR al comma 8-bis prevede, per i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, una modalità di determinazione particolare cd. "convenzionale" sulla base, cioè, di retribuzioni definite annualmente con decreto del Ministro del Lavoro e della Previdenza Sociale.

Sulla evoluzione della disciplina normativa cfr. CARALLO, *Tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, convenzioni internazionali contro la doppia imposizione e worldwide principle*, in questa Rivista, 2000, p. 130.

<sup>2</sup> PUOTI, *Il lavoro dipendente nel diritto tributario*, Milano 1975; TINELLI, *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, Riv. trib., 2000, 269; CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001; PUOTI, *Il lavoro subordinato (diritto tributario)* Encicl. Giuridica, XXIII, Milano.

<sup>3</sup> TINELLI, *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, cit., pp. 271-273. CARDELLA, *Il punto sulla disciplina dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero*, Rass. trib., 2003, p. 894.

doppia imposizione internazionale possono scegliere di non esercitare la propria potestà impositiva, esonerando quindi dalla tassazione un particolare provento, ovvero prevedere specifici rimedi interni come, ad esempio, il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero, o infine, come *extrema ratio*, consentire al contribuente di produrre alla competente autorità finanziaria una istanza per ottenere il rimborso del prelievo fiscale subito all'estero.

Tuttavia, le norme interne da sole non sempre sono sufficienti a tale scopo, pertanto gli Stati, sempre più frequentemente, stipulano Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione<sup>4</sup>.

Non sempre agevole appare però il contrasto del cosiddetto fenomeno dell'evasione e del "salto di imposta", in virtù del quale un determinato provento prodotto in Italia da un soggetto non residente, ovvero prodotto all'estero da un residente, va esente da prelievo fiscale in entrambi gli Stati, sia pure in assenza di specifiche norme di esclusione applicabili.

Così come sottolinea attenta dottrina<sup>5</sup>, peraltro la prevenzione dei fenomeni di evasione fiscale perseguita dalle Convenzioni internazionali è una finalità che sembra essersi affermata successivamente, come conseguenza di un processo di evoluzione, rispetto allo scopo precipuo, perseguito e dichiarato nella intitolazione dei preamboli dei più datati Accordi redatti sulla base del modello OCSE: la lotta alla doppia imposizione internazionale<sup>6</sup>.

Pertanto, come sottolineato da autorevole dottrina<sup>7</sup>, anche in base ad un confronto fra le più antiche e le più recenti Convenzioni stipulate dall'Italia, si può affermare che, diversamente dal passato, attualmente si concludono accordi contro la doppia imposizione anche al fine di combattere l'evasione fiscale, pur se spesso tale finalità viene enunciata come ulteriore e sussidiaria rispetto alla lotta alla doppia imposizione internazionale<sup>8</sup>.

Le sentenze che qui si prendono in esame, tutte relative a fattispecie disciplinate *ratione temporis* dall'art. 3, comma 3, lett. b) del TUIR, rappresentano un ulteriore

<sup>4</sup> SACCHETTO, *Diritto tributario (convenzioni internazionali)*, Encicl. del diritto, Annali, 2007, p. 517, evidenzia, in proposito, la correlazione intercorrente fra l'internazionalizzazione dell'economia, la progressiva estensione delle pretese tributarie degli Stati nei confronti di situazioni realizzatesi fuori dal proprio territorio e la conseguente necessità di pervenire ad accordi fra i vari ordinamenti. L'Autore sottolinea, altresì, le sicure e costanti prove di efficienza fornite dallo strumento convenzionale nella soluzione delle controversie aventi ad oggetto la ripartizione delle reciproche pretese statali.

Evidenzia che la necessità di prevenire il fenomeno della doppia imposizione internazionale, quale ostacolo allo sviluppo del commercio internazionale, è stata avvertita dal nostro paese fra i primi del mondo, come testimonia la stipulazione a Roma di una Convenzione fra Italia, Austria, Polonia, Regno Serbo-Croato-Sloveno, Romania ed Ungheria, in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, in epoca immediatamente successiva alla prima guerra mondiale DEL GIUDICE, *La doppia imposizione internazionale sul reddito e sul patrimonio*, 1975, p. 29.

<sup>5</sup> UCKMAR, *I trattati internazionali in materia tributaria*, in *Diritto Tributario Internazionale*, 2005, 101.

<sup>6</sup> Il preambolo delle convenzioni internazionali che si adeguano al modello OCSE enuncia come scopo di carattere generale dell'accordo internazionale «il contrasto della doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio». Tale scopo talvolta viene integrato, così come si precisa anche in nota nel Modello tipo OCSE del 2000 dalla «lotta alla elusione ed alla evasione fiscale» su esplicita opzione in tal senso da parte degli Stati contraenti, cfr. SACCHETTO, *Diritto tributario (convenzioni internazionali)* cit., p. 524. Sottolinea però che l'enfasi posta sul primario obiettivo di eliminazione della doppia imposizione non deve far dimenticare l'altra importante finalità perseguita dalla maggior parte delle convenzioni, ancorché affermatosi successivamente SACCHETTO, *Diritto tributario (convenzioni internazionali)* cit., p. 529.

<sup>7</sup> UCKMAR, *I trattati internazionali in materia tributaria*, cit. 112.

<sup>8</sup> Così, ad esempio, la prevenzione dell'evasione fiscale non figura nel titolo e neanche nel preambolo della Convenzione tra l'Italia ed il Belgio approvata con legge 30 luglio 1973 n. 527, mentre è invece enunciata nel successivo Accordo ratificato con legge 3.4.1989 n. 148; analoga differenza si rinviene tra la Convenzione Italia/Francia approvata con legge n. 469 del 9 febbraio 1963, l'accordo aggiuntivo approvato con legge n. 766 del 9 agosto 1967 ed il successivo Accordo ratificato con legge 7.1.1992 n. 20, tra la Convenzione Italia/Israele approvata con legge n. 201 del 12 aprile 1973 ed il successivo Accordo approvato con legge 9.10.1997 n. 371, tra la Convenzione Italia/Svezia approvata con legge n. 280 del 13 marzo 1958, l'accordo aggiuntivo approvato con legge n. 1299 del 12 dicembre 1967 ed il successivo Accordo ratificato con legge 4.6.1982 n. 439; tra la Convenzione fra Italia/Paesi Bassi approvata con legge n. 704 del 18 giugno 1960 ed il successivo Accordo ratificato con legge 26 luglio 1993 n. 305.

contributo alla tematica fiscale del lavoro dipendente svolto all'estero (precisamente in Svizzera) da parte di cittadini italiani e si connotano per le particolari motivazioni contenute e per le conclusioni cui perviene la Corte di legittimità, essenzialmente tese a scongiurare il fenomeno del cd. "salto di imposta".

Prima di analizzare e di commentare le pronunce in esame, si procederà ad una succinta esposizione dei fatti e trattandosi di identiche fattispecie, sebbene riferite a differenti contribuenti, per brevità di esposizione, si riferirà un'unica vicenda, comune a tutte le decisioni in rassegna.

## 2. Il fatto

Alcuni dipendenti dell'Ente Ferrovie dello Stato (attualmente Trenitalia SPA) prestavano servizio continuativamente dal 1994, dal 1991 al 1998 e dal 1962 in località della Svizzera, presso differenti sedi dell'Ente Ferrovie Italiane. Essi avevano trasferito la residenza in Svizzera e si erano altresì iscritti all'AIRE.

I dipendenti chiedevano al fisco italiano il rimborso delle ritenute IRPEF, indebitamente operate negli anni 1992-2001 e 1991-1998 sulla retribuzione, relativa all'attività lavorativa svolta in Svizzera, in virtù della esclusione prevista dal comma 3, lett. c) dell'art. 3 TUIR.

Formatosi il silenzio rifiuto, i contribuenti proponevano ricorso alle competenti Commissioni tributarie provinciali, asserendo:

- la non applicabilità dell'art. 19 della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Confederazione Svizzera per evitare le doppie imposizioni, ratificata e resa esecutiva con legge 23 dicembre 1978, n. 943, in virtù della trasformazione dell'Ente Ferrovie dello Stato nella società per azioni Trenitalia;
- l'applicabilità alle retribuzioni ricevute della esclusione da tassazione prevista dall'allora vigente comma 3, lett. c) dell'art. 3 TUIR, in quanto reddito di lavoro dipendente «prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto».

Le Commissioni tributarie provinciali adite, pur condividendo i motivi del ricorso, accoglievano tuttavia parzialmente il ricorso<sup>9</sup> circoscrivendo il diritto alla restituzione ai soli quarantotto mesi precedenti le richieste, secondo quanto specificamente previsto dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

I contribuenti parzialmente soccombenti e le Agenzie delle Entrate interessate ricorrevano avverso tali decisioni presso le competenti Commissioni tributarie regionali.

Nell'accogliere il ricorso dell'Agenzia delle Entrate i giudici aditi ritenevano il prelievo fiscale fondatamente operato dallo Stato Italiano secondo il disposto dell'art. 19 della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Confederazione Svizzera, applicabile alla fattispecie controversa nonostante l'avvenuta trasformazione dell'Ente Ferrovie dello Stato in società per azioni (Trenitalia S.p.A.).

Tale trasformazione aveva, infatti, determinato un mutamento strutturale meramente formale e non sostanziale. A conferma di ciò i giudici sottolineavano come

<sup>9</sup> Per conclusioni simili riferite a fattispecie analoghe cfr. Comm. trib. Milano decisioni 12.11.2003 e 1.12.2003 n. 198 e n. 188 in [www.agenziadellentrate.it](http://www.agenziadellentrate.it).

lo Stato italiano stesso non avesse attribuito a tale operazione rilevanti effetti, così come testimoniato dal ripetuto utilizzo della vecchia denominazione (Ente Ferrovie dello Stato) in luogo di quella corretta (Trenitalia SPA) nel testo delle Convenzioni successive alla trasformazione dell'Ente pubblico.

Peraltro secondo i giudici la disapplicazione della normativa convenzionale e la conseguente riviviscenza della norma interna avrebbero condotto ad una conclusione inaccettabile: l'esclusione di qualsiasi forma di prelievo sui proventi relativi all'attività svolta all'estero.

Avverso le decisioni di seconda istanza i contribuenti ricorrevano in Cassazione ai sensi dell' art. 360 C.P.C. per violazione di legge e vizi di motivazione, in relazione agli articoli 2, comma 2 bis, 3, comma 3, lett. c), 20, 15 (ora 165), 129 (ora 169) del TUIR, articoli 4, par. 2, 15 e 19 della Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Confederazione Svizzera per evitare le doppie imposizioni, ratificata e resa esecutiva con legge 23 dicembre 1978, n. 943, del D.l. 5.12.1991 n. 386, conv. nella legge n. 35 del 1992 (in materia di trasformazione Ente Ferrovie dello Stato).

La Corte di legittimità riteneva fondato il prelievo fiscale operato in Italia, in virtù del citato art. 19, il quale stabilisce il principio della tassazione nel paese di origine del compenso derivante da prestazione lavorativa svolta nei confronti di un datore di lavoro *lato sensu* pubblico e, conseguentemente, respingeva i ricorsi dei contribuenti.

L'iter argomentativo seguito dal Collegio giudicante, comune alle tre sentenze in rassegna, è molto interessante ed è incentrato sui presupposti di applicazione dell'allora vigente art. 3, comma 3, lett. c) del TUIR e sui rapporti intercorrenti fra normativa convenzionale e normativa interna.

A giudizio del Collegio l'esclusione dal prelievo prevista nella norma del TUIR per il lavoro dipendente svolto all'estero, opera unicamente per impedire il verificarsi di una doppia imposizione internazionale e perciò, presuppone l'assoggettamento a tassazione del compenso da parte dello Stato estero.

Pertanto, nel caso in cui il compenso non sia all'estero assoggettato a tassazione la norma non può trovare applicazione perché il contestuale esonero da tassazione anche in Italia determinerebbe un "salto di imposta" illegittimo e ingiustificato in quanto non riconducibile ad una norma agevolativa o di esclusione.

Ancora, l'esecuzione della tassazione sostenuta dai contribuenti non sarebbe stata comunque ipotizzabile anche in virtù dell'applicazione alla fattispecie della norma convenzionale (il citato art. 19) ad ambito applicativo più ristretto di quella nazionale.

Essa infatti si riferisce esclusivamente ai rapporti tra enti pubblici, in senso lato, e dipendenti che abbiano la stessa nazionalità ed in quanto norma speciale prevale sulla disposizione interna.

In buona sostanza, secondo i giudici, l'ordinamento tributario italiano ha subordinato l'esonero dalla tassazione - quello contenuto nel citato art. 3 TUIR - al corrispondente esercizio del prelievo fiscale da parte dello Stato estero, tuttavia, in assenza di prove che dimostrino l'avvenuta tassazione all'estero del compenso e con lo specifico fine di scongiurare fenomeni di sottrazione al prelievo non previsti dalla *voluntas legis* attribuisce allo Stato italiano il diritto di riappropriarsi della potestà impositiva sulla base di una norma convenzionale, la quale, stante il principio di specialità, prevale sulla norma interna.

A tal fine assolutamente ininfluyente appare l'avvenuta trasformazione dell'ente pubblico in SPA, invocata dai ricorrenti, sia perché la convenzione si riferisce ad un determinato ente autonomo di diritto pubblico (Ferrovie dello Stato e Ferrovie federali)

a prescindere dalla forma giuridica in concreto rivestita, sia perché non sarebbe ipotizzabile una modifica unilaterale della Convenzione da parte dello Stato italiano che oltretutto determinerebbe l'inaccettabile conseguenza della sottrazione dei redditi da qualsiasi imposizione tributaria.

Infine, *ad abundantiam*, i giudici richiamano la disposizione contenuta nell'art. 2, comma 2bis del TUIR, introdotta dalla legge n. 448 del 23.12.1988, applicabile alla controversia in virtù della sua efficacia retroattiva, in base alla quale si considerano comunque residenti in Italia, salva prova contraria, coloro che pur essendosi cancellati dall'anagrafe della popolazione residente risultino immigrati in paesi a fiscalità privilegiata (come la Confederazione Svizzera), unitamente alla posizione "ministeriale" che esclude che la iscrizione nell'AIRE di per sé da sola rappresenti circostanza sufficiente a dimostrare la cessazione di residenza in Italia ed il corrispondente trasferimento all'estero.

### 3. Il lavoro dipendente nel modello OCSE (cenni)

L'art. 15 del Modello di Convenzione OCSE si occupa in generale delle remunerazioni derivanti dalla prestazione di attività dipendente. Disposizioni particolari sono previste nei successivi articoli 18, 19 per le pensioni, le remunerazioni e le pensioni relative a funzioni di carattere pubblico<sup>10</sup>.

L'art. 15 modello OCSE prevede che, fatte salve le disposizioni degli artt. 16, 18 e 19, le remunerazioni di lavoro dipendente che un residente di uno Stato contraente percepisce sono imponibili solo in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro Stato contraente. In tale ultimo caso le remunerazioni percepite sono imponibili in questo altro Stato. L'art. 15, dunque, detta la regola generale per cui le remunerazioni di lavoro dipendente percepite da un residente di uno Stato contraente sono imponibili esclusivamente nello Stato di residenza del lavoratore. Tuttavia, se l'attività subordinata è svolta in un paese diverso da quello di residenza, questo ha il diritto di assoggettare a tassazione i proventi derivanti dall'attività eseguita nel proprio territorio.

Mette subito conto evidenziare che, ad una più attenta analisi, la fattispecie prevista nel primo periodo dell'art. 15 non integra un'ipotesi di reddito di lavoro dipendente transnazionale posto che non ricorrono i presupposti di estraneità rispetto ad un altro Stato. È palese, infatti, che un contribuente che svolge il proprio lavoro dipendente esclusivamente nello Stato in cui risiede non è, né può essere, oggetto di convenzioni internazionali volte a evitare che lo stesso reddito venga tassato due volte dal momento che non vi sono due luoghi (*recte due Stati*) tra i quali comporre il bilanciamento impositivo – quello di residenza e quello di esecuzione della prestazione.

Ciò premesso, si deve allora ritenere che la fattispecie da tenersi in considerazione è quella in cui il contribuente svolge la propria attività di lavoro dipendente, anche o esclusivamente, nell'altro Stato contraente.

Ebbene il principio a cui si ispira il regime convenzionale dei redditi di lavoro dipendente è quello di attribuire, tendenzialmente, la potestà impositiva allo Stato

<sup>10</sup> In generale per una panoramica sulle Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione si vedano tra gli altri PIAZZA, *Guida alla fiscalità internazionale*, 1997; BORIO, *Guida alle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione*, 1998, MAISTO, *Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni*, 2008.

contraente in cui viene svolta la prestazione lavorativa, con conseguente astensione della pretesa tributaria da parte dello Stato di residenza<sup>11</sup>.

Siffatto criterio subisce, nel secondo paragrafo del summenzionato art. 15, alcune eccezioni relativamente alle attività di breve durata ed alle remunerazioni percepite dagli equipaggi di navi ed aeromobili in traffico internazionale<sup>12</sup>.

Per quel che qui interessa va detto che il principio di tassazione nel luogo di produzione del reddito o comunque di svolgimento dell'attività lavorativa subisce una nuova eccezione in caso di remunerazioni relative a servizi resi all'estero nell'esercizio di funzioni di carattere pubblico, cioè per prestazioni rese nei confronti dello Stato, di una suddivisione dello Stato o di un ente locale, se al di fuori di una attività commerciale o industriale svolta dal datore di lavoro.

Infatti, in relazione a tali retribuzioni, l'art. 19 del Modello di Convenzione OCSE, attribuisce il diritto di imposizione allo Stato di origine del compenso, nel cui interesse, del resto, è stata prestata l'attività lavorativa, ovvero a quello in cui i servizi sono resi qualora la persona fisica sia residente in detto Stato abbia la nazionalità di questo ultimo e non sia divenuto residente al solo scopo di rendervi i servizi.

Tale eccezione come sottolinea datata ma autorevole dottrina<sup>13</sup> risponde all'esigenza di uniformarsi alle regole di cortesia internazionale e del reciproco rispetto della sovranità.

La disciplina convenzionale delle remunerazioni di lavoro dipendente contenuta nel modello di convenzione tipo OCSE contro la Doppia Imposizione è recepita dalla Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Confederazione Svizzera per evitare le doppie imposizioni, ratificata e resa esecutiva con legge 23 dicembre 1978, n. 943, che non prevede in questa particolare materia specifiche disposizioni, così come invece per altri settori<sup>14</sup>.

Per quel che qui interessa va detto che il principio di tassazione nel luogo di produzione del reddito o comunque di svolgimento dell'attività lavorativa subisce una nuova eccezione in caso di remunerazioni relative a servizi resi all'estero nell'esercizio di funzioni di carattere pubblico, cioè per prestazioni rese nei confronti dello Stato, di una suddivisione dello Stato o di un ente locale.

Infatti, in relazione a tali retribuzioni, l'art. 19 del modello di convenzione OCSE, attribuisce la potestà di imposizione allo Stato di origine del compenso, nel cui interesse, del resto, è stata prestata l'attività lavorativa, ovvero, per effetto di una modifica introdotta dal modello del 1977, allo Stato in cui i servizi sono resi qualora la persona fisica sia ivi residente abbia la nazionalità di detto Stato e non sia divenuto residente al solo scopo di rendervi i servizi.

<sup>11</sup> Abbiamo volutamente utilizzato il termine "tendenziale" per evidenziare come ai sensi del citato articolo l'assoggettamento a prelievo del compenso da parte del paese di produzione del reddito non escluda l'esercizio della potestà impositiva anche da parte dello Stato di residenza del lavoratore, con la possibilità che, contrariamente allo scopo perseguito dagli Stati attraverso la stipulazione di Convenzioni contro la doppia imposizione si verifichino fenomeni di doppia imposizione, evitabili grazie a rimedi di carattere interno.

<sup>12</sup> Si ricorda che in caso di prestazioni di breve durata (intendendosi per tali quelle in cui il soggiorno estero non supera i 183 giorni annui, il datore di lavoro non sia residente nello Stato estero, ovvero non posseda una stabile organizzazione o una base fissa cui faccia carico la remunerazione stessa) le remunerazioni sono assoggettate a tassazione nello Stato di residenza del lavoratore ai sensi dell'art. 15 del Modello OCSE.

L'art. 15, inoltre, attribuisce il diritto di tassazione al paese in cui è situata la sede di direzione effettiva dell'impresa di navigazione, sulle remunerazioni percepite dagli equipaggi delle navi e degli aeromobili in traffico internazionale.

<sup>13</sup> DEL GIUDICE, *La doppia imposizione internazionale* cit., p. 93.

<sup>14</sup> Ci riferiamo, ad esempio, alla ipotesi di frazionamento del periodo di imposta nel caso di trasferimenti in corso di anno, contemplata da alcune Convenzioni contro la doppia imposizione fra cui anche dall'articolo 4, paragrafo 4 della citata Convenzione tra Italia e Confederazione Svizzera.

Tale eccezione rispetto al trattamento normalmente previsto per i redditi di lavoro subordinato, come sottolinea datata ma autorevole dottrina<sup>15</sup>, risponde all'esigenza di uniformarsi alle regole di cortesia internazionale e del reciproco rispetto della sovranità.

La disciplina delle remunerazioni di lavoro dipendente contenuta nel modello di convenzione tipo OCSE è recepita dalla Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Confederazione Svizzera per evitare le doppie imposizioni.

Quest'ultima Convenzione è conforme al modello OCSE del 1963 vigente all'epoca della sua conclusione<sup>16</sup> e pertanto presenta alcune peculiarità rispetto al modello del 1977 e agli altri successivi.

Ricordiamo, dunque, che analogamente al modello del 1963, l'art. 19 dell'Accordo fra Italia e Svizzera stabilisce per i proventi percepiti per lo svolgimento di pubbliche funzioni il principio di tassazione nello Stato di origine.

La norma, però, non prevede la deroga a tale criterio introdotta nel 1977, per effetto della quale la potestà di imposizione, al ricorrere delle condizioni già ricordate, è attribuita al paese di esecuzione della prestazione.

Peraltro, anche rispetto alla corrispondente disposizione del modello del 1963, l'art. 19 della Convenzione Italia/Svizzera presenta un'altra particolarità<sup>17</sup>: il cennato trattamento presuppone, infatti, che il percettore dei compensi abbia la nazionalità dello Stato per il quale vengono resi i predetti servizi.

#### 4. Sui supposti limiti all'applicabilità dell'esclusione dell'art. 3, comma 3, lett. c) TUIR

L'art. 3, comma 3, lett. c) del TUIR, applicabile *ratione temporis* alle controversie oggetto delle decisioni in rassegna, prevedeva l'esclusione dalla base imponibile per i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto<sup>18</sup>.

Il dettato normativo appariva caratterizzato da un sufficiente grado di chiarezza espositiva, assumendo rilevanza, ai fini dell'esclusione, le modalità concrete di svolgimento all'estero della prestazione.

Ciononostante la norma è stato oggetto di qualche intervento ministeriale e giurisprudenziale tendenti a circoscriverne l'ambito applicativo<sup>19</sup>. Parte della dottrina<sup>20</sup> ha anche sottolineato che gli uffici finanziari avrebbero posto una ulteriore condizione per l'applicazione della esclusione contenuta nell'art. 3: quella della tassazione nello Stato estero del reddito di lavoro dipendente.

<sup>15</sup> DEL GIUDICE, *La doppia imposizione internazionale* cit., p. 93.

<sup>16</sup> Si rammenta infatti che, anche se ratificato con legge del 1978, l'Accordo fra Italia e Svizzera è stato concluso a Roma il 9 marzo 1976.

<sup>17</sup> Ricordiamo che la predetta Convenzione reca anche altre disposizioni particolari. Ci riferiamo, ad esempio, alla ipotesi di frazionamento del periodo di imposta nel caso di trasferimenti in corso di anno, contemplata da alcune Convenzioni contro la doppia imposizione fra cui anche dall'articolo 4, paragrafo 4 della citata Convenzione tra Italia e Confederazione Svizzera.

<sup>18</sup> Sottolinea tuttavia la funzione agevolativa della norma essenzialmente con riferimento agli obblighi strumentali posti dalla legge a carico del soggetto passivo, CARALLO, *Tassazione dei redditi di lavoro dipendente* cit., p. 138.

<sup>19</sup> Cfr. la risoluzione ministeriale n. 5/1885 del 3 marzo 1995 che subordina l'esclusione alla permanenza all'estero per un periodo superiore a 183 giorni.

<sup>20</sup> TINELLI, *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, cit. p. 281.

Questa posizione sostenuta dall'Amministrazione finanziaria ed evidenziata in dottrina si ispira probabilmente a quell'isolato quell'orientamento giurisprudenziale<sup>21</sup> affermatosi con riferimento però all'art. 3 del D.P.R. n. 597/1973 che sembra essere stato recepito anche dalle decisioni in commento e che, in contrasto con il tenore letterale della norma, ha subordinato l'operatività della esclusione alla dimostrazione del verificarsi di un fenomeno di doppia imposizione internazionale<sup>22</sup>.

Tale orientamento giurisprudenziale è stato aspramente criticato in dottrina<sup>23</sup> e qualche autore ha in proposito evidenziato che ciò che contava ai fini dell'applicazione della norma fossero soltanto le concrete modalità di svolgimento della prestazione lavorativa, diversamente da quanto stabilito nell'art. 82 lett. f) del T.U. n. 645 del 1958 che, in materia di imposta di ricchezza mobile, invece subordinava l'esclusione alla tassazione del compenso da parte dello Stato nel quale era eseguita la prestazione<sup>24 25</sup>.

Per altri versi attenta dottrina<sup>26</sup> ha invece sottolineato come la combinazione della norma interna con le disposizioni convenzionali potesse provocare una sorta di "distorsione" del sistema fiscale: l'esonero dal prelievo dei compensi percepiti per l'attività dipendente svolta all'estero in ambedue gli Stati contraenti.

La necessità di scongiurare possibili fenomeni di evasione sarebbe dunque la reale motivazione alla base della scelta normativa di introdurre il vigente regime di determinazione "convenzionale" del reddito di lavoro dipendente prestato all'estero e di abrogare il comma 3 lett. c) dell'art. 3 del TUIR.

## 5. Sulla irrilevanza della trasformazione dell'Ente Ferrovie in Trenitalia SPA (osservazioni)

Altro aspetto di rilievo nell'economia delle vicende in esame sono i diversi effetti che la parte ricorrente ed i giudici riconnettono alla trasformazione dell'Ente Ferrovie in Trenitalia SPA.

Infatti, secondo i contribuenti la trasformazione dell'ente pubblico in società per azioni avrebbe determinato una modifica sostanziale e non soltanto formale del proprio datore di lavoro, sicché si tratterebbe di un soggetto diverso dall'Ente Ferrovie, non più qualificabile, ai fini dell'applicazione dell'art. 19 della Convenzione Italia Confederazione Elvetica, come ente pubblico.

<sup>21</sup> Espresso in Commissione Tributaria Centrale, 3.7.1990, n. 4934, *Diritto e pratica tributaria*, II, 1991, p. 298, con nota di LANTIERI.

<sup>22</sup> *Contra* Cass. 12.1.2004 n. 251 riferita anch'essa all'esclusione dalla base imponibile prevista dall'art. 3 del previgente d.P.R. 29.9.1973 n. 597.

<sup>23</sup> In dottrina esprimono perplessità su tale limitazione LANTIERI, *CIT. spec.* p. 300, in nota e p. 304.; MARONGIU, *Sulla tassabilità dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero*, Riv. dir. trib. 1991, II, p. 875; GUISSO GALLISAY, *Principi generali di diritto tributario internazionale e il concetto di residenza a fini fiscali*, Boll. trib., 1995, p. 168.

<sup>24</sup> CROVATO, *Il lavoro dipendente cit. spec.* p. 291.

<sup>25</sup> In particolare l'art. 82 del Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette, contenuto nel D.P.R. n. 645 del 29 gennaio 1958, rubricato "Territorialità dell'imposta", stabiliva, ai fini della tassazione, che si consideravano prodotti in Italia alcuni proventi fra cui quelli contenuti nella lettera f) e cioè «i redditi prodotti all'estero da soggetti domiciliati o residenti nello Stato quando non siano tassabili nell'altro Stato in forza di accordi internazionali». Ricordiamo altresì che in tema di imposta complementare progressiva parimenti l'art. 133 del T.U. n. 645 stabiliva che concorrevano a formare il reddito complessivo alcuni proventi fra cui anche, alla lettera e) «i redditi prodotti all'estero da soggetti residenti nello Stato quando non siano tassabili nell'altro Stato in forza di accordi internazionali».

<sup>26</sup> CROVATO, *Il lavoro dipendente cit. spec.* p. 308; TINELLI, *La nuova disciplina fiscale cit., spec.* p. 282; PUOTI, *I redditi di lavoro dipendente nel Modello OCSE, Corso di diritto tributario internazionale, coordinato da Uckmar*, Padova, 1999, 519 ss. spec. 531-532.

La perdita di tale qualifica avrebbe comportato la “riespansione” dell’art. 3, comma 3, lett. c).

Diversamente i giudici asseriscono, nonostante la trasformazione, la perdurante natura pubblica della società Trenitalia SPA, quindi una sorta di continuità giuridica fra l’originario ente Ferrovie e la SPA che rende così applicabile la norma convenzionale e non già la disposizione interna.

La posizione assunta dalla Corte, sulle cui motivazioni tuttavia i giudici scarsamente si soffermano, appare essere ispirata dal prevalente orientamento dottrinale e giurisprudenziale in materia di conferimento di pubbliche funzioni a enti costituiti nella forma societaria della SPA con capitale interamente o prevalentemente statale (ovvero regionale o locale) e di casi di trasformazione in società per azioni di enti pubblici economici.

Senza dilungarci sulla questione in esame, si ricorda, che tali fenomeni sono alquanto diffusi<sup>27</sup>, anche nel nostro settore: un esempio per tutti è caso della società Equitalia spa (società a totale partecipazione pubblica), la quale esercita l’attività di riscossione dei tributi<sup>28</sup>.

In merito alla natura (pubblica o privata) da attribuire a tali enti, è opportuno rammentare che dopo alcuni contrasti iniziali, la dottrina e la giurisprudenza prevalenti hanno affermato il principio della cd “neutralità” del modello societario rispetto alle finalità che con lo stesso si intendono perseguire<sup>29</sup>, giacché nelle ipotesi di esercizio di pubbliche funzioni da parte di organismi, almeno formalmente privatistici la veste giuridica rivestita non è determinante per la qualificazione della natura dell’ente.

In altre parole la questione relativa alla natura privata o pubblica dell’ente deve essere esaminata e risolta senza i condizionamenti indotti da profili formali e nominalistici.

È pertanto necessario verificare concretamente le deviazioni dal modello codicistico che possono caratterizzare la struttura di queste particolari strutture societarie.

Nel caso in cui le difformità siano tali da determinare una consistente alterazione dello schema societario sotto il profilo genetico, organizzativo e funzionale si deve ritenere di essere in presenza di enti la cui forma societaria non determina una perdita della natura pubblica<sup>30</sup>.

Sulla scorta di tale criterio, così come sottolineato da autorevole dottrina<sup>31</sup>, le rilevanti deviazioni rispetto allo schema societario tipico, proprie degli organismi risultanti dalla trasformazione di enti pubblici economici inducono a ritenere che gli stessi abbiano natura pubblica.

Nel caso che ci occupa, così come sembra emergere dalle sentenze in rassegna, l’adozione del modello societario non determina un’ “alterazione” della natura pubblica dell’ente e per tale ragione la norma convenzionale anche se nominalmente riferita all’Ente Ferrovie dello Stato è applicabile alla SPA risultante dalla trasformazione.

<sup>27</sup> CERULLI IRELLI, *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino 2006, p. 118 ss. CERULLI IRELLI, *Ente pubblico, problemi di identificazione e disciplina applicabile*, in CERULLI IRELLI-MORBIDELLI, (a cura di) *Ente pubblico ed enti pubblici*, Torino 1994, VII, 422. ROVERSI MONACO, *La teoria dell’ente pubblico in forma societaria*, Torino 2004.

<sup>28</sup> Sulla natura giuspubblicistica della società Equitalia, A. PARLATO, *Gestione pubblica e privata nella riscossione a mezzo ruolo*, *Rassegna tributaria*, 2007, 1355; M.C. PARLATO, *Brevi note sulla riscossione S.P.A.*, *Rassegna tributaria*, 2006, 1174.

<sup>29</sup> CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, Milano 2001, p. 525, e gli autori ivi citati in nota n. 5.

<sup>30</sup> Fra le altre, Cons. di Stato, sez VI, 2.3.2001, n. 1206, *Foro amm.*, 2001, 614; Id. 1.4.2000, n. 1885, *ibidem*, 2000, 1329 e le sentenze citate nel testo delle due decisioni. Cfr anche CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, cit., spec. p. 525 ss.

<sup>31</sup> CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo*, cit., spec. p. 532. L’Autore si sofferma diffusamente proprio sul caso di nostro interesse evidenziando come la deviazione dallo schema tipico societario risulti particolarmente accentuata proprio in relazione alla società per azioni derivante dalla trasformazione dell’Ente Ferrovie dello Stato.

## 6. I rapporti con i paesi a fiscalità privilegiata, l'art. 2, comma 2bis del TUIR e l'iscrizione nell'AIRE

Come ultimo argomento a sostegno della propria decisione, la Cassazione ricorda che ai rapporti fra Italia e paesi a fiscalità privilegiata, qual è appunto la Svizzera, si applica una norma contenuta nel TUIR e, precisamente, il comma 2-bis dell'art. 2, introdotto dalla legge 23 dicembre 1998 n. 448, introdotta allo scopo di combattere i cd. fenomeni di "eterovestizione" in materia di trasferimenti di residenza da parte delle persone fisiche.

Tale disposizione, che nel suo originario testo prevedeva che «Si considerano altresì residenti, salva prova contraria i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella G.U.»<sup>32</sup> ha introdotto all'art. 2 del TUIR un ulteriore criterio relativo all'individuazione della residenza a fini IRPEF e ha posto a carico del contribuente che si trasferisce in un paese a bassa fiscalità una presunzione di carattere relativo di residenza in Italia.

La norma in esame a giudizio della Corte, avrebbe efficacia retroattiva e perciò sarebbe applicabile ai trasferimenti di residenza anche se precedenti alla sua entrata in vigore<sup>33</sup>.

Il comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR consente al contribuente di dimostrare senza alcuna preclusione di carattere probatorio, la perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato Italiano e la corrispondente, reale e duratura localizzazione della propria residenza nel paese fiscalmente privilegiato<sup>34</sup>.

Orbene, nei casi in esame, la prova contraria fornita dai contribuenti appare alquanto limitata poiché i ricorrenti si limitano ad eccepire l'avvenuta iscrizione nell'AIRE propria e della relativa famiglia e la corrispondente cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente.

La Corte, in conformità con quanto sostenuto<sup>35</sup> dall'Amministrazione finanziaria in passato e in assenza di ulteriori elementi probatori, non ritiene tali circostanze indizi determinanti idonei a provare l'esistenza di un reale e duraturo rapporto con lo Stato di immigrazione instaurato a seguito di un effettivo trasferimento di residenza.

<sup>32</sup> Ricordiamo che tale norma è stata modificata dalla legge 24 dicembre 2007 n. 244 e l'attuale testo così recita: «Si considerano altresì residenti, salva prova contraria i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe della popolazione residente trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella G.U.»

<sup>33</sup> Sulla efficacia retroattiva e sulle questioni connesse cfr. ESPOSITO DE FALCO, *Il trasferimento di residenza come comportamento elusivo*, in questa Rivista n. 2/3 2008, p. 261 e le citazioni dottrinali ivi contenute. *Contra* l'efficacia retroattiva dell'art. 2bis circ. n. 140 del 24.6.1999 cit.

<sup>34</sup> Per i chiarimenti e le istruzioni in merito alle disposizioni introdotte dall'art. 10 della legge n. 448/1998 cfr. circ. n. 140 del 24.6.1999 in [www.agenziadellentrate.it](http://www.agenziadellentrate.it).

<sup>35</sup> Cfr. sul punto la circolare n. 304 del 2.12.1997 dove si legge espressamente che: «La cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE, non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova, anche in contrasto con le risultanze dei mezzi anagrafici»; ris. n. 17 del 10.2.1999 e da ultimo risoluzione n. 351 del 7.8.2008 nella quale si ribadisce che: «l'iscrizione all'AIRE costituisce condizione necessaria ma non sufficiente per poter essere considerato non residente, a differenza della iscrizione nell'Anagrafe della popolazione residente che, da sola costituisce presupposto per essere considerato residente in Italia»; in senso conforme in giurisprudenza Comm. trib. Reg. Lazio, 13.12.2001 n. 166 dove si ribadisce che: «La cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e la conseguente iscrizione all'AIRE, non sono elementi che consentono di escludere il domicilio fiscale nello Stato italiano quando vi siano altri elementi concorrenti a comprovarlo, quali, precipuamente la presenza di legami sociali e familiari».

## 7. Osservazioni

Esaurite queste doverose premesse di carattere sistematico è opportuno, ora, soffermarsi, sia pure brevemente, sulle motivazioni rassegnate nelle pronunce in commento.

Infatti, se da un lato alcune conclusioni enunciate appaiono condivisibili – come ad esempio l'irrilevanza della trasformazione dell'ente pubblico in SPA, ovvero le insufficienti prove addotte dal contribuente per dimostrare l'effettivo trasferimento di residenza – dall'altro lato, invece, suscitano qualche perplessità i limiti che i giudici individuano e che si frappongono come ostacoli all'applicazione dell'art. 3, comma 3, lett. c) del TUIR.

I giudici riconoscono nell'abrogato comma 3, lett. c) dell'art. 3 del TUIR un rimedio interno, al pari del credito d'imposta, utile a prevenire e a scongiurare fenomeni di doppia imposizione internazionale.

L'esclusione contemplata nel vecchio testo dell'art. 3 del TUIR, infatti, consentiva di scongiurare *in nuce*, ancor prima del suo verificarsi, il fenomeno della doppia imposizione internazionale nei confronti di una particolare categoria di proventi.

Tale conclusione è senz'altro condivisibile e si pone in linea con quell'atteggiamento "protezionistico" che ha frequentemente manifestato il legislatore ordinario nei confronti dei rapporti di lavoro subordinato e che il legislatore fiscale parimenti manifesta nei confronti dei compensi derivanti dallo svolgimento di tale attività.

Masetale impostazione appare condivisibile, non altrettanto appare l'argomentazione, secondo cui, proprio in virtù della funzione svolta, l'applicazione della norma deve ritenersi condizionata dall'esercizio della potestà impositiva da parte dello Stato estero, sebbene ciò non emerga dal tenore letterale dell'articolo.

In buona sostanza secondo il collegio giudicante, poiché il comma 3 dell'art. 3, vecchio testo, del TUIR è un rimedio posto dal legislatore al solo scopo di evitare casi di doppia imposizione internazionale, è necessario che nella pratica tali fenomeni si realizzino o quanto meno che si possano verificare. Ciò allo scopo di eliminare una "falla" nel sistema tributario, vale a dire una ipotesi di salto di imposta, rischio che si concretizzerebbe se si accogliesse la tesi sostenuta nei ricorsi dei contribuenti.

È opportuno ricordare che le decisioni in rassegna fanno propria una ipotesi interpretativa sostenuta da una esigua parte della giurisprudenza<sup>36</sup> riferita all'art. 3, del D.P.R. 29.9.1973 n. 597, secondo la quale l'esclusione prevista dalla citata norma non avrebbe soltanto la finalità di evitare la doppia imposizione ma anche quella di combattere l'evasione fiscale.

Questo orientamento giurisprudenziale però si pone in contrasto non soltanto con l'art. 3 del D.P.R. n. 597/1973, ma anche con il tenore letterale del successivo art. 3, comma 3 lett. c) del TUIR nonché con il parere di gran parte della dottrina che diffusamente si è interessata delle problematiche fiscali del lavoro dipendente<sup>37</sup>.

Rispetto alla pronuncia della Commissione Tributaria Centrale del 1990 nel ragionamento svolto recentemente dai giudici di legittimità emergono elementi di novità sebbene contenuti in *obiter dictum*, e sebbene non si riconosca espressamente nella norma interna la finalità ulteriore della lotta all'evasione fiscale. E così la Suprema

<sup>36</sup> La citata Comm Trib. Centr. 3.7.1990 n. 493.

<sup>37</sup> Si rinvia in proposito a quanto già espresso nella nota n. 20, cui *adde* TINELLI, *La nuova disciplina fiscale del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero*, cit., spec. pp. 281-282.

Corte affronta la questione del rapporto fra le norme interne e le norme convenzionali, o ancora l'irrelevanza della trasformazione di un ente pubblico in società per azioni, ciò nonostante e sebbene percorrendo altra via, il Collegio, in tutte e tre le odierne pronunce, perviene alla medesima conclusione dell'antico giudice – quello del 1990 – sicché l'esclusione dell'art. 3 oggi come allora è subordinata alla condizione che i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero siano stati assoggettati a tassazione dallo Stato nel quale l'attività lavorativa è stata svolta.

Va poi evidenziato l'ulteriore e peculiare aspetto comune alle tre pronunce per cui sembrerebbero porsi in linea con l'opinione di chi ritiene che la vera motivazione della abrogazione della esclusione contenuta nel comma 3, lett. c) dell'art. 3 TUIR sia la necessità di scongiurare "falle" nel sistema tributario italiano.

Infatti l'eventuale accoglimento dei ricorsi dei contribuenti avrebbe avuto l'effetto di realizzare la temuta distorsione giacché in virtù del combinato disposto tra la norma convenzionale e quella interna, i compensi sarebbero risultati esenti da tassazione sia in Italia che nel paese estero.

Nel pensiero della Suprema Corte sembrerebbe dunque emergere prepotentemente il favore della ragione fiscale, tuttavia il Collegio non sembra contemperare un bilanciamento degli interessi in gioco: quelli di carattere fiscale da un lato e quelli del lavoratore subordinato nella sua qualità di soggetto debole.

C'è allora da chiedersi se la realizzazione dell'interesse fiscale volto ad evitare smagliature nel sistema impositivo interno debba prevalere anche quando si contrapponga alla "debolezza" strutturale del rapporto di lavoro subordinato. Debolezza nei cui confronti anche il legislatore fiscale ha manifestato una particolare attenzione.

Infatti i compensi oggetto del "recupero a tassazione" sono quelli derivanti da lavoro dipendente svolto all'estero, cui è sempre stato riservato dal legislatore un trattamento particolare e di favore.

Infine c'è altresì da chiedersi se la prevalenza dell'interesse fiscale non possa risultare oggi anacronistica ed in contrasto con l'evoluzione dei rapporti fra contribuente ed Amministrazione finanziaria ed il rinnovato assetto affermatosi, anche grazie all'introduzione di nuovi istituti ovvero alla rivisitazione di vecchi.

SEZIONE III

APPUNTI E RASSEGNE

*Notes and surveys*



## Pedro Manuel Herrera Molina – Convenios de doble imposición y derecho comunitario (Instituto de estudios fiscales, Madrid, 2009, pp. 352 - ISBN: 978-84-8008-287-7)

Pietro Selicato\*

The theme of the relations between double taxation treaties and Community law is one of the most complex and delicate among those of the international tax law since it touches directly the balance between, on the one hand, of the sovereign powers of the Member States and, on the other hand, the part of these that the States themselves attributed to the European Union through the transfer of competences carried out through the Treaty establishing the European Economic Community dated 1957 and its supplementary agreements.

By virtue of this transfer, it could be taken for granted that the Community law shows its primacy not only upon the National laws, but also upon the International treaties that each Member State has signed with another Member State or with a non-EC State. Nonetheless, as the Author mentions in the opening of its work, the theme took up for a long time the scholars, not only European, that in the last fifteen years produced at least ten important monographs on the topic.

The complexity of the matter comes from the fact that the study of these issues brings the necessity to hold in consideration three different statutory systems. In the first place, the international law, in which are included not only the treaties against the double taxations but also the Wien Convention dated 1969, governing with rules of general character the law of the international agreements. In second place, the European law, original and derivative, reducing the negotiating power of the Member States. Third, the compared law, since the double taxation springs out from the concurrence of the different tax legislations of the contracting States.

As observes Professor Herrera, the two systems of rules should never be, at least in theory, in conflict since each of them operates in different ambits: the distribution of the power to tax in the case of the conventions; the fulfilment of the single market in the case of the Treaty of Rome. Nevertheless, among them can arise (and, in fact, arose) overlappings in which should always prevail the European law, at least on the basis of the “implicit powers” recognized to the Community by the article 308 of the Treaty establishing the EC in order to eliminate the obstacles to the fulfilment of the single market. Anyway the case law of the Court of Justice, carefully analyzed and reconstructed

---

\* Traduzione di Luca Lazzarini.

in a coherent system of principles in the work of Professor Herrera, shows us a wide and detailed framework of these relations.

With his usual theoretical exactitude Pedro Herrera elaborates on these basis the thesis, that assumes a central place inside the work, according to whom the double taxation constitutes by itself an obstacle to the exercise of the fundamental freedoms protected by the Treaty and, therefore, it is anyway in contrast with the Community law, even outside of the scope of the art. 293. Herrera takes a standing jump over all the interpretative difficulties arisen with reference to the article at stake.

According to the Author, it is particularly important to analyze those situations in which rises a discrimination contrary to the fundamental freedoms, of circulation and establishment, stated by the Treaty of Rome. More exactly, Herrera expresses the idea that in case of conflict between the European law and a bilateral Convention against the double taxations stipulated by a Member State it is necessary to declare the supremacy of the first upon the second, with an exception for the responsibility of the interested Member State for the non compliance with the obligations towards a third State.

According to the Author, bear witness in that sense not only the principles of supremacy and of the direct effect of the Community law but also the article 307 of the Treaty of Rome, that makes an exception for the International agreements stipulated by the Member States before their adhesion to the European Community but forces them, with reference to those agreements, to turn “to every means able to eliminate the contested incompatibilities”.

It is self-evident by now, indeed, in the case law of the Court of Justice (make reference to the *Saint Gobain* case) the idea that the agreements signed by a Member State after its adhesion to the Community cannot be in contrast with the Community rules. The incompatibility so affirmed is declined by the sentences of the Court in a wide series of cases that Herrera analyzes and classifies with great care.

Other than showing with precision the structure of the legal relations between double taxation treaties and Community law (making a distinction between original and derivative law), the text spreads in an in-depth way in a study of the main “points of tension” between the two systems, analyzing with the help of frequent recalls to the case law of the Court of Justice the concrete cases in which those tensions reveal.

Of great interest are the thesis asserted by Herrera with reference to the possible conflicts between conventional rules and Community rules as well. Starting from the assumption that in case of conflict are always the National States that must fit their legal systems to the European one, the Author puts into the limelight that in the case in which only one Member State signed the Convention, the obligation to adapt belongs to that State, still persisting the international liabilities in which that State can incur when the compliance with the European law involves the violation of the Convention. When, on the contrary, both the States parties are members of the EU, both States have the obligation to intervene in order to remove the conflict.

The relationship between European rules and conventional rules in matter of double taxation was expressly regulated by the article 293 of the Treaty of Rome, that requested the Member States to stipulate agreements aimed at guaranteeing to their citizens the elimination of the double taxation inside the Community, with a wording that nevertheless, appeared to most of the scholars lacking of an authentic legal value and too much respectful of the national rule-making power.

Indeed, the wording of the article 293 (“Member States shall, so far as is necessary, enter into negotiations with each other...”) seemed to outline a mere option and not

a real obligation of the Member State to remove the situations in which the double taxation may take place.

That rule has been tacitly repealed at the moment of the entry into force of the new “Treaty on the functioning of the European Union”, signed in Lisbon on December 13th 2007 and entered into force on December 1st 2009 after that, with the favourable outcome of the second Irish referendum, the long and difficult course bringing to its ratification by all the Member States came to its conclusion. The work of Herrera came into being just before the approval of the Lisbon Treaty and, therefore, deals with the analysis of the article 293 considering it still in force. Nevertheless, it offers to the reader a logical-systematic interpretation of the whole Treaty that goes beyond the doubtful wording of this provision that makes it completely useless to the ends of the contrast of the double taxation inside the European Community.

As Herrera observes, the abolition of the article 293 was provided for yet, without any justification, from the Treaty establishing a Constitution for the Europe signed in Rome on October 29th 2004, that never came into force since there has never been a ratification by all the Member States. In its contribution the Author analyzes the two possible hypothesis of interpretation of the “disappearance” of the article 293: the first considers its suppression as the failure of the efforts made to eliminate the double taxation inside the European Union; the second, on the contrary, sees in the abolition of that provision an extraordinary opportunity to allow the European institutions to directly intervene in order to achieve this goal.

Herrera affirms that the doubtful wording of the article 293 itself is the very reason why it cannot (it could not until it was in force) be considered as the only instrument provided by the Treaty in order to contrast the phenomenon of the double taxation. On the contrary, in the Author’s point of view, the missed stipulation by the Member States of the agreements envisaged by the article 293 would make legitimate, in force of the principles of subsidiarity and of the implicit powers, the intervention of the Institutions of the Community that could intervene with their directives, even though approved only by a part of the Member States, through the instrument of the enhanced cooperation.

In this way the work conserves its topicality also at the light of the disappearance of the article 293 from the new Treaty on the functioning of the European Union in the text resulting from the entry into force of the Lisbon Treaty. On the contrary, it anticipates the interpretation of the new rules with extraordinary farsightedness and rigorous systematic coherence.



## Pedro Manuel Herrera Molina – Convenios de doble imposición y derecho comunitario (Instituto de estudios fiscales, Madrid, 2009, pp. 352 - ISBN: 978-84-8008-287-7)

Pietro Selicato

Il tema dei rapporti tra le convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione e il diritto comunitario è fra i più complessi e delicati tra quelli compresi nel diritto tributario internazionale poiché tocca direttamente l'equilibrio tra i poteri sovrani degli Stati membri e la parte di questi che i medesimi Stati hanno attribuito all'Unione Europea mediante il trasferimento di competenze realizzato con il Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea del 1957 ed i suoi accordi integrativi.

In virtù di questo trasferimento, potrebbe apparire scontato che il diritto comunitario manifesti il suo primato non solo rispetto alle leggi nazionali ma anche nei confronti delle convenzioni internazionali che i singoli Stati membri hanno stipulato tra loro o con altri Stati. Nondimeno, come l'Autore ricorda in apertura del suo lavoro, il tema ha impegnato a fondo la dottrina, non solo europea, che negli ultimi quindici anni ha prodotto una decina di importanti monografie sull'argomento.

La complessità della materia deriva dal fatto che lo studio di questi problemi comporta la necessità di tener conto di tre sistemi normativi distinti. In primo luogo, il diritto internazionale pubblico, nel quale rientrano non solo le convenzioni in materia tributaria ma anche la Convenzione di Vienna del 1969, che regola con norme di carattere generale il diritto dei trattati internazionali. In secondo luogo, il diritto comunitario, originario e derivato, che comprime il potere negoziale degli Stati membri. In terzo luogo, il diritto comparato, poiché la doppia imposizione sorge per la concorrenza delle distinte legislazioni tributarie degli Stati contraenti.

Come osserva il Professor Herrera, i due sistemi di norme non dovrebbero trovarsi mai, almeno teoricamente, in contrasto tra loro poiché ciascuno di essi opera in ambiti diversi: la distribuzione del potere tributario nel caso delle convenzioni; la realizzazione del mercato unico nel caso del Trattato di Roma. Tuttavia, tra gli stessi possono verificarsi (e, di fatto, si sono verificate) sovrapposizioni nelle quali dovrebbe avere sempre prevalenza il diritto comunitario, se non per altro almeno sulla base dei "poteri impliciti" riconosciuti alla Comunità dall'articolo 308 del Trattato istitutivo per eliminare gli ostacoli alla realizzazione del mercato unico. Ma la giurisprudenza della Corte di Giustizia, che nel lavoro del Professor Herrera viene accuratamente analizzata e ricostruita in un sistema coerente di principi, ci mostra un quadro ampio ed articolato di questi rapporti.

Con il rigore teorico che gli è consueto Pedro Herrera elabora su queste basi la tesi, che assume rilievo centrale all'interno dell'opera, per la quale la doppia imposizione

costituisce di per sé un ostacolo all'esercizio delle libertà fondamentali tutelate dal Trattato e, pertanto, essa è comunque in contrasto con il diritto comunitario, anche al di fuori dalla portata dell'articolo 293. Herrera supera così a piè pari tutte le difficoltà interpretative che erano sorte con riferimento all'articolo in questione.

Ad avviso dell'Autore, risulta particolarmente importante l'analisi di quelle situazioni in cui si produce una discriminazione contraria alle libertà fondamentali, di circolazione e di stabilimento, sancite dal Trattato di Roma. Più precisamente, Herrera esprime l'idea che nel caso di conflitto tra il diritto comunitario ed una convenzione bilaterale contro la doppia imposizione stipulata da uno Stato membro si deve affermare la prevalenza del primo sulla seconda, fatte salve le responsabilità dello Stato membro interessato per l'inadempimento nei confronti di uno Stato terzo.

Secondo l'Autore, depongono in tal senso non solo i principi della supremazia e dell'effetto diretto del diritto comunitario ma anche l'articolo 307 del Trattato di Roma, che fa salvi gli accordi internazionali stipulati dagli Stati membri prima della loro adesione alla Comunità Europea ma impone ai medesimi, con riferimento a tali accordi, di ricorrere «a tutti i mezzi atti ad eliminare le incompatibilità contestate».

È ormai pacifica, infatti, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (basti a tal proposito il riferimento al caso *Saint Gobain*) l'idea che gli accordi stipulati da uno Stato membro successivamente alla sua adesione alla Comunità non possano essere in contrasto con le norme comunitarie. L'incompatibilità così affermata viene declinata dalle sentenze della Corte in una serie disparata di casi che Herrera analizza e classifica con grande cura.

Oltre ad esporre con precisione la struttura delle relazioni giuridiche esistenti tra le convenzioni contro la doppia imposizione ed il diritto comunitario (distinguendo tra diritto originario e diritto derivato), il testo si diffonde in modo approfondito nell'analisi dei principali "punti di tensione" tra i due sistemi, esaminando con l'ausilio di diffusi richiami alla giurisprudenza della Corte di Giustizia i casi concreti in cui tali tensioni si verificano.

Di grande interesse sono anche le tesi che Herrera sostiene con riferimento ai rimedi dei possibili conflitti tra norme convenzionali e norme comunitarie. Partendo dalla premessa che in caso di conflitto sono sempre gli Stati nazionali a dover adeguare il loro ordinamento ai precetti dell'ordinamento comunitario, l'Autore mette in evidenza che nel caso in cui uno solo degli Stati membri ha sottoscritto la Convenzione, l'obbligo di adeguamento compete a quest'ultimo Stato, ferma restando le responsabilità internazionali in cui può incorrere questo Stato quando il rispetto del diritto comunitario comporta la violazione della convenzione. Quando, invece, entrambi gli Stati contraenti sono membri della UE, entrambi gli Stati sono tenuti ad intervenire per rimuovere il conflitto.

Il rapporto tra norme comunitarie e norme convenzionali in materia di doppia imposizione era espressamente regolato dall'articolo 293 del Trattato di Roma, che sollecitava gli Stati Membri a stipulare accordi tendenti a garantire ai loro cittadini l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità, con una formulazione che, però, è apparsa alla gran parte della dottrina priva di una autentica rilevanza giuridica e fin troppo rispettosa del potere normativo nazionale.

In effetti, la formulazione adottata dall'articolo 293 («gli Stati membri avvieranno fra loro, per quanto occorra, negoziati ...») sembrava delineare una mera facoltà e non un vero e proprio obbligo degli Stati membri di rimuovere le situazioni in cui la doppia imposizione si può verificare.

La norma è stata tacitamente abrogata al momento dell'entrata in vigore del nuovo "Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea", sottoscritto a Lisbona il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1° dicembre 2009 dopo che, con l'esito favorevole del secondo referendum irlandese, si è completato il lungo e travagliato *iter* che ha portato alla sua ratifica da parte di tutti gli Stati membri. Il testo di Herrera ha visto la luce poco prima dell'approvazione del Trattato di Lisbona e, pertanto, affronta l'analisi dell'articolo 293 considerandolo ancora in vigore. Ciò nonostante, esso offre al lettore un'interpretazione logico-sistematica dell'intero trattato che supera in modo deciso l'ambigua formulazione di questa norma rendendola del tutto irrilevante ai fini del contrasto alla doppia imposizione intracomunitaria.

Come osserva Herrera, la soppressione dell'articolo 293 era stata già prevista, senza alcuna giustificazione, dal Trattato di Costituzione per l'Europa firmato a Roma il 29 ottobre del 2004, che non è mai entrato in vigore perché mai seguito dalla ratifica di tutti gli Stati membri. Nel suo contributo l'Autore esamina le due possibili ipotesi di lettura della "scomparsa" dell'articolo 293: la prima considera la sua soppressione come il fallimento degli sforzi fatti per eliminare la doppia imposizione nell'Unione europea; la seconda, invece, vede nella soppressione della norma una straordinaria opportunità per dar modo alle istituzioni europee di intervenire direttamente allo scopo di raggiungere questo obiettivo.

Herrera sostiene che proprio a causa dell'ambigua formulazione dell'articolo 293 esso non può (non poteva fino a quando è rimasto in vigore) esaurire tutti gli strumenti previsti dal Trattato per contrastare il fenomeno della doppia imposizione. Anzi, ad avviso dell'Autore, la mancata stipula da parte degli Stati membri degli accordi previsti dall'articolo 293 legittimerebbe, in virtù dei principi di sussidiarietà e dei poteri impliciti, l'intervento delle istituzioni comunitarie che potrebbero intervenire con proprie direttive, anche se approvate soltanto da una parte degli Stati membri attraverso lo strumento della cooperazione rafforzata.

In questo modo l'opera conserva la sua attualità anche alla luce della scomparsa dell'articolo 293 dal nuovo Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea nel testo risultante per effetto dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona. Anzi, anticipa l'interpretazione delle nuove norme con straordinaria lungimiranza e rigorosa coerenza sistematica.



# The deductibility of commercial royalties: an issue still to solve

Claudio Malgarini

## *Abstract\**

The article concerns the issue of the deductibility of commercial royalties paid between companies belonging to the same group for the exploitation of intangible assets. The occasion to deal with this subject is provided by the issuing of the Circular n. 1/2008 of the general headquarters of Guardia di Finanza on access, inspections and audits.

The so-called intangible assets, e.g. patents, trademarks, tradenames, know-how and other intellectual property, are frequently the outcome of activities of research and development particularly expensive in terms of human and financial resources.

Where the object of a contract is the right for one of the parties of exploiting the intangible asset, the consideration for this right is qualifiable as *royalty*. As the other positive elements of income, royalties contribute to the assessment of the taxable base for the fiscal year in which they contributed to the income production, unless their existence or their amount are still uncertain.

On the other side, for what it concerns the deductibility of costs deriving from the payment of royalties, the general principles and conditions for the deductibility of negative elements are brought up for discussion by the Circular of the Ministry of Finance dated Sept. 22 1980 n. 9/2267 in the case of deduction of royalties. In particular, the Ministry of Finance, focused on the intra-group operations concerning the concession of rights on intangible assets affirming two principles concerning the *an* and the *quantum* of the deductibility.

In particular, for what it concerns on the one hand the aspect of the *an*, the circular took position in favour of the non-deductibility of the royalties paid by enterprises limiting their activities to the mere marketing of goods manufactured by the related party. This rule is aimed at preventing “double deductions” of the same cost in case the cost of development of the intangible are already included in the cost of production of the good.

For what it concerns, on the other hand, the *quantum* of the deductibility, the Circular stated a limit, expressed in percentage, to the amount that the enterprise can pay to the related party in exchange of the right to exploit the intangible. The limits of 2% and 5% listed in the Circular, are no more able to regulate the issue at stake since

---

\* Edited by Luca Lazzarini.

the complexity of the matter doesn't allow an evaluation in advance of the adequacy of the royalties.

The Author came to the conclusion that the issue of the deductibility of commercial royalties as treated by the Tax Administration would have to be set in the background of the inherence of the cost to the business activity and not in the transfer pricing background. Furthermore the approach held by the Tax Administration neglects another principle - that on the contrary has a central position in the framework of the OECD approach insomuch to become a *condition sine qua non* of deductibility - relevant to the "benefit" that can be achieved by the licensee from the utilization of the intangible asset taking into account the fairness of the royalty.

According to the Author, in a transparent and fair relationship between Tax Authority and taxpayer it seems opportune, in conclusion, that the first, instead of relying upon presumptive assertions that risk to be superficial and unreliable, assesses the correct taxable base on the basis of the well-known criteria for the evaluation of the market value and modifies its approach on the matter at hand.

# La deducibilità delle royalties di tipo commerciale: una questione da risolvere

Claudio Malgarini\*

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. Tipologia di beni immateriali; 2.1. Brevetti industriali; 2.2. Marchio; 2.3. Know-How; 3. Royalties - definizione e trattamento tributario; 4. Conclusioni.

## 1. Premessa

L'esame della Circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza in materia di poteri in tema di accessi, ispezioni e verifiche<sup>1</sup> offre l'occasione per tornare su un argomento a me caro e già trattato in precedenti occasioni anni or sono<sup>2</sup>.

Mi riferisco alla deducibilità dal reddito imponibile delle royalties dovute ad altre società dello stesso gruppo d'impresе in corrispettivo per lo sfruttamento di beni immateriali.

L'era del mercato globale si caratterizza tanto per la velocità di circolazione dei beni, in specie quelli immateriali, quanto per le sofisticate tecniche che ne consentono la concreta diffusione, tra le quali si pone alla ribalta la consolidata prassi di concedere in uso tali beni a società dello stesso gruppo ovvero a terzi.

La cosiddetta proprietà intellettuale, in specie i brevetti, marchi, know-how, patenti, formule industriali e gli altri beni immateriali, spesso è il risultato di attività di ricerca e sviluppo particolarmente lunghe e costose, in termini di investimenti finanziari e di risorse umane, per dirla in breve trattasi di attività particolarmente *money and time consuming*<sup>3</sup>.

Solo al termine di un periodo di ricerca e sviluppo - e, giova sottolinearlo, esclusivamente nell'affatto scontato esito positivo della stessa - l'azienda potrà disporre della proprietà intellettuale prodotta al suo interno come meglio crede<sup>4</sup>.

\* Avvocato in Roma, CM & Partners, Studio Associato di Consulenza Tributaria e Societaria.

<sup>1</sup> Pubblicata in data 3 marzo, 2009 sul sito internet della Guardia di Finanza, [www.gdf.it](http://www.gdf.it).

<sup>2</sup> Cfr. C. MALGARINI, *Brevi osservazioni in tema di deducibilità delle royalties connesse alla distribuzione di beni*, in "Riv. Dir. Trib. Internazionale" n. 2/2000, pag. 176 e *Ancora spunti sulla deducibilità delle royalties connesse alla sola commercializzazione dei prodotti in Italia* in "Rass. Trib." n. 5/2001, pag. 1423, vedi pure G. D'Inverno e M. STRATA, *Transfer price: royalties corrisposte dal distributore residente alla casa-madre estera* in "il fisco" n. 14/2002.

<sup>3</sup> Cfr. G. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, 2005, 444. La proprietà intellettuale designa l'insieme dei diritti riconosciuti da un ordinamento per la tutela del brevetto, del marchio, del diritto di autore, dei modelli e disegni ornamentali, del diritto di costituzione di specie vegetali, nonché dei diritti connessi. Minimo comune denominatore di tali diritti è il riconoscimento al titolare di facoltà esclusive, con effetti *erga omnes*, in ordine alla produzione ed alla commercializzazione dei beni cui il diritto inerisce. Tali facoltà esclusive, inoltre, spiegano efficacia e possono essere invocate dai legittimi titolari solo entro i limiti territoriali dell'ordinamento in cui sono positivamente riconosciute.

<sup>4</sup> Sulle restrizioni agli scambi connesse alla tutela della proprietà intellettuale vedi ancora TESAURO, *op. cit.*, 446.

Alternativamente, l'azienda potrà acquistare ovvero utilizzare essi beni, in forza di un contratto c.d. atipico denominato "contratto di licenza d'uso", con cui il titolare del bene mette a disposizione di altri i risultati ottenuti dalla propria attività di ricerca scientifica a fronte del pagamento di *royalties*.

Il contratto di licenza viene generalmente ricondotto nell'ambito dei contratti costitutivi di diritti di godimento sui beni. Ne discende che la titolarità del bene immateriale rimane comunque in capo al soggetto licenziante, mentre al soggetto licenziatario spetta puramente e semplicemente il diritto di sfruttamento del bene oggetto del contratto di licenza, avuto riguardo ai patti convenuti in ordine, per esempio, al territorio, al tempo di utilizzazione ed alle classi merceologiche.

Lo scopo di tali contratti si rinviene nella comune volontà delle parti contraenti di penetrare insieme, direttamente o indirettamente, mercati inesplorati, che, in via autonoma, non sarebbero ancora sufficientemente pronti ad affrontare e che invece per questa via trovano la necessaria coesione e comunanza di interessi per farlo.

Difatti, da una parte, il licenziante si affaccia su nuovi mercati - anche per studiare meglio nuovi fenomeni economici, territoriali e di costume che pongono le basi per una più corretta valutazione economica futura - con l'aspettativa di diffondere la propria tecnologia ed i prodotti contrassegnati da marchi di proprietà accettando, per il momento, di circoscrivere i ricavi ai corrispettivi conseguiti dal licenziatario per lo sfruttamento del bene immateriale licenziato.

Il licenziatario, dall'altra parte, pagando il corrispettivo convenuto è in grado di utilizzare, nei limiti delle obbligazioni dedotte nel contratto di licenza, un bene immateriale - che da solo non avrebbe potuto né sviluppare, né acquistare - e così può, in buona sostanza, perseguire un disegno imprenditoriale altrimenti inibito nei fatti.

Al termine di questa breve premessa mi pare utile, anche ai fini di una migliore analisi delle osservazioni che seguiranno nel presente lavoro, porre in risalto fin da subito una inconfutabile conclusione, ossia che i rapporti giuridici di che trattasi attengono in tutto e per tutto a diritti disponibili e si inseriscono, di necessità, in un campo dove l'autonomia negoziale regna sovrana. Il naturale corollario di tale principio comporta la presenza di (i) contratti di licenza a carattere esclusivo, allorquando i licenziatari siano gli unici nella disponibilità d'uso del bene, oppure (ii) quelli di licenza non esclusiva, ove il licenziante si riserva la facoltà di concedere a terzi ulteriori licenze.

## 2. Tipologia di beni immateriali

È opportuno brevemente soffermarsi in via esemplificativa sui diversi tipi di beni immateriali che nell'*id quod plerumque accidit* costituiscono l'oggetto dell'accordo negoziale tra le parti.

### 2.1. Brevetti industriali

Ai sensi dell'articolo 2585 del codice civile oggetto del brevetto possono essere "le nuove invenzioni atte ad avere un'applicazione industriale, quali un metodo o un processo di lavorazione industriale (...) un prodotto o un risultato industriale e l'applicazione tecnica di un principio scientifico, purché essa dia risultati industriali".

Senza soffermarsi a lungo sulle tipologie di beni brevettabili, ci si limita in questa sede a rilevare che per invenzioni si intendono idee creative che consentono la soluzione di un problema tecnico suscettibile di applicazione nel campo dell'industria.

Ai sensi dell'articolo 66, comma 2, del codice proprietà industriale, il *brevetto di prodotto* conferisce al titolare il diritto esclusivo, tra gli altri, di usare, mettere in commercio tale prodotto, mentre il *brevetto di procedimento* conferisce al titolare il diritto esclusivo di applicare il procedimento, di mettere in commercio, vendere il prodotto ottenuto con il procedimento.

## 2.2. Marchio

Ai giorni d'oggi, spesso il marchio risulta essere il principale, se non l'unico, motivo che spinge il consumatore (i) *verso un prodotto*, in quanto, insieme alle caratteristiche intrinseche dello stesso, consente di distinguerlo dagli altri a disposizione sul mercato oppure (ii) *verso un'azienda*.

Indiscutibilmente esso assume vitale importanza per l'economia aziendale, giacché il marchio è uno dei segni distintivi dell'azienda e del bene prodotto o commercializzato dalla stessa a cui viene riconosciuta una tutela giuridica particolare<sup>5</sup>.

Varie sono le classificazioni che possono operarsi tra i marchi.

In primo luogo, va distinto il *marchio di fabbrica* (ovvero quello applicato dal produttore allorché i beni escono dalla fabbrica), dal *marchio di commercio* (quello applicato dal rivenditore) e dal *marchio di servizio* (volto a contraddistinguere l'attività di imprese di trasporti e comunicazioni, pubblicità, costruzioni, assicurazioni e credito, spettacolo, radio e televisione, trattamento di materiali e simili).

In secondo luogo, si suole distinguere tra marchi registrati e marchi di fatto.

I marchi registrati godono di una tutela ampia e completa e, segnatamente, del diritto di esclusività: ed invero, presupposto della tutela del marchio è l'avvenuta registrazione presso le competenti autorità.

Affinché un marchio possa essere registrato, occorrono alcuni requisiti di validità ed, in particolare:

- *novità* (ossia deve essere nuovo, ovvero non già noto al mercato);
- *liceità* (ossia non deve essere contrario alla Legge, all'ordine pubblico e al buon costume);
- *verità* (ossia non deve contenere indicazioni non veritiere sull'origine o sulla qualità dei prodotti, o comunque atte a trarre in inganno il consumatore);
- *originalità* (ossia deve possedere una capacità distintiva che lo renda suscettibile di appropriazione individuale).

I marchi non registrati (o "marchi di fatto") fruiscono invece di una tutela più limitata, relativa al solo pre-uso.

<sup>5</sup> Il marchio è il segno distintivo del prodotto e, precisamente, il segno attraverso il quale si attesta la provenienza della merce da una determinata impresa. La disciplina del marchio risulta attualmente da un complesso di fonti normative aventi diversa origine, tra le quali è opportuno ricordare:

- articoli 2569 - 2574 del Codice Civile;
- articoli 473 - 475 e 517 - 518 del Codice Penale;
- Regio Decreto 929/1942 (recante le disposizioni legislative in materia di brevetti per marchi di impresa, cosiddetta "Legge Marchi"), come modificato con il Decreto Legislativo 480/1992;
- Decreto del Presidente della Repubblica 795/1948 (recante le disposizioni regolamentari in materia di brevetti per marchi di impresa);
- Decreto del Presidente della Repubblica 540/1972 (recante norme per la semplificazione dei provvedimenti amministrativi in materia di brevetti per marchi di impresa);
- Regolamento del Consiglio dell'Unione Europea 40/1994 (recante la disciplina del marchio a livello comunitario).

Un'altra classificazione dei marchi è quella tra marchi individuali (facenti capo ad una singola impresa) e marchi collettivi (facenti capo ad enti ed associazioni legalmente riconosciute ed applicabili alle imprese dipendenti e associate).

Ulteriori classificazioni dei marchi, elaborate in particolare dalla dottrina, si rinvengono:

- nella distinzione tra marchi nominativi (consistenti in parole), emblematici (consistenti in figure e disegni) e misti (consistenti in parole e simboli);
- nella distinzione tra marchi deboli (con una ridotta capacità distintiva) e forti (con una forte impronta di originalità).

Appare utile soffermarsi brevemente anche sulle condizioni di trasferibilità del marchio, tanto sotto forma di concessione a titolo di mero godimento (licenza), quanto sotto quella di cessione a titolo definitivo della proprietà.

Va ricordato sul punto, che dottrina e giurisprudenza erano inizialmente orientate, da un lato, ad escludere radicalmente l'ammissibilità del trasferimento del marchio a titolo di licenza e, dall'altro, a ritenere possibile il trasferimento del marchio a titolo di proprietà solo con l'intera azienda o con un suo ramo ben definito.

Successivamente, si è giunti viceversa ad ammettere:

- la validità del contratto di licenza di marchio, sia con un solo licenziatario come esclusivista, sia con più licenziatari in simultanea, a patto tuttavia che il licenziatario si impegni ad osservare determinati standard qualitativi e che al concedente sia riservato il potere di controllo (da qui il proliferare di contratti di licenza di marchio sotto varie forme, tra cui il franchising ed il merchandising);
- la legittimità del trasferimento del marchio a titolo di proprietà *uti singolo*, senza necessità di trasferire l'intera azienda, od un suo ramo in senso tecnico, fermo restando il congiunto trasferimento degli altri elementi immateriali necessari affinché l'acquirente del marchio risulti in grado di sfruttarne per intero le capacità (brevetti, know-how, segreti di fabbricazione, formule, metodi di fabbricazione, ecc).

In particolari settori merceologici o di servizi, il marchio assicura sempre di più la conformità del prodotto al messaggio comunicato al pubblico, mentre in altri settori il marchio rappresenta piuttosto una garanzia qualitativa di determinati prodotti, intesa come provenienza degli stessi da un'impresa radicata sul territorio, a livello mondiale, di nota affidabilità<sup>6</sup> 7.

A tal fine è prevista la Registrazione internazionale del marchio presso l'Ufficio dell'Organizzazione Mondiale della Proprietà Industriale (OMPI), per registrare il marchio all'interno di diversi paesi con la finalità di creare un marchio riconosciuto a livello internazionale e non solo a livello nazionale.

<sup>6</sup> Cfr. VANZETTI - DI CATALDO, *Manuale di diritto industriale*, Milano 2003, Giuffrè, p. 127.

<sup>7</sup> La stessa Corte Europea ha individuato, ormai in modo costante, la funzione essenziale del marchio nella garanzia - per il consumatore o l'utilizzatore finale - dell'identità di origine del prodotto contrassegnato, idonea a distinguere senza possibilità di confusione questo prodotto da quelli aventi diversa origine e, a tal fine, ha precisato che affinché possa raggiungersi tale risultato è necessario che tutti i prodotti contrassegnati siano prodotti sotto il controllo di una unica impresa cui possa attribuirsi la responsabilità della loro qualità.

### 2.3. Know-How

Nell'ordinamento interno non troviamo una definizione di *Know-How*, termine anglosassone richiamato cionondimeno dalla nostra giurisprudenza<sup>8</sup>.

Nella prassi commerciale per *Know-How* si intendono quelle determinate conoscenze relative ad invenzioni non brevettate e tecniche riservate. Oggetto del *Know-How* possono essere le più varie, potendo costituire formule, procedure di addestramento, ed in generale informazioni di interesse industriale o commerciale.

Per *Know-How industriale* si intende quell'insieme di conoscenze legate ai processi utilizzati in sede di fabbricazione del bene o del servizio, mentre per *Know-How commerciale* si intende quell'insieme di conoscenze legate allo stadio di commercializzazione del bene o del servizio.

## 3. Royalties - definizione e trattamento tributario

**3.1.** In termini generali, può sostenersi che se l'oggetto dedotto in un contratto è costituito dallo sfruttamento di un bene immateriale la controprestazione è qualificabile come royalties; di converso, se il bene immateriale si atteggia a mero strumento utile a rendere una più ampia prestazione allora il rapporto giuridico va qualificato diversamente come una vera e propria prestazione di servizi.

Si è ricordato sub 1) che un'azienda può disporre della proprietà intellettuale in quanto prodotta internamente, attraverso le proprie risorse e conoscenze, oppure può ottenerne il diritto di utilizzo in forza di contratti atipici dietro pagamento di canoni, *id est royalties*.

Il termine royalties è comunemente riconducibile ai “*compensi di qualsiasi natura corrisposti per l'uso o la concessione in uso di un diritto d'autore (...) su marchi di fabbrica o di commercio, disegni o modelli, progetti, formule o processi segreti o per l'uso oppure la concessione di uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche, o per informazioni concernenti esperienze di carattere industriale, commerciale*”<sup>9</sup>.

Al pari delle altre componenti del reddito d'impresa, le royalties concorrono alla determinazione del risultato fiscale dell'esercizio, nel periodo di competenza, a meno che non siano ancora certe nell'esistenza, o non siano ancora oggettivamente determinabili nel loro ammontare.

Secondo gli ordinari criteri in materia, nella fattispecie ne discende che:

- l'iscrizione del costo deve avvenire sulla base del rispetto del principio della competenza economica, avuto riguardo ai termini e modalità di imputazione desumibili da un contratto di concessione in uso del bene immateriale in forza del quale l'impresa, a fronte del corrispettivo pagato, può utilizzare il predetto marchio;

<sup>8</sup> Tra le altre Cass 27 febbraio 1985, n. 1699, Metallurgica Italiana c. Schreiber, in cui si fa riferimento al Know-how come quelle “...conoscenze che, nell'ambito della tecnica industriale, sono richieste per produrre un bene, per attuare un processo produttivo o per il corretto impiego di una tecnologia ...” e Cass. 17 giugno 1981, n. 3931 Kock Engineering c. Min. Finanze in cui è definito come “l'insieme non divulgato delle informazioni tecniche brevettabili o no che sono necessarie alla riproduzione industriale come tale e, nelle stesse condizioni, di un prodotto o di un processo”.

<sup>9</sup> Art. 12 del modello OCSE, “the term royalties as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience” (Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version July 17, 2008).

- la certezza del costo si consegue con il perfezionamento del suddetto contratto e l'oggettiva determinabilità si desume dal contenuto del contratto stesso nella parte in cui sono determinate le royalties dovute in percentuale del fatturato, ovvero in misura fissa ovvero ancora in relazione al numero di pezzi venduti.

A ciò si aggiunga che, da un punto di vista fiscale, la deducibilità di un costo presuppone la preventiva imputazione al conto economico nell'esercizio di competenza e l'inerenza ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito.

La rigorosa applicazione dei descritti principi generali, in passato definiti con successo condizioni di imputabilità, validi per tutte le componenti reddituali, e condizioni di deducibilità, per le sole componenti negative, nella specifica materia della deducibilità delle royalties fu messa parzialmente in discussione da quanto indicato nella nota circolare del Ministero delle Finanze del 22 settembre 1980 n. 9/2267, volta a disciplinare, in buona sostanza, i rapporti economici nell'ambito delle imprese multinazionali.

In particolare il Ministero - per l'individuazione del c.d. "principio del prezzo di piena concorrenza" - si soffermò sulle operazioni infragruppo concernenti l'utilizzazione dei beni/diritti immateriali, ritenendo di poter affermare sul punto due principi, attinenti uno all'*an* e l'altro al *quantum*.

Per quanto riguarda l'*an* la circolare prese posizione sulla indeducibilità delle royalties sostenute dalle imprese che "limitano la loro attività alla sola commercializzazione dei beni prodotti dalla consociata".

Per quanto riguarda invece il *quantum* la stessa Circolare ha predeterminato un (irragionevole) limite alla percentuale di royalties che il licenziatario può riconoscere al licenziante in corrispettivo del diritto di sfruttamento acquisito.

Dal 1981 ad oggi, in numerosi convegni e conferenze di diritto tributario, le surriferite interpretazioni ministeriali sono sempre state oggetto di feroci critiche in ordine alla loro inadeguatezza, anche da parte di dirigenti ministeriali di rango elevato. Per cui stupisce che, in occasione della pubblicazione della richiamata circolare della GdF, non solo si sia persa l'occasione per offrire una interpretazione in linea con i moderni principi di diritto, ma, addirittura, venga confermato *apertis verbis* il precedente orientamento senza alcuna ragionevole motivazione.

3.2. Per quanto concerne l'aspetto relativo al "quantum" in questa sede si ritiene sufficiente rilevare che le previste percentuali di royalties del 2% e del 5% nonché l'eventuale supero accordato in casi eccezionali, ai giorni d'oggi hanno perso del tutto attendibilità, atteso che le spese per investimenti in proprietà intellettuale e la velocità di aggiornamento che la natura dell'investimento richiede, sono talmente elevati da non consentire - secondo i criteri indicati dalla circolare - il ritorno dell'investimento in tempi ragionevoli<sup>10</sup>.

Sul punto non si può non rilevare come la concessione in uso di beni caratterizzati proprio dall'originalità e dalla unicità non si presti, per sua natura, ad essere predefinita

<sup>10</sup> Basti pensare agli investimenti effettuati nel settore delle telecomunicazioni e in quello farmaceutico tanto per fare un esempio di settori che richiedono in continuo investimenti massicci. Come si può pensare che le basse percentuali di royalties ammesse dalla circolare possano condurre ad un ritorno dell'investimento? Attualmente risulta evidente e necessario, per un'impresa che dipenda esclusivamente dalla ricerca e dagli investimenti sostenuti da un'altra impresa, remunerarla mediante componenti reddituali calcolati in base al principio di libera concorrenza e di libera contrattazione sul valore economico che tra loro viene attribuito per il suddetto utilizzo.

in modo semplicistico<sup>11</sup>. Piuttosto richiederebbe una puntuale analisi volta ad individuare la congruità del canone avuto riguardo a fattori tecnici, peraltro bene individuati dalla circolare stessa, ossia a) effettuazione di ricerche e sperimentazioni, b) obsolescenza inferiore o superiore all'anno; c) vita tecnica dell'invenzione industriale; d) originalità, complessità e portata tecnologica; e) risultati ottenuti dallo stesso licenziante mediante l'utilizzazione industriale<sup>12</sup>.

**3.3.** Sull'altro aspetto relativo all'"an" la circolare – senza avvertire la necessità di giustificare il principio che intenderebbe affermare – è piuttosto chiara nel sostenere che le royalties legate puramente e semplicemente alla commercializzazione dei prodotti non possono essere dedotte dal reddito della licenziataria.

Il seguente esempio può chiarire meglio il timore dell'Amministrazione Finanziaria. Si immagini una società residente negli Stati Uniti (USA) controllante di una società commerciale residente in Italia (IT) e di una società produttiva residente in Romania (R).

USA, è titolare della proprietà intellettuale.

R, in forza di un contratto di lavorazione produce.

IT, in forza di un contratto di distribuzione ed uso del marchio commercializza in esclusiva in Italia i prodotti acquistati da R.

Potrebbe verificarsi che USA nel momento in cui passa le specifiche dei prodotti da costruire a R addebiti a quest'ultima società royalties di una certa misura, diciamo del 5%, di talché tali royalties concorrono insieme ad altri componenti negativi alla determinazione del costo del prodotto. A questo punto R vende a IT i suoi prodotti e così termina la catena intercompany.

Ma potrebbe pure accadere che USA addebiti le royalties non già ad R bensì direttamente a IT.

Allora il fatto veramente da accertare è se l'ammontare complessivamente addebitato da R e USA a IT, rispettivamente, per l'acquisto dei prodotti da commercializzare e per l'utilizzo del marchio, non comprenda due volte la stessa voce di costo, *id est* le royalties.

All'evidenza, l'interesse erariale meritevole di tutela è difatti rappresentato dal fatto che non deve potersi verificare la descritta duplice deduzione, una prima volta come componente del costo del prodotto e, una seconda volta, come royalties<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> C. GARBARINO Voce del Digesto, *Transfer Price*, 21 e 22 "... È bene precisare che questi valori non costituiscono presunzioni di congruità aventi valore di legge per l'ovvio motivo che essi sono prescritti da un atto – una circolare – non avente rango legislativo. Né tantomeno essi determinano meccanismi rigidi di applicazione che comprimano la discrezionalità dell'A.F. in sede di controllo..."

<sup>12</sup> Una seria analisi presuppone che detto bene:

- abbia formato oggetto di un significativo flusso di investimenti;
- sia idoneo a produrre dei benefici economici differenziali;
- possa, almeno sotto un profilo teorico, essere trasferito separatamente.

La determinazione del valore economico del marchio, quantità astratta e non fondata esclusivamente su dati obiettivi e quantitativi, impone il ricorso a stime, ipotesi e congetture.

Naturalmente, gli elementi di soggettività debbono essere analizzati alla luce di fondati requisiti; al riguardo, la dottrina aziendalistica è unanime nel ritenere che almeno tre sono i requisiti che un'attendibile metodologia dei marchi di impresa deve tentare di soddisfare.

- In sintesi, detti requisiti sono:

- razionalità (il metodo deve essere valido concettualmente e dotato di consistenza teorica);
- obiettività (il metodo deve essere concretamente applicabile ovvero deve essere fondato su dati certi o almeno credibili);

- neutralità o generalità (il metodo deve prescindere dalle caratteristiche e dagli interessi delle parti coinvolte nella negoziazione).

<sup>13</sup> Cfr. il Rapporto OCSE in tema di direttive sui "Prezzi di trasferimento per le imprese multinazionali e le amministrazioni fiscali", dove non si rinviene alcuna distinzione tra imprese produttrici ed imprese distributrici, essendo invece la deducibilità correttamente condizionata alla esistenza di un effettivo beneficio per l'impresa che sostiene il costo per le royalties..."

Sul punto l'amministrazione finanziaria ha affidato la soluzione del problema al più agevole impiego di presunzioni<sup>14</sup>, piuttosto che al concreto esercizio di una attività di controllo basata sull'analisi dei criteri per la determinazione del cd. valore normale, pur descritti con dovizia di argomentazioni nella circolare medesima: come già sostenuto in passato, tale soluzione – evidentemente basata su ben comprensibili ragioni di tutela fiscale – è da ritenersi del tutto insoddisfacente<sup>15</sup>.

Ed invero, se è comprensibile l'interesse da tutelare, non è, per converso, comprensibile lo strumento presuntivo proposto nella circolare, poiché se il soggetto titolare del marchio, per restare al nostro esempio, non avesse mai addebitato al produttore le royalties di cui si discute, non v'è dubbio alcuno che le royalties stesse avrebbero tutti i requisiti per poter essere dedotte dal reddito imponibile della società che, in forza di un valido contratto a prestazioni corrispettive, utilizza il marchio pagandone il giusto prezzo.

Difatti, nella fattispecie, ci troveremmo in presenza di due contratti distinti e del tutto autonomi tra loro.

Un contratto di fornitura dei prodotti a fronte del quale la società italiana si obbliga a riconoscere il prezzo contrattualmente pattuito.

Un contratto di distribuzione e concessione in uso del marchio a fronte del quale la società italiana si obbliga a riconoscere le royalties contrattualmente pattuite.

Ne discende che i principi generali ricordati nel paragrafo precedente della competenza, certezza, oggettiva determinabilità, preventiva imputazione a conto economico ed inerenza, sono tutti inconfutabili nella fattispecie ed in particolare quello dell'inerenza.

Si ricorda che il principio di inerenza implica che i componenti negativi devono trovarsi in un rapporto di stretta correlazione con l'attività produttiva di ricavi imponibili e cioè in rapporto di causa ed effetto, ossia le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito<sup>16</sup>.

Ora, considerato che di regola le royalties dovute per l'utilizzo di un bene immateriale, in specie il marchio, sono determinate in base ad una determinata percentuale sulle vendite realizzate annualmente dei prodotti contrassegnati da esso marchio, si dovrebbe correttamente poter concludere che in assenza delle royalties, ergo del diritto di utilizzo del marchio, l'impresa non è titolata a generare i ricavi derivanti dalla vendita dei prodotti contrassegnati dal marchio stesso. Ma se è così, ed è così, il rapporto di causa ad effetto esistente tra il sostenimento delle royalties e l'esercizio dell'attività da cui deriva la produzione dei ricavi è innegabile.

*Rebus sic stantibus* si è portati a sostenere che per le royalties di che trattasi il requisito dell'inerenza sia *in re ipsa*, in quanto tali royalties sono dovute esclusivamente se e nella misura in cui hanno concorso a generare ricavi.

<sup>14</sup> Sulle presunzioni in diritto tributario cfr. G. TINELLI, *Voce Presunzioni (Dir. trib.)*, in Enc. giur. Treccani, XXIV, Roma, 1991.

<sup>15</sup> Cfr. C. Malgarini, *Brevi osservazioni in tema di deducibilità delle royalties connesse alla distribuzione di beni*, in "Riv. Dir. Trib. Internazionale" n. 2/2000, pag. 188.

<sup>16</sup> Cfr. G. Tinelli, *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, pag. 995 "... il collegamento tra il componente reddituale all'attività dell'impresa non può ritenersi soltanto di carattere economico, inteso cioè quale riferibilità del fatto di gestione al tipo di attività svolta dall'impresa, ma dovrà anche presentare carattere giuridico. Pertanto il componente reddituale potrà ritenersi rilevante ai fini della determinazione del reddito d'impresa allorché il suo collegamento con l'attività dell'impresa presenti, al tempo stesso, un fondamento economico ed un fondamento giuridico, risulti cioè economicamente in relazione all'attività dell'impresa e dia luogo ad una variazione giuridicamente significativa del patrimonio imprenditoriale".

La ragionevolezza delle suesposte osservazioni urta però, nuovamente, con il contenuto della circolare n. 1 del 2008 della Guardia di Finanza, contenente un pregevole aggiornamento delle istruzioni sulla attività di verifica, dove, però, nella fattispecie si limita a copiare la circolare ministeriale di 30 anni fa ed a invitare puramente e semplicemente i militari verificatori a sollevare i rilievi in ordine alla indeducibilità delle royalties commerciali in sede di verifica<sup>17</sup>.

#### 4. Conclusioni

Conclusivamente occorre, ad avviso di chi scrive, osservare che la questione della (in)deducibilità delle royalties di tipo commerciale, così come è posta dall'amministrazione finanziaria andrebbe inquadrata, non già nell'ambito del tema sui prezzi di trasferimento, bensì in quello della non inerenza del costo all'attività d'impresa; terreno indubbiamente irto di difficoltà e che, peraltro, non tiene in considerazione alcuna contraria giurisprudenza che si è formata negli anni.

Inoltre, la soluzione dell'amministrazione finanziaria trascura un altro principio, tanto rilevante invece per l'OCSE da assurgere alla stregua di vera e propria condizione di deducibilità<sup>18</sup>, relativo al "vantaggio" conseguibile dal licenziatario in seguito all'utilizzo del bene immateriale, tenuto conto della adeguatezza del canone.

Vero è che tale aspetto è richiamato anche nella circolare del 1980 " ... *In conclusione, è indispensabile che il beneficiario della licenza abbia tratto un vantaggio reale o abbia potuto ragionevolmente prevedere un vantaggio al momento della conclusione del contratto*", ma non è meno vero che poi, nei fatti, quest'ultimo aspetto viene sopraffatto dalla rigida interpretazione che collega la deducibilità all'esercizio della sola attività produttiva, che, incidentalmente si rileva, non considera in alcun modo lo sviluppo degli strumenti negoziali degli ultimi anni<sup>19</sup> e soprattutto le politiche di sviluppo dei gruppi internazionali che, in buona sostanza, con i contratti di licenza mirano ad aumentare il volume d'affari all'interno dei mercati nazionali di riferimento.

Orbene, in un rapporto tributario tra fisco e impresa che a ragione si pretende corretto e trasparente, sembrerebbe più costruttivo che l'amministrazione finanziaria - piuttosto che affidarsi a semplicistiche soluzioni presuntive - verificasse la corrispondenza del giusto imponibile in base all'analisi dei noti criteri per la determinazione del valore normale e rivedesse la propria posizione sul punto, senza per questo pregiudicare gli interessi erariali meritevoli della giusta tutela che comunque implicano un prelievo tributario sulla effettiva capacità contributiva del contribuente impresa.

<sup>17</sup> Cfr. GdF, Circolare 1 del 2008, Parte VI, Fiscalità internazionale e metodologie di controllo, Cap. 3, Il transfer pricing, par. La determinazione del valore normale per i beni immateriali e le prestazioni di servizi: "(...) il pagamento di royalties alla casa madre può essere giustificato per quelle affiliate impegnate nella produzione, mentre sarà inammissibile quando le controllate limitino la loro attività alla sola commercializzazione dei beni prodotti dalla consociata" e Ministero Finanze, Circolare n. 9/2267 del 1980, Cap. V, Cessioni di beni immateriali, n. 5.

<sup>18</sup> Cfr. nota 4.

<sup>19</sup> La conclusione proposta nella circolare potrebbe ad esempio provocare degli effetti indesiderati sul contratto di franchising, paradossalmente, in ordine, alla deducibilità sia del c.d. diritto di entrata, sia a quella dei canoni periodici riconosciuti per affiliarsi al franchisor, che alle royalties sono state assimilati nelle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.

