



## OSSERVATORIO SULLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA N. 5/2023

### 1. IL PRINCIPIO DI LEALE COOPERAZIONE NEL CONTESTO DELLA COOPERAZIONE ALLO SVILUPPO E LE IMPLICAZIONI SULLA SOVRANITÀ FISCALE DEGLI STATI MEMBRI

#### 1. *Introduzione*

Uno dei profili più rilevanti del principio di leale cooperazione concerne la sua idoneità ad influenzare l'operato degli Stati membri anche nei settori in cui essi godono di competenze sovrane, qualora le misure adottate a livello nazionale rischino di ostacolare il perseguimento degli obiettivi stabiliti dai Trattati (cfr. F. CASOLARI, *Leale cooperazione tra Stati membri e Unione europea. Studio sulla partecipazione all'Unione al tempo delle crisi*, Napoli, 2020, p. 73 ss.; P. DE PASQUALE, *Competenze proprie degli Stati e principio di leale collaborazione*, AA. VV., *Temi e questioni di Diritto dell'Unione europea. Scritti offerti a Claudia Morviducci*, Bari, 2019, p. 12 ss.). Del resto, nella misura in cui l'art. 4, par. 3, primo comma, TUE, riflettendo l'evoluzione giurisprudenziale in materia, vincola l'Unione e gli Stati membri ad assistersi «reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati», qualsiasi aspetto suscettibile di compromettere la realizzazione di siffatti *compiti* potrebbe configurare una violazione di tale disposizione. Questa flessibilità rende il principio di leale cooperazione un efficace strumento di approfondimento del processo d'integrazione europea.

Da questo punto di vista, suscita interesse la recente sentenza [RF c. Finanzamt G](#) (sentenza della Corte del 7 settembre 2023, causa C-15/22, ECLI:EU:C:2023:636), in cui il principio in questione è venuto in rilievo nel contesto della cooperazione allo sviluppo, in relazione al trattamento fiscale di cui dovrebbero beneficiare i lavoratori coinvolti nell'attuazione dei programmi di sviluppo. Nello specifico, alla Corte è stato chiesto di chiarire se, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il principio di leale cooperazione, in combinato disposto con gli artt. 208 e 210 TFUE – i quali stabiliscono un dovere di coordinamento tra l'Unione e gli Stati membri in materia di cooperazione allo sviluppo – ostino a una normativa nazionale che prevede un differente regime fiscale applicabile alle retribuzioni dei soggetti impiegati nello svolgimento di progetti di sviluppo, a seconda che la prestazione lavorativa sia riconducibile ad attività finanziate dal Fondo europeo di sviluppo (FES) oppure da risorse di bilancio nazionali. Come appare evidente, il caso riveste un'importanza sostanziale per l'autonomia degli Stati membri, giacché la disciplina della tassazione diretta rientra formalmente nelle competenze loro riservate (cfr. G. ROSSILLO, *Fiscalità e sovranità: riflessioni sulla ripartizione delle competenze tra Stati membri e Unione europea*, in *Il Diritto dell'Unione europea*, 2018, p. 121 ss.).

Sebbene i giudici di Lussemburgo abbiano risposto in modo negativo al quesito proposto dal giudice *a quo*, la sentenza presenta taluni profili di interesse, su cui si intende riflettere. Innanzitutto, per la prima volta il principio di leale cooperazione è stato oggetto di autonoma interpretazione nel quadro della cooperazione allo sviluppo. Si tratta di una circostanza tutt'altro che irrilevante, data la peculiare natura di tale competenza sul piano verticale, solitamente classificata come “concorrente-parallela” (R. CADIN, *Art. 208 TFUE*, in C. CURTI GIALDINO (dir.), *Codice dell'Unione europea operativo*, Napoli, 2012, p. 1527 ss.). In secondo luogo, interpretando in termini restrittivi il principio di leale cooperazione, la pronuncia della Corte protegge le prerogative dei Paesi membri, impedendo eventuali ingerenze ad opera dell'ordinamento sovranazionale per effetto del “*competence creep*”, il fenomeno secondo cui l'Unione riesce ad agire in ambiti in cui i Trattati non le conferiscono poteri espliciti (S. WEATHERILL, *Competence Creep and Competence Control*, in *Yearbook of European Law*, 2004, pp. 1-55). Tale conclusione appare meritevole di attenzione, poiché, viceversa, è nota la tendenza della Corte a restringere il margine di autonomia degli Stati, qualora le iniziative nazionali rischino di interferire con gli scopi sanciti dai Trattati.

## 2. I fatti rilevanti e la questione pregiudiziale

Per comprendere a pieno i contorni giuridici della vicenda, è necessario tenere conto del contesto in cui ha avuto origine. Tra il 2009 e il 2012, la ricorrente nel procedimento principale (RF) ha lavorato come responsabile per un progetto di cooperazione allo sviluppo in Africa finanziato dal FES (nello specifico il 7° e il 9°). Avendo mantenuto la propria residenza in Germania per tutto il periodo, la sua retribuzione ha continuato ad essere assoggettata alla normativa tributaria tedesca. Ai sensi delle norme nazionali applicabili, la retribuzione percepita nell'ambito di un progetto di sviluppo beneficia dell'esenzione dall'imposta sul reddito, purché il progetto in questione sia finanziato per almeno il 75% da risorse di bilancio nazionali. Al contrario, qualora l'attività sia svolta nel contesto di un programma implementato tramite i fondi del FES, come nel caso di specie, tale esenzione non è prevista. In altre parole, a seconda dell'origine dei fondi impiegati a fini di sviluppo, la normativa prevede un differente regime fiscale applicabile.

La ricorrente ha presentato ricorso dinanzi al Tribunale tributario di Colonia, impugnando la decisione con cui l'Ufficio delle imposte aveva stabilito l'importo dovuto. Respinto tale reclamo, RF si è rivolta alla Corte tributaria federale per contestare la decisione del Tribunale di Colonia. Accertato che la normativa nazionale non permetta di accogliere l'istanza della ricorrente, il giudice del rinvio si chiede se il diritto dell'Unione consenta una diversa soluzione. Infatti, secondo la ricorrente nel procedimento principale, la norma tributaria di cui trattasi sarebbe contraria al diritto dell'Unione, giacché l'obbligo per gli Stati di coordinare le rispettive politiche di sviluppo di cui all'art. 210 TFUE, in combinato disposto con il principio di leale cooperazione, vieterebbe tali disparità di trattamento fiscale.

Al riguardo, occorre ricordare che il 7° e il 9° FES sono stati istituiti dall'Unione e dagli Stati membri per adempiere agli obblighi di assistenza finanziaria assunti collettivamente nel quadro della IV convenzione di Lomé e dell'accordo di Cotonou, ossia gli accordi di cooperazione e partenariato conclusi con i Paesi dell'Africa, dei Caraibi e del Pacifico (ACP). Tali fondi sono stati istituiti al di fuori della cornice giuridica dei Trattati, sulla base di accordi intergovernativi tra gli Stati membri riuniti in sede di Consiglio: di conseguenza, non sono integrati nel bilancio dell'Unione, bensì finanziati direttamente mediante contributi versati dagli Stati secondo le modalità e le quote stabilite in appositi regolamenti finanziari

(regolamento finanziario 91/491/CEE, del 29 luglio 1991, applicabile alla cooperazione per il finanziamento dello sviluppo ai sensi della quarta convenzione ACP-CEE, in *GUCE* L 266 del 21 settembre 1991, pp. 1-16; regolamento finanziario, del 27 marzo 2003, per il 9° Fondo europeo di sviluppo, in *GUCE* L 83 del 1° aprile 2003, pp. 1-31). Ciò nonostante, gli aiuti allo sviluppo erogati tramite il FES costituiscono il mezzo finanziario con cui l'Unione e i Paesi membri danno attuazione agli impegni assunti sul piano internazionale nei confronti dei Paesi ACP: il trattamento riservato a tali fondi, pertanto, potrebbe incidere sull'osservanza degli obblighi internazionali sottoscritti.

In termini generali, il principio di leale cooperazione *ex art. 4, par. 3, TUE*, impone agli Stati di non ostacolare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai Trattati: tra questi ultimi, ai sensi dell'*art. 216, par. 2, TFUE*, vi rientrano quelli previsti negli accordi internazionali conclusi dall'Unione. A questa norma di carattere generale si aggiungono, nel settore della cooperazione allo sviluppo, ulteriori disposizioni volte ad assicurare specifiche forme di coordinamento tra il livello europeo e quello nazionale. Come disposto dall'*art. 210 TFUE*, l'Unione e gli Stati sono tenuti a coordinare le rispettive politiche al fine di favorirne l'efficacia, secondo un regime di complementarità invocato anche dall'*art. 208, par. 1, primo comma, seconda frase, TFUE* («La politica di cooperazione allo sviluppo dell'Unione e quella degli Stati membri si completano e si rafforzano reciprocamente»).

Alla luce di ciò, il giudice *a quo* nutre dubbi sulla compatibilità con il quadro giuridico delineato da una norma tributaria che conceda l'esenzione dall'imposta sul reddito solamente alle retribuzioni riferite a progetti di sviluppo finanziati in larga parte da fondi nazionali. In altre parole, si tratta di valutare se la mancata esenzione in favore delle retribuzioni connesse alle attività finanziate dal FES, alle quali continui quindi ad applicarsi l'imposizione ordinaria, possa mettere a repentaglio il rispetto degli obblighi derivanti dagli accordi conclusi con i Paesi ACP, configurando una violazione del principio di leale cooperazione. Posto in questi termini, il quesito rivolto ai giudici di Lussemburgo concerne solo in modo collaterale la legittimità di una normativa tributaria che applichi un differente regime fiscale ai lavoratori impiegati in progetti di cooperazione, a seconda della provenienza (europea o nazionale) dei fondi allo sviluppo utilizzati. Invero, l'interrogativo centrale che emerge dal rinvio pregiudiziale in esame è un altro: l'eventualità che al principio di leale cooperazione, rafforzato dagli obblighi di coordinamento previsti dai Trattati nel settore della cooperazione allo sviluppo, sia riconosciuta la capacità di limitare la discrezionalità delle autorità nazionali in materia di tassazione diretta.

### 3. *La possibile rilevanza della libertà di circolazione dei capitali ex art. 63, par. 1, TFUE*

Prima di entrare nel merito della questione sollevata dal giudice del rinvio, la Corte si domanda se la controversia oggetto del procedimento principale rientri nell'ambito di applicazione della libertà di circolazione dei capitali *ex art. 63, par. 1, TFUE*, a cui il giudice *a quo* ha fatto riferimento nella propria ordinanza, pur senza accennarvi nella formulazione del quesito pregiudiziale. Del resto, secondo giurisprudenza costante, la *ratio* del meccanismo del rinvio pregiudiziale di cui all'*art. 267 TFUE*, in quanto strumento di cooperazione tra i giudici nazionali e quelli dell'Unione, implica la facoltà per questi ultimi di riformulare le questioni ad essi deferite, nonché di prendere in considerazione norme di diritto dell'Unione non menzionate nelle decisioni di rinvio (v. sentenza della Corte del 31 maggio 2018, causa [C-190/17, Zheng](#), ECLI:EU:C:2018:357, punto 27). Al riguardo, occorre dunque appurare se la normativa tributaria oggetto della controversia sia contraria al dettato dell'*art. 63, par. 1,*

TFUE: in caso di risposta affermativa, infatti, l'esame della questione alla luce del principio di leale cooperazione diverrebbe superfluo.

Affinché la libertà di circolazione dei capitali sia applicabile nel caso di specie, è necessario che il contributo finanziario a cui si rivolge la controversa norma tributaria costituisca un movimento tra Stati membri o tra uno Stato membro e un paese terzo, giacché l'art. 63, par. 1, TFUE, come noto, vieta «tutte le restrizioni» ai movimenti di capitali che rientrino nelle suddette categorie. Secondo la Corte, tale circostanza non si registra con riferimento ai fondi erogati nel quadro del FES. Sul punto, il ragionamento dei giudici di Lussemburgo, invero piuttosto formalistico, si basa sulla distinzione tra le spese necessarie per alimentare la dotazione finanziaria del FES e l'effettiva distribuzione dell'assistenza concessa dal Fondo (C-15/22, punto 45): mentre le prime sono assunte direttamente dagli Stati membri, la seconda operazione è compiuta autonomamente dal FES, un organismo *ad hoc* istituito appositamente dagli Stati per adempiere agli obblighi sottoscritti, insieme all'Unione, nei riguardi dei Paesi ACP (*ibidem*, punto 47).

Date queste premesse, deve desumersi che il movimento di capitali derivante dall'erogazione di risorse ad opera del FES non intervenga tra Stati membri, né tra questi ultimi e un Paese terzo, bensì tra il FES stesso e un Paese terzo, non rientrando perciò nella sfera di efficacia dell'art. 63, par. 1, TFUE (*ibidem*, punto 48). In altre parole, secondo la Corte, un simile movimento di capitali non rispetta l'ambito di applicazione della norma sotto il profilo soggettivo, non essendo riscontrabile l'esistenza di un legame tra tale *movimento* e almeno uno Stato membro (cfr. S. FORTUNATO, G. GODANO, *Commento all'art. 63 TFUE*, in A. TIZZANO (a cura di), *Trattati dell'Unione europea*, 2 ed., Milano, 2014, p. 775 ss.). Al riguardo, il ragionamento della Corte appare sin troppo rigoroso, in quanto si limita a considerare il flusso in questione come un trasferimento di risorse dal FES al Paese terzo, senza tenere conto dell'agenzia che realizza il progetto di sviluppo, la cui sede si trova all'interno di uno Stato membro (Germania).

A tal proposito, l'avvocato generale Medina aveva suggerito un'interpretazione differente: dato il peculiare contesto in cui avviene il *movimento di capitali*, quest'ultima nozione «dovrebbe coprire tutti gli anelli della catena, dal donatore al beneficiario», comprendendo «l'intero flusso finanziario dal FES al beneficiario negli Stati ACP» ([conclusioni dell'avvocato generale L. Medina](#), presentate il 9 febbraio 2023, causa C-15/22, RF c. *Finanzamt G*, ECLI:EU:C:2023:92, punto 50). Così facendo, poiché il progetto di sviluppo è sostenuto dal FES, a sua volta alimentato direttamente dagli Stati membri, il finanziamento fornito da tale Fondo sarebbe «equiparabile a un movimento di capitali provenienti da altri Stati membri» e destinati a un'entità giuridica (l'agenzia di cooperazione allo sviluppo) residente in uno Stato membro: di conseguenza, un siffatto movimento di capitali dal FES alla società in questione costituirebbe l'*elemento transfrontaliero* necessario per rendere applicabile l'art. 63, par. 1, TFUE (*ibidem*, punto 46).

Una lettura di questo tipo avrebbe offerto maggiori indicazioni utili *pro futuro* in chiave interpretativa, senza tuttavia alterare il giudizio complessivo nel caso di specie. Secondo quanto rilevato dalla Corte, infatti, pur ritenendo applicabile l'art. 63, par. 1, TFUE, la prassi fiscale oggetto del procedimento principale non costituirebbe un ostacolo alla libera circolazione dei capitali, giacché gli effetti restrittivi che ne derivano non sono idonei «a incidere in modo certo e diretto sui finanziamenti concessi dal 7° o dal 9° FES» (C-15/22, punto 50. Per analogia, v. sentenza del 27 ottobre 2022, causa [C-411/21](#), *Instituto do Cinema e do Audiovisual*, EU:C:2022:836, punto 29).

#### 4. Osservazioni sull'autonomia degli Stati membri in materia di cooperazione allo sviluppo alla luce del principio di leale cooperazione

Venendo ora al principio di leale cooperazione, di maggiore interesse in questa sede, la Corte innanzitutto ne analizza l'applicabilità nel caso di specie. Secondo i giudici di Lussemburgo, il fatto che il FES non sia un organo dell'Unione non impedisce al principio menzionato di produrre effetti giuridici in questo contesto (C-15/22, punti 52-54). Tale entità, come si è già ricordato, è stata istituita dagli Stati membri al fine di eseguire gli obblighi di assistenza finanziaria sottoscritti, insieme all'Unione, nel quadro delle convenzioni con i Paesi ACP. Trattandosi di accordi conclusi in forma mista, gli Stati membri sono tenuti a non compromettere l'esecuzione degli obblighi sanciti al loro interno (C. HILLION, *Mixity and Coherence in EU External Relations: the Significance of the 'Duty of Cooperation'*, The Hague, 2009): in effetti, l'osservanza degli impegni assunti sul piano internazionale costituisce un obbligo incombente all'Unione e agli Stati in virtù del combinato disposto degli artt. 3 TUE e 216, par. 2, TFUE. Di conseguenza, benché formalmente esterna alla cornice istituzionale dei Trattati, la creazione del FES risponde a una finalità che trova in questi ultimi la sua ragion d'essere: consentire all'Unione e agli Stati membri di adempiere ai compiti derivanti dai Trattati.

In altre parole, la creazione del Fondo quale organo a sé stante, pur riflettendo una precisa volontà degli Stati membri, non ne elimina la riconducibilità alla sfera degli obiettivi stabiliti dai Trattati. Pertanto, afferma la Corte, i rapporti tra gli Stati membri e il FES «devono essere considerati disciplinati dagli stessi principi che sarebbero stati applicabili se gli Stati membri non avessero scelto di istituire» tali fondi al fine di eseguire gli obblighi finanziari assunti insieme all'Unione sul piano internazionale (C-15/22, punto 54). Nel novero di questi *principi* è senz'altro ricompreso quello di leale cooperazione *ex art. 4, par. 3, TUE*, il quale impone all'Unione e agli Stati membri di assistersi «reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati».

Né la rilevanza del principio di leale cooperazione può essere messa in discussione dall'autonomia spettante agli Stati membri nel settore della cooperazione allo sviluppo. Ai sensi dell'art. 4, par. 4, TFUE, l'esercizio, da parte dell'Unione, della propria competenza in materia di sviluppo non può avere l'effetto «di impedire agli Stati membri di esercitare la loro». Tale specificazione neutralizza il meccanismo della *pre-emption*, tipico delle competenze concorrenti di cui all'art. 4, par. 2, TFUE, in base al quale l'azione normativa dell'Unione preclude alle autorità nazionali la possibilità di agire autonomamente in quello stesso campo (art. 2, par. 2, TFUE). Al contrario, in *subiecta materia*, gli Stati membri conservano pienamente la facoltà legislativa, a prescindere dallo stato di avanzamento della normativa comune (M. BROBERG, R. HOLDGAARD, *EU development cooperation Post-Lisbon: main constitutional challenges*, in *European Law Review*, 2015, pp. 349-370). Naturalmente, operando in un settore disciplinato da norme comuni, gli Stati membri non dispongono di totale discrezionalità: anzi, le iniziative di cooperazione allo sviluppo intraprese dalle autorità nazionali non possono porsi in contrasto con gli obblighi derivanti dal diritto dell'Unione (sul punto, v. ampiamente T. VAN DEN SANDEN, *EU Development Cooperation Policy. Between Constitutional Structures and Policy Objectives*, Cheltenham, 2022, p. 124 ss.).

Da questo punto di vista, le attività esercitate dall'Unione e quelle promosse dagli Stati membri sono reciprocamente governate dal principio di leale cooperazione. Quest'ultimo, come ripetutamente affermato dalla Corte, costituisce un principio di applicazione generale, il quale viene in rilievo a prescindere dalla natura (esclusiva o condivisa) della competenza,



anche qualora gli Stati membri conservino il diritto di contrarre obblighi nei confronti dei Paesi terzi (a titolo esemplificativo, v. sentenza della Corte del 20 aprile 2010, [C-246/07](#), *Commissione c. Svezia*, ECLI:EU:C:2010:203, punto 71). Ne deriva, precisa la Corte, che tale principio trovi applicazione anche in «un ambito di competenze parallele» qual è la cooperazione allo sviluppo (C-15/22, punto 55). Sebbene una simile conclusione fosse già deducibile dalla giurisprudenza pregressa, nonché condivisa in dottrina (cfr., *ex multis*, M. KLAMERT, *The principle of loyalty in EU law*, Oxford, 2014, p. 163 ss.; M. BROBERG, R. HOLDGAARD, *EU External Action in the Field of Development Cooperation Policy: The Impact of the Lisbon Treaty*, Stockholm, 2014, p. 59 ss.), l'affermazione della Corte appare comunque significativa, giacché consente un'autonoma interpretazione del principio nel quadro della politica di cooperazione allo sviluppo.

Ciò nonostante, i giudici di Lussemburgo hanno affermato che, nel caso di specie, non vi fossero i margini per ritenere la normativa tedesca incompatibile con il diritto dell'Unione. Come noto, i Trattati declinano il principio di leale cooperazione *ex art. 4, par. 3, TUE* in una duplice accezione positiva e negativa (cfr. F. BATTAGLIA, *Il principio di leale cooperazione nel Trattato di Lisbona. Una riflessione sulle vicende legate al recesso del Regno Unito dall'Unione europea*, in [federalismi.it](#), n. 19/2020, p. 23 ss.), per cui gli Stati membri, da un lato, sono tenuti ad adottare «ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati [...]» (secondo comma), dall'altro, debbono astenersi «da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione» (terzo comma).

Gli obblighi previsti da tali disposizioni sono troppo generici per poter conferire *di per sé* diritti soggettivi invocabili dai singoli in sede giudiziaria: quest'effetto, semmai, può prodursi in combinazione con un'altra disposizione dei Trattati o di un atto di diritto derivato, purché idonea a porre in essere «un obbligo particolare gravante sugli Stati membri» (C-15/22, punto 59), che risulti preciso e incondizionato e non richieda alcun intervento ulteriore delle autorità nazionali. Questa prospettiva riflette, del resto, la consueta posizione della Corte, volta a non escludere *tout court* l'efficacia diretta del principio, ammettendone l'invocabilità da parte dei singoli qualora esso sia associato «a disposizioni sovranazionali direttamente efficaci o a norme o atti che consentono di precisarne il contenuto e di affermarne il carattere incondizionato» (F. CASOLARI, *Leale cooperazione tra Stati membri e Unione europea*, cit., p. 109. In giurisprudenza, v. sentenza della Corte del 16 dicembre 2004, causa [C-293/03](#), *Gregorio My c. Office national des pensions*, ECLI:EU:C:2004:821, punti 48-49). Ebbene, secondo i giudici di Lussemburgo, tale ipotesi non può concretizzarsi nel settore della cooperazione allo sviluppo, dal momento che gli artt. 208 e 210 TFUE vincolano gli Stati membri e l'Unione solamente a «cooperare e consultarsi vicendevolmente», senza definire «le modalità precise di una siffatta cooperazione» (C-15/22, punto 61).

Ad avviso di chi scrive, l'interpretazione della Corte è ragionevole. Invero, le disposizioni testé menzionate, pur esigendo l'instaurazione di meccanismi di coordinamento, non stabiliscono la forma o il contenuto di questi ultimi, lasciando all'Unione e agli Stati membri assoluta discrezionalità al riguardo. Appare perciò improbabile che tali disposizioni possano costituire il fondamento di obblighi talmente specifici da poter essere invocati dai singoli dinanzi ai giudici nazionali. Cosicché, per quanto d'interesse in questa sede, dal dettato, piuttosto generico, degli artt. 208 e 210 TFUE, non può derivare l'obbligo, in capo agli Stati membri, di esentare le retribuzioni dei lavoratori impiegati in progetti di sviluppo finanziati dal FES (*ibidem*, punto 62).

Neanche la dimensione negativa del principio di leale cooperazione sembra poter favorire una soluzione diversa. Come già ricordato, l'art. 4, par. 3, terzo comma, TUE, ordina

agli Stati membri di astenersi «da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione». Secondo i giudici di Lussemburgo, la scelta dei redattori del Trattato di ricorrere all'espressione *mettere in pericolo* implica la volontà di limitare l'operatività di tale obbligo a circostanze di «particolare gravità», non configurabili nel caso di specie (C-15/22, punto 63). In questo contesto, gli *obiettivi* in rilievo sono quelli della cooperazione allo sviluppo (art. 21, par. 2, lett. *d*, e art. 208, par. 1, TFUE), ossia la promozione dello sviluppo socio-economico dei Paesi in via di sviluppo (PVS). Ebbene, conclude la Corte, una prassi fiscale volta ad escludere l'esenzione dall'imposta sul reddito non ha l'effetto di compromettere il perseguimento di detti obiettivi, in quanto non pregiudica l'utilizzo del FES per finanziare interventi di cooperazione allo sviluppo (*ivi*).

5. *L'interpretazione suggerita dall'avvocato generale e le implicazioni sull'autonomia degli Stati in materia di imposizione diretta*

Prima di procedere a talune osservazioni d'insieme, vale la pena soffermarsi sulle conclusioni presentate dall'avvocato generale Medina, la cui lettura si discosta in modo sostanziale da quella offerta dalla Corte. A suo avviso, l'interpretazione del principio di leale cooperazione deve tenere conto delle finalità ultime della cooperazione allo sviluppo, nonché della specifica accezione assunta dagli obblighi di coordinamento tra l'Unione e gli Stati membri in questo settore. Nella misura in cui l'art. 210 TFUE miri a promuovere la complementarità e l'*efficacia* delle attività cooperative, le autorità nazionali non potrebbero adottare misure suscettibili di compromettere l'efficacia delle azioni intraprese dall'Unione (conclusioni dell'avvocato generale L. Medina, C-15/22, cit., punto 91). Tale divieto rileva anche in materia di imposizione diretta, la quale, pur ricadendo nelle competenze riservate agli Stati membri, deve essere disciplinata da questi ultimi, per giurisprudenza costante, nel rispetto del diritto dell'Unione (v. sentenza del 23 febbraio 2016, causa [C-179/14](#), *Commissione c. Ungheria*, EU:C:2016:108, punto 171 e giurisprudenza *ivi* citata).

Orbene, i progetti di cooperazione allo sviluppo sono finalizzati a sostenere la crescita socio-economica dei paesi beneficiari, con l'obiettivo primario di sradicare la povertà nei PVS: la creazione del FES allo scopo di finanziare programmi di sviluppo «costituisce la manifestazione concreta di tali obiettivi» nei confronti dei Paesi ACP (conclusioni dell'avvocato generale L. Medina, C-15/22, cit., punto 92). Di conseguenza, qualsiasi misura tributaria che incida negativamente sul flusso di aiuti indirizzato a tali Paesi «rende più difficile il raggiungimento degli obiettivi perseguiti dall'Unione» in tale ambito (*ibidem*, punto 91). Nel caso in esame, la tassazione da parte degli Stati membri dei finanziamenti concessi dal FES, riducendo il volume dei contributi finanziari erogati, «costituisce un *ostacolo finanziario*» alla piena attuazione dei programmi di aiuti allo sviluppo decisi dall'Unione, violando il combinato disposto degli artt. 4, par. 3, TUE, 208 e 210 TFUE (*ivi*). Siffatta valutazione, come riconosce lo stesso avvocato generale, prescinde dall'eventuale disparità di trattamento fiscale riservata al personale impiegato in progetti di sviluppo, essendo «sufficiente dimostrare la difficoltà di perseguire in modo efficace il compito o l'obiettivo dell'Unione» (*ibidem*, punto 94).

Non si può fare a meno di notare come l'approccio adottato dall'avvocato generale non consideri l'eventuale svantaggio arrecato alla ricorrente dalla norma tributaria contestata (e la relativa capacità del soggetto di agire in giudizio allo scopo di far valere i propri diritti), bensì orienti l'indagine sulla compatibilità *tout court* con il diritto dell'Unione delle disposizioni nazionali volte a tassare i progetti finanziati dal FES. Secondo tale prospettiva, al fine di

accertare la compatibilità di una norma tributaria nazionale rispetto agli obblighi di coordinamento di cui all'art. 210 TFUE, letti alla luce del principio di leale cooperazione, la questione se detta norma «arrechi uno svantaggio ai progetti finanziati dal FES e ai dipendenti che vi lavorano è irrilevante» (*ivi*): piuttosto, è l'impatto della misura fiscale di cui trattasi sull'entità dei contributi finanziari ricevuti dai Paesi destinatari degli aiuti a determinarne la compatibilità con le rilevanti disposizioni di diritto dell'Unione.

Quest'impostazione avrebbe, tuttavia, significative implicazioni giuridiche. Da un lato, il combinato disposto degli artt. 4, par. 3, TUE, e 210 TFUE, benché formalmente rivolto al settore della cooperazione allo sviluppo, giustificherebbe un'interferenza da parte del diritto dell'Unione in un ambito, l'imposizione diretta, che rientra nelle prerogative nazionali, provocando «a devastating EU law earthquake» (R. GARCÍA ANTÓN, *The principle of sincere cooperation in Article 4(3) TEU cannot justify competence creeping in direct tax matters* (C-15/22, *RF v Finanzamt*), in [EU Law Live](#), 24 October 2023). Dall'altro, qualsiasi *ostacolo finanziario* suscettibile di influenzare il livello degli aiuti allo sviluppo elargiti potrebbe risultare in contrasto con gli obiettivi dell'Unione in materia di cooperazione allo sviluppo. Come appare evidente, tali dinamiche inciderebbero in modo sostanziale sul riparto di competenze tracciato dai Trattati, limitando l'autonomia degli Stati membri e riconoscendo al diritto dell'Unione, viceversa, una notevole forza pervasiva.

L'impostazione propugnata dall'avvocato generale è sorretta dalla cosiddetta dottrina dell'*inquadramento delle competenze*, secondo la quale, per effetto del principio di leale cooperazione, gli Stati membri sono tenuti a rispettare il diritto dell'Unione anche nell'esercizio delle competenze loro riservate (cfr. M. E. BARTOLONI, *Competenze puramente statali e diritto dell'Unione europea*, in *Il Diritto dell'Unione europea*, 2015, pp. 339-366). Secondo questa prospettiva, sebbene riconducibile a un ambito di competenza “puramente interno”, l'operato delle autorità nazionali, qualora suscettibile di ostacolare il perseguimento degli obiettivi comuni, viene assorbito nella sfera di applicazione dei Trattati «grazie alla “forza gravitazionale” esercitata dal principio di lealtà» (F. CASOLARI, *Leale cooperazione tra Stati membri e Unione europea*, cit., p. 88).

Per quanto qui d'interesse, tale fenomeno può concretizzarsi anche in sede giudiziaria, laddove la Corte ritenga una disposizione nazionale, emanata in un settore di competenza degli Stati membri, contraria al diritto dell'Unione, esigendone la disapplicazione (cfr. S. GARBEN, *Competence Creep Revisited*, in *Journal of Common Market Studies*, 2017, pp. 1-18). La prassi, effettivamente, offre numerosi esempi al riguardo (cfr. L. AZOULAI, *The “Retained Powers” Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?*, in *European Journal of Legal Studies*, 2011, pp. 192-219), anche nel contesto della disciplina tributaria (sentenza del 14 febbraio 1995, causa [C-279/93](#), *Schumacker*, EU:C:1995:31, punto 24). Ciò non toglie, tuttavia, che per essere invocato dinanzi al giudice interno, il principio di leale cooperazione debba essere accompagnato da altre disposizione che ne definiscano la portata in modo chiaro, preciso e incondizionato. Sotto questo profilo, come efficacemente rilevato in dottrina, il diritto di un soggetto di beneficiare dell'esenzione del proprio reddito «cannot be derived from the reciprocal obligations between the Union and the Member States to cooperate in fostering the development of developing countries» (R. GARCÍA ANTÓN, *The principle of sincere cooperation in Article 4(3) TEU cannot justify competence creeping in direct tax matters*, cit.).



## 6. Considerazioni conclusive

La sentenza esaminata si inserisce nel tradizionale dibattito concernente i rapporti tra l'ordinamento dell'Unione europea e quello degli Stati membri. Nello specifico, la pronuncia indaga l'interazione tra questi livelli (sovranzionale e nazionale) con riferimento all'esercizio delle competenze puramente interne: un terreno esposto a continue sollecitazioni e contrasti (v. ampiamente M. E. BARTOLONI, *Ambito d'applicazione del diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali*, Napoli, 2018). La necessità di salvaguardare l'effetto utile delle norme del diritto dell'Unione può giustificare, per mezzo del principio di leale cooperazione, un'interferenza nelle prerogative nazionali, provocandone una progressiva erosione (cfr. P. DE PASQUALE, *Competenze proprie degli Stati e principio di leale collaborazione*, cit.). Nella sentenza in esame, pur muovendo da queste premesse di fondo, la Corte sembra restia a comprimere l'autonomia degli Stati membri in due settori, la cooperazione allo sviluppo e l'imposizione diretta, in cui i Trattati preservano le competenze nazionali, benché sulla base di presupposti diversi (la mancata attivazione del meccanismo della prelazione nel primo caso, l'assenza di una competenza attribuita all'Unione nel secondo).

Nella circostanza analizzata, il principio di leale cooperazione non consente di condizionare il margine di discrezionalità a disposizione degli Stati nell'esercizio dei propri poteri, non essendo accompagnato da disposizioni capaci di tradurne il contenuto in obblighi puntuali e dotati di efficacia diretta. In virtù di queste considerazioni, non stupisce che i giudici di Lussemburgo abbiano adottato un approccio più formalistico, orientato a salvaguardare i limiti delle competenze stabilite dal Trattato, piuttosto che a valorizzare a pieno le finalità dell'Unione nel settore dello sviluppo, come prospettato invece dall'avvocato generale.

In termini più generali, la sentenza sembra consentire un'ulteriore considerazione conclusiva. I doveri di coordinamento di cui all'art. 210 TFUE si estendono solamente alle attività strettamente connesse all'implementazione delle iniziative di cooperazione allo sviluppo. Essi, dunque, impongono all'Unione e agli Stati di coordinare le rispettive azioni per quanto attiene, *inter alia*, alla scelta dei Paesi beneficiari e dei settori prioritari d'intervento, nonché all'individuazione dei principi volti a regolare l'erogazione dei fondi. In altre parole, benché letto in combinato disposto con il principio di leale cooperazione, l'art. 210 TFUE non appare idoneo a costituire il fondamento di ulteriori obblighi incombenti agli Stati concernenti fattispecie che, pur venendo in rilievo nel contesto degli interventi di cooperazione allo sviluppo, siano estranei al suo ambito di applicazione delineato dai Trattati.

LORENZO DI ANSELMO