

Corte di Giustizia delle Comunità europee (quinta Sezione). Sentenza 13 novembre 2003, causa C-42/02. *Diana Elisabeth Lindman c. Skatterättelsnämnden*.

Pronuncia pregiudiziale - Ålands förvaltningsdomstol – Finlandia- Libera prestazione dei servizi - Biglietti di lotteria - Importo vinto ad un gioco d'azzardo organizzato in un altro Stato membro - Imposta sul reddito - Imposta sui giochi d'azzardo - Regime speciale delle Isole d'Åland - L'art. 49 CE osta all'applicazione di disposizioni nazionali come quelle finlandesi secondo cui le vincite di lotterie organizzate in altri Stati membri vengono considerate, in sede di tassazione del reddito, come reddito imponibile del vincitore, mentre le vincite di lotterie organizzate nello Stato membro in questione sono esenti da imposte (la sentenza è attualmente rinvenibile in: <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en&Submit=Submit&docrequire=alldocs&numaff=c-42/02&datefs=&datefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100>).

Dei limiti alla tassazione di vincite di lotteria organizzate in uno Stato membro diverso da quello di residenza¹.

1. – Con la pronuncia che si esamina, la quinta sezione della Corte di Giustizia delle Comunità europee ha nuovamente esaminato la compatibilità di una normativa nazionale concernente i giochi d'azzardo con le disposizioni del Trattato relative alla libera prestazione dei servizi [La Corte ha, infatti, già esaminato la questione in tre differenti sentenze Schindler (Sentenza 24 marzo 1994, causa C-275/92, Racc. pag. I-1039, punto 19), Läärä (Sentenza 21 settembre 1999, causa C-124/97, Racc. pag. I-6067) e Zenatti (Sentenza 21 ottobre 1999, causa C-67/98 Racc. pag. I-7289)]; questi i fatti posti all'esame della Corte. La sig.ra Lindman, cittadina finlandese e residente a Saltvik (Åland), aveva comprato, in occasione di un viaggio in Svezia, un biglietto di una delle lotterie organizzate dalla AB Svenska Spel. L'estrazione, svoltasi a Stoccolma il 7 gennaio 1998, le ha procurato una vincita di SEK 1 000 000. La vincita alla lotteria, pari a FIM 672 100, veniva inclusa nel reddito imponibile da lavoro ai fini dell'imposta sui redditi relativa all'anno fiscale 1998, e, a seguito di tale qualificazione, venivano prelevate dalla vincita un'imposta statale per lo Stato finlandese, un'imposta comunale per il comune di Saltvik, un'imposta sul culto a favore della parrocchia nonché un contributo assicurativo supplementare di malattia, applicato sulla base della legge sull'assicurazione malattia e collegato alla tassazione comunale dell'assicurato. La vincita non veniva ritenuta esente da imposta ai sensi dell'art. 85² della legge relativa all'imposta sui redditi, dal momento che l'esenzione riguarda esclusivamente le lotterie di cui all'art. 2 della legge sulla tassazione delle vincite alla lotteria, tra cui figurano solo lotterie organizzate in Finlandia. La vincita non veniva neanche considerata reddito da capitale, in quanto si ritiene tale il reddito che può considerarsi prodotto da beni di proprietà, cosa che non sussiste nella presente fattispecie (In relazione alle vincite alla lotteria, l'art. 85 della legge relativa all'imposta sui redditi prevede quando segue: «*Non costituiscono reddito imponibile le vincite nelle lotterie previste dall'art. 2 della legge sulla tassazione delle vincite alla lotteria. Tuttavia costituiscono reddito imponibile le vincite che possono considerarsi come equo compenso di una prestazione o che possono ritenersi retribuzione ai sensi della legge sulla trattenuta sul salario*»). La sig.ra Lindman impugnava la cartella esattoriale dinanzi alla commissione tributaria. Tuttavia la sua richiesta di cancellare o ridurre l'imposta sulla vincita alla lotteria svedese veniva respinta con decisione 22 maggio 2000, in seguito al parere chiesto alla Direzione generale delle imposte (skattestyrelse). Avverso la decisione della commissione tributaria la sig.ra Lindman ha proposto ricorso dinanzi all'Ålands Förvaltningsdomstol, giudice della causa principale. Nel suo ricorso la sig.ra Lindman ha chiesto di

¹ Pubblicato in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2004, fasc. 1, pp. 378 – 383 – published in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2004, fasc. 1, pp. 378 – 383.

cancellare l'imposta sulla sua vincita alla lotteria svedese e, in subordine, di tassare la vincita come reddito da capitale, applicando, di conseguenza, un'aliquota inferiore. Nella causa principale le autorità finlandesi sostengono che l'esenzione dall'imposta di cui alla legge relativa all'imposta sui redditi si applica solo per le lotterie organizzate in Finlandia, e che questo non limita la libertà di una società svedese che organizza lotterie di offrire i suoi servizi in Finlandia, ai sensi dell'art. 49 CE. Secondo quanto indicato dall'Ålands Förvaltningsdomstol, l'esenzione prevista dalla legge relativa all'imposta sui redditi in forza della legge sulla tassazione delle vincite alla lotteria vale solo per le lotterie organizzate in Finlandia. Pertanto il giudice ritiene che la riscossione di imposte sul reddito (sia esso da lavoro o da capitale) calcolate su vincite provenienti da lotterie organizzate all'estero possa eventualmente configurare una disparità di trattamento sulla base del luogo in cui il servizio è prestato. Di conseguenza, con ordinanza 5 febbraio 2000, l'Ålands Förvaltningsdomstol ha sottoposto alla Corte ai sensi dell'art. 234 CE la seguente questione pregiudiziale: «Se l'art. 49 CE osti ad una normativa di uno Stato membro che contenga disposizioni secondo cui le vincite di lotterie organizzate in altri Stati membri vengono considerate, in sede di tassazione del reddito, reddito imponibile del vincitore, mentre le vincite di lotterie organizzate nello Stato membro in questione sono esenti da tassazione».

2. - La Corte ha anzitutto evidenziato che, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario astenendosi, quindi, da qualsiasi discriminazione, palese o dissimulata, basata sulla cittadinanza (sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punto 21; 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx, Racc. pag. I-2943, punto 16; 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher, Racc. pag. I-3089, punto 36; 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer, Racc. pag. I-2471, punto 19, 29 aprile 1999; causa C-311/97, Racc. 1999 pag. I-02651, sentenza 16 luglio 1998; causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 19, e 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 19; 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen, Racc. pag. I-4071, punto 32).

Si è poi ribadito che le disposizioni del Trattato CE relative alla libera prestazione dei servizi si applicano, come la Corte ha già dichiarato relativamente all'organizzazione di lotterie, ad un'attività che consiste nel consentire agli utenti di partecipare, contro un corrispettivo, ad un gioco d'azzardo (v. sentenza Schindler, cit., punto 19). Pertanto una tale attività rientra nel campo di applicazione dell'art. 49 CE, qualora almeno uno dei prestatori sia stabilito in uno Stato membro diverso da quello nel quale il servizio è offerto. Si è reso quindi necessario esaminare la causa dal punto di vista della libera prestazione dei servizi dove l'art. 49 CE vieta non solo qualsiasi discriminazione, basata sulla cittadinanza, di un prestatore di servizi stabilito in altro Stato membro, ma anche qualsiasi restrizione e qualsiasi ostacolo alla libera prestazione dei servizi, anche qualora esse si applichino indistintamente ai prestatori nazionali e a quelli stabiliti in altri Stati membri (v. sentenza 13 febbraio 2003, causa C-131/01. Commissione/Italia, Racc. pag. I-1659, punto 26).

La Corte ha ritenuto, quindi, che, nella causa principale, le lotterie estere ricevono un trattamento fiscale diverso da quello di cui beneficiano le lotterie finlandesi e si trovano in una posizione di svantaggio rispetto a queste ultime. Infatti, in applicazione della lotteriskattelagen, solo le vincite provenienti da giochi d'azzardo non organizzati in Finlandia sono considerate reddito imponibile, mentre le vincite provenienti da giochi d'azzardo organizzati in questo Stato membro non costituiscono reddito imponibile. La Corte ha ritenuto che il fatto che i prestatori di giochi stabiliti in Finlandia sono assoggettati all'imposta in quanto organizzatori di giochi d'azzardo non priva la normativa finlandese del suo carattere manifestamente discriminatorio, in quanto la detta imposta non è equivalente all'imposta sul reddito che colpisce le vincite provenienti dalla partecipazione dei contribuenti alle lotterie organizzate in altri Stati membri. Dinanzi all'eccezione del governo finlandese, per cui, anche ammettendo che la normativa nazionale sia discriminatoria, essa è giustificata da motivi imperativi di interesse generale (quale la prevenzione degli abusi e delle frodi, la riduzione del danno sociale provocato dal gioco, il finanziamento di attività di pubblica utilità o la

salvaguardia della certezza del diritto), la Corte ha ricordato come i giustificati motivi che possono essere fatti valere da uno Stato membro devono essere corredati da un'analisi dell'opportunità e della proporzionalità della misura restrittiva adottata in tale Stato (sentenza 30 novembre 1995, Causa C-55/94, Gebhard, Racc. pag. I-4165, e 26 novembre 2002, causa C-100/010, Oteiza Olazabal, Racc. pag. I-10981). Nel caso di specie, la Corte non ha rilevato alcun elemento di natura statistica o di altro tipo che consenta di concludere per la gravità dei rischi collegati alla pratica dei giochi d'azzardo né, a fortiori, per l'esistenza di un collegamento particolare tra tali rischi e la partecipazione dei cittadini dello Stato membro interessato a lotterie organizzate in altri Stati membri. Alla luce di tali considerazioni, la Corte ha così deciso: «L'art. 49 CE osta all'applicazione di disposizioni nazionali come quelle finlandesi secondo cui le vincite di lotterie organizzate in altri Stati membri vengono considerate, in sede di tassazione del reddito, come reddito imponibile del vincitore, mentre le vincite di lotterie organizzate nello Stato membro in questione sono esenti da imposte».

3. - Con la questione pregiudiziale sottoposta l'Ålands Förvaltningsdomstol chiede se l'art. 49 CE osti a che uno Stato membro stabilisca che le vincite di lotterie organizzate in altri Stati membri vengano considerate, in sede di tassazione del reddito, entrate imponibili del vincitore, mentre le vincite di lotterie organizzate nello Stato membro in questione sono esenti da imposte. Incidentalmente, va osservato che la normativa italiana sembra analoga a quella finlandese, poiché l'art. 81 del dpr n. 917/86 dichiara imponibili, come redditi diversi, tutte le vincite a lotterie, concorsi, giochi ecc., ma l'art. 30 del dpr n. 600/73, nel prevedere l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, al comma 3 esenta, di fatto, le vincite ai giochi organizzati dallo Stato, stabilendo che in tal caso la ritenuta è compresa nell'imposta di lotteria. Nonostante la Corte abbia già dovuto pronunciarsi diverse volte, nelle sentenze suindicate, in merito alla compatibilità di disposizioni nazionali relative ai giochi d'azzardo con le libertà fondamentali, va evidenziato come il caso oggetto del procedimento presenta due differenze che il caso di specie presenta rispetto a dette cause. Da un lato, nel presente procedimento si esamina per la prima volta un regime fiscale riguardante giochi d'azzardo in relazione alle libertà fondamentali: il giudice del rinvio chiede se la riscossione dell'imposta sul reddito su vincite provenienti da lotterie organizzate in altri Stati membri, mentre le vincite a lotterie organizzate nello Stato membro interessato sono esenti da imposte, sia compatibile con la libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 49 CE. Dall'altro lato, nelle cause riguardanti la libera prestazione dei servizi nell'ambito dei giochi d'azzardo finora decise dalla Corte, prestatori di servizi stranieri ovvero i loro rappresentanti operavano di volta in volta sul territorio ovvero sul mercato dello Stato membro del destinatario della prestazione o anzi erano ostacolati in siffatte attività. Ora, le cause precedentemente esaminate vertevano quindi sulla disciplina nazionale riguardante attività connesse con il gioco d'azzardo sul territorio dei rispettivi Stati membri, soprattutto sotto il profilo del controllo dell'offerta su detto territorio (Nella causa Schindler l'organizzatore di una lotteria stabilito in uno Stato membro (ovvero il suo agente) inviava materiale pubblicitario e biglietti ai cittadini di un altro Stato membro per farli partecipare a detta lotteria. La causa Läärä verteva sul montaggio e sulla gestione di apparecchi automatici per giochi d'azzardo da parte di un gestore stabilito in un altro Stato membro. Nella causa Zenatti un intermediario attivo nello Stato membro destinatario promuoveva la partecipazione a scommesse su eventi sportivi per conto di un organizzatore straniero).

Per contro il caso di specie non verte sulla possibilità di un prestatore estero di servizi nel settore del gioco d'azzardo di operare in un altro Stato membro, né è in discussione lo svolgimento di un'attività della lotteria svedese in Finlandia. Nella fattispecie il punto di partenza è costituito piuttosto dalla fruizione di una prestazione di servizi offerta in un altro Stato membro. Si tratta, dunque, di una forma di esercizio della libera prestazione dei servizi passiva, in quanto la sig.ra Lindman ha partecipato alla lotteria organizzata in Svezia durante un viaggio in tale Stato. Secondo una costante giurisprudenza, la libera prestazione dei servizi comprende la libertà per i destinatari dei servizi di recarsi in un altro Stato membro per fruirvi di un servizio, senza essere ostacolati da restrizioni. V., *inter alia*, sentenze 28 ottobre 1999, causa C-55/98, Vestergaard (Racc. pag. I-7641, punto 20); 29

aprile 1999, causa C-224/97, Ciola (Racc. pag. I-2517, punto 11); 31 gennaio 1984, cause riunite 286/82 e 26/83, Luisi e Carbone (Racc. pag. 377, punto 16), e 2 febbraio 1989, causa 186/87, Cowan (Racc. pag. 195, punto 15).

Un primo rilievo deve essere fatto in merito ai tentativi dei governi finlandese, belga, danese e norvegese di giustificare la legittimità, alla luce del diritto comunitario, della tassazione delle vincite da lotteria organizzate in stato diverso da quello di residenza; i menzionati governi hanno infatti sostenuto che un regime fiscale come quello vigente in Finlandia, che prevede la tassazione delle vincite provenienti da lotterie organizzate da altri Stati membri, mentre le vincite provenienti da lotterie nazionali ne sono esenti, è compatibile con la libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 49 CE. A tale riguardo detti governi hanno rinviato soprattutto alla giurisprudenza della Corte nelle cause Schindler, Läärä e Zenatti. Pur riconoscendo in sostanza che un siffatto trattamento fiscale di vincite a lotterie può comportare una restrizione alla libera prestazione dei servizi, essi ritengono che detto regime non sia necessariamente discriminatorio e sono concordi nel far valere che in ogni caso le disposizioni finlandesi sarebbero giustificate per motivi imperiosi di interesse generale. Inoltre essi sostengono che, secondo la citata giurisprudenza, gli Stati membri dispongono di un ampio potere discrezionale per quanto riguarda la regolamentazione dei giochi d'azzardo. Per contro, si deve anzitutto evidenziare, come già constatato dalla Corte nella causa Schindler, che l'organizzazione di una lotteria costituisce una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 50 CE. Di conseguenza, il regime fiscale controverso va esaminato in relazione alla sua compatibilità con la libera prestazione dei servizi sancita dall'art. 49 CE. Secondo una costante giurisprudenza, l'art. 49 CE prescrive non solo l'eliminazione di qualsiasi discriminazione nei confronti del prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro in base alla sua cittadinanza, ma anche in linea generale la soppressione di qualsiasi restrizione alla libera prestazione dei servizi. Tra siffatte restrizioni occorre includere tutte le misure - anche qualora esse si applichino indistintamente ai prestatori nazionali e a quelli degli altri Stati membri - che siano tali da vietare, da ostacolare o da rendere meno attraente l'esercizio di detta libertà.³ Pertanto le disposizioni fiscali controverse costituiscono in linea di principio, sia per gli organizzatori esteri di lotterie che per i partecipanti finlandesi, una restrizione alla libera prestazione dei servizi [sentenze 13 febbraio 2003, causa C-131/01, Commissione/Italia (Racc. pag. I-0000, punto 26); 11 luglio 2002, causa C-294/00, Deutsche Paracelsus Schulen (Racc. pag. I-6515, punto 38); 3 ottobre 2000, causa C-58/98, Corsten (Racc. pag. I-7919, punto 33); 28 marzo 1996, causa C-272/94, Guiot (Racc. pag. I-1905, punto 10); 9 agosto 1994, causa C-43/93, Vander Elst (Racc. pag. I-3803, punto 14), e 25 luglio 1991, causa C-76/90, Säger (Racc. pag. I-4221, punto 12)].

4.- In merito ai motivi giustificativi addotti dai governi parti del procedimento esaminato, si deve certo riconoscere che, in linea di principio, è possibile giustificare restrizioni alla libera prestazione dei servizi per i motivi di interesse generale espressamente previsti dall'art. 46 CE, a cui rinvia l'art. 55 CE, o, secondo la giurisprudenza, per motivi imperiosi di interesse generale. Nel caso di specie è tuttavia improbabile che il regime fiscale controverso possa essere giustificato da motivi imperiosi di interesse generale. Infatti, la giurisprudenza costante prende in considerazione i motivi giustificativi solo in riferimento a misure «*indistintamente applicabili*» [4 luglio 2000, causa C-424/97, Haim (Racc. pag. I-5123, punto 57)]. Analogamente, per le normative nazionali in materia di giochi d'azzardo per le quali ha ammesso come giustificazione i descritti motivi imperiosi di interesse generale, la Corte ha dichiarato che esse sono indistintamente applicabili sia agli operatori economici stabiliti nello Stato membro interessato sia a quelli stabiliti in un altro Stato membro. Occorre, pertanto, distinguere, in relazione alle possibilità di giustificazione, tra misure che di fatto sono restrittive della libera prestazione dei servizi, ma indistintamente applicabili, da un lato, e misure discriminatorie, dall'altro, sebbene dalla giurisprudenza non emergano chiari criteri di demarcazione a tal fine. Occorre in ogni caso rilevare che l'art. 46 CE, in relazione ai motivi giustificativi in esso menzionati, si riferisce a un «regime particolare per i cittadini stranieri». Di conseguenza questa disposizione comprende

anzitutto espressamente misure che implicano una discriminazione sulla base del criterio della cittadinanza, corrispondente, nel caso di un'impresa, alla sua sede. Tuttavia in alcuni casi la Corte si è riferita, riguardo a misure discriminatorie, anche all'origine della prestazione di servizi. L'individuazione di normative in materia di prestazioni di servizi che implicano una discriminazione in base all'origine della prestazione e non in base alla sede o alla cittadinanza del prestatore sembra opportuna in particolare in casi come quello di specie, in cui caratteristiche della libera prestazione dei servizi connesse con le persone svolgono un ruolo subordinato e viene piuttosto in esame la prestazione di servizi in quanto tale. Siffatte espressioni della libera prestazione dei servizi presentano paralleli, in quanto «libera circolazione di prodotti», con la libera circolazione delle merci - in cui a sua volta non è rilevante il criterio della cittadinanza - più che con la libera circolazione delle persone. Nella fattispecie occorre rilevare a tale proposito che l'inclusione controversa nel reddito imponibile riguarda solo le vincite provenienti da lotterie organizzate in altri Stati membri, vale a dire prestazioni di servizi che hanno origine in altri Stati membri. Quindi, il regime fiscale finlandese, diversamente dalle disposizioni nazionali su cui vertevano le cause Schindler, Läärä e Zenatti, non costituisce una normativa indistintamente applicabile a prestatori di servizi stabiliti in Finlandia o in un altro Stato membro e, pertanto, giustificabile per motivi imperiosi di interesse generale. Detto regime integra una misura discriminatoria, che può essere giustificata solo se integrante le ipotesi di cui all'art. 46 CE. A riguardo, il governo finlandese, al fine di giustificare la tassazione discriminatoria, ha addotto esigenze di antiriciclaggio. Orbene, in merito alla pretesa esigenza di impedire il riciclaggio del denaro sporco e altri reati, ossia di perseguire la tutela dell'ordine pubblico, i governi, nelle loro osservazioni, non hanno affatto dimostrato che la tassazione controversa di vincite provenienti da lotterie organizzate all'estero sia idonea o necessaria al conseguimento dei pretesi obiettivi. Invero, la tassazione potrebbe essere ritenuta idonea ad impedire le suindicate manovre illegali, solo in quanto il riciclaggio del denaro sporco venisse reso meno interessante dal fatto che gli importi di provenienza illegale di cui trattasi venissero tassati. Tuttavia il provvedimento *de qua* non influisce sulla possibilità di riciclare denaro sporco in quanto tale. Come rilevato dall'Avvocato generale, per quanto attiene al carattere necessario della tassazione di vincite provenienti da lotterie organizzate all'estero al fine di impedire il riciclaggio del denaro sporco in questo ambito, è d'uopo rilevare altresì che a tale riguardo sarebbe piuttosto adeguato procedere a verifiche della sussistenza delle vincite, che in linea di principio sarebbero possibili anche senza la loro tassazione. Quindi, in conclusione, se è pacifico che gli Stati membri ravvisano rischi di natura morale, religiosa e culturale nei giochi d'azzardo, tuttavia, tenuto conto del fatto che in Finlandia esistono molte lotterie nazionali, è dubbio che queste considerazioni possano essere fatte valere per motivare un trattamento del tutto diverso di lotterie estere. Disposizioni nazionali discriminatorie potrebbero essere giustificate in via eccezionale solo per i motivi di cui all'art. 46 CE, ma siffatti motivi non sussistono in relazione alle disposizioni fiscali controverse.

L'analisi effettuata, anche alla luce delle indicazioni dell'Avvocato Generale, trova pieno riscontro nelle opinioni espresse dalla Commissione (La Commissione ritiene che le eccezioni previste dall'art. 46 CE non siano applicabili nel caso di specie. In particolare le disposizioni finlandesi controverse non mirerebbero a disciplinare l'attività del gioco d'azzardo dal punto di vista dell'interesse generale o a tutelare i cittadini dai rischi che comporta il gioco d'azzardo. La legislazione finlandese avrebbe piuttosto l'effetto che solo le vincite provenienti da giochi d'azzardo organizzati all'estero vengano considerate come redditi imponibili. Come evidenziato dalla Commissione all'udienza, l'argomento dedotto dal governo finlandese secondo cui il regime in questione mirerebbe alla tutela dell'ordine pubblico e della salute pubblica sarebbe impreciso e forzato. Inoltre i motivi menzionati dalla Corte nelle cause Schindler, Läärä e Zenatti non potrebbero giustificare una discriminazione diretta, come avverrebbe nel caso di specie. Tuttavia, pur supponendo che le disposizioni finlandesi in materia fiscale non siano discriminatorie, non potrebbero configurarsi motivi imperiosi di interesse generale per giustificare le restrizioni alla libera prestazione dei servizi. Infine la Commissione rinvia alla sentenza Fischer, secondo cui, conformemente al principio della neutralità fiscale, uno Stato membro non può assoggettare ad IVA i giochi d'azzardo illeciti, se le corrispondenti operazioni

lecite sono esenti dall'imposta. A fortiori, in base al divieto di discriminazione, uno Stato non potrebbe riservare ad un vincitore suo cittadino, che ha partecipato ad un gioco d'azzardo organizzato all'estero, un trattamento sfavorevole rispetto ad un vincitore di un gioco d'azzardo nazionale. Inoltre all'udienza la Commissione ha fatto riferimento alla grande diversità esistente, per quanto riguarda l'entità del tributo, tra la tassa sulle vincite alla lotteria riscossa attraverso l'organizzatore nazionale e l'imposta sui redditi cui sarebbe assoggettato, se del caso, il vincitore di una lotteria organizzata all'estero. Per di più si potrebbe giungere ad una doppia imposizione, in quanto anche la lotteria svedese verrebbe assoggettata ad un'imposta.) e dall'EFTA (L'Autorità di vigilanza dell'EFTA condivide in sostanza la tesi della Commissione. Essa rileva che le disposizioni finlandesi in materia di imposte sui redditi opererebbero una distinzione, in relazione ai vincitori di lotterie, a seconda del luogo di stabilimento del prestatore di servizi e, pertanto, limiterebbero la libera prestazione di servizi degli organizzatori di lotterie. La disparità di trattamento fiscale tra vincite a lotterie nazionali ed estere sarebbe atta a dissuadere i giocatori finlandesi dal partecipare a lotterie organizzate all'estero) nel corso del procedimento, ritenendo entrambe che l'esclusiva tassazione di vincite a lotterie organizzate all'estero, come avviene in Finlandia, sia discriminatoria e non possa essere giustificata da motivi di interesse generale. Pertanto detta tassazione viola l'art. 49 CE.

6. – La presenza di diversi sistemi tributari nell'UE ha da sempre rappresentato un tangibile ostacolo alla realizzazione di un mercato comune europeo. L'imposta sul reddito costituisce il principale esempio delle difficoltà esistenti in ambito UE nel giungere ad un'armonizzazione fiscale, atteso che ciascuno stato membro ha da sempre mostrato riluttanza sulla perdita, anche solo potenziale, di qualsiasi tipo di controllo sulla propria fiscalità. L'armonizzazione delle imposte sul reddito implica un allineamento tra i vari stati dell'Unione non solo delle aliquote fiscali, ma anche della base imponibile e delle modalità di determinazione. I principali motivi per cui ciascuno Stato membro è riluttante a rinunciare al controllo dell'imposizione diretta sono rappresentati dal timore di perdere una fonte principale di entrata e dal venir meno di un potente strumento di politica economica e sociale. Chiaramente, sistemi fiscali diversi possono portare ad una distorsione dei comportamenti all'interno di un mercato comune. È indubbio che un minimo di armonizzazione possa portare dei benefici economici all'interno del mercato comune europeo. Tuttavia, il processo è stato fino ad oggi frammentario, ed appare ancora più difficile quando, come nel caso esaminato, viene ad evidenza una strenua difesa da parte dei governi dei singoli Stati membri del loro potere impositivo in materia tributaria. Ancora un volta, fondamentale è stato il ruolo della Corte di Giustizia. Tale ruolo è stato di recente ribadito proprio in merito al diritto tributario comunitario, dove si è affermato che: «...*alla Corte è affidato il compito di applicare, nelle sue decisioni, un corpo normativo incompleto. Questo è ancora più ammirevole considerato il fatto che la Corte non è una Corte specializzata in materia fiscale e che solo pochissimi giudici lavorano o hanno lavorato come esperti in quel campo*». (Leif Mutén, Convegno di Studi, Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna, 26-27 settembre 2003, relazione pubblicata su <http://berliri.giuri.unibo.it/extra/invitoconvsettitt.pdf>). Anche nella sentenza commentata, la Corte ha dimostrato una notevole capacità di sopperire alla carenza normativa comunitaria, in campo fiscale, e di “combattere” le palesi resistenze dei singoli Stati, riuscendo a creare un nuovo ed importante tassello di una politica fiscale che, per forza di cose, dovrà diventare sempre più coesa.

Ferdinando Bruno