

Prassi dell'amministrazione finanziaria e diritto dell'Unione Europea**Clotilde Celorico Palma e Diogo Leite de Campos¹****1. La struttura dell'amministrazione fiscale portoghese**

L'Amministrazione Fiscale portoghese è essenzialmente composta dalla Direzione Generale delle Imposte e dalla Direzione Generale delle dogane e delle accise, entrambe incardinate all'interno del Ministero delle finanze.

Alla Direzione Generale delle Imposte è attribuita la funzione di amministrare l'imposizione sui redditi, sulla proprietà e sul consumo, oltre alle altre imposte che le dovessero essere attribuite dalla legge. La funzione della Direzione Generale delle Dogane e delle Accise consiste invece in una duplice attività: da un lato, infatti, questa Direzione si occupa del controllo ai fini economici e fiscali sui beni provenienti dall'esterno del territorio comunitario e diretti sul mercato nazionale portoghese, con lo scopo di tutelare la sicurezza e la salute pubblica e, dall'altro, si occupa della gestione di speciali imposte sui consumi.

In seguito al memorandum d'intesa siglato tra il Governo portoghese e la Troika il 17 maggio 2011, relativo alle specifiche condizioni di politica economica, il Governo portoghese ha previsto entro breve termine la fusione delle due Direzioni in un'unica Direzione. Peraltro il suddetto progetto era già stato annunciato anche prima della sua formalizzazione nell'accordo.

¹ Professori di diritto tributario nell'Università di Coimbra. Traduzione italiana a cura di Iacopo Buriani, dottorando in Diritto Tributario Europeo all'Università di Bologna – Alma Mater Studiorum.

2. L'Amministrazione Finanziaria e il diritto comunitario

Lo scopo del presente contributo consiste nell'analisi circa la coesistenza della prassi amministrativa nazionale con il diritto comunitario, affrontando il tema da una duplice prospettiva: *ex ante* ed *ex post*.

Nella prospettiva *ex ante* si andrà ad esaminare l'influenza che le norme del diritto comunitario esercitano sulla legislazione nazionale portoghese, mentre nella prospettiva *ex post* si esaminerà in quale misura l'applicazione pratica delle norme interne da parte dell'amministrazione finanziaria sia conforme al diritto comunitario.

Al fine di realizzare gli obiettivi che caratterizzano questo studio, appena indicati, è opportuno analizzare alcune delle più recenti procedure d'infrazione che coinvolgono il Portogallo, così da descrivere la situazione attuale dei rapporti tra prassi e diritto comunitario, nonché alcuni successivi adattamenti delle norme interne nell'interpretazione dell'amministrazione finanziaria.

3. Procedure d'infrazione

3.1. Cause pendenti avanti alla Corte di Giustizia

3.1.1. Agenzie di viaggi

Il primo procedimento di infrazione rilevante ai fini del presente contributo, attualmente in attesa di giudizio avanti alla Corte di Giustizia, è stato presentato dalla Commissione Europea nel corso del 2011 e concerne la non conformità della legislazione IVA portoghese caratterizzata dal cosiddetto "regime speciale del margine di profitto", che si applica alle agenzie di viaggio qualora cedano pacchetti vacanze ai turisti. A parere della Commissione, infatti, il Portogallo avrebbe applicato le disposizioni speciali in modo errato, determinando una distorsione della concorrenza tra agenzie di viaggio.

Il problema consiste nel fatto che il regime speciale non trova applicazione nell'ipotesi di cessione di pacchetti vacanza effettuata tra aziende. Pertanto, in particolare le cessioni di pacchetti vacanza tra agenzie di viaggio con lo

scopo di rivendere i medesimi pacchetti ai clienti finali sono escluse dall'applicazione del suddetto regime.

Al contrario, la Commissione ritiene che il Portogallo (oltre ad altri sette Stati membri) non abbia applicato il regime correttamente, ammettendo a godere del regime speciale anche le cessioni tra imprese, determinando in tal modo una distorsione della concorrenza tra le stesse agenzie in quanto, alcune di esse si assumerebbero un onere fiscale superiore rispetto alle altre.

3.1.2. Tassazione sui dividendi in uscita

Un'ulteriore procedura d'infrazione depositata dalla Commissione nei confronti del Portogallo, concerne l'effetto discriminatorio prodotto dalle imposte reddituali portoghesi sui dividendi in uscita. La Commissione ritiene infatti che, in alcuni casi, la legislazione fiscale portoghese possa imporre un livello di imposizione sui dividendi in uscita, vale a dire pagati a società estere, maggiore rispetto ai dividendi nazionali, cioè quelli pagati a società nazionali. La normativa portoghese, infatti, mentre prevede una percentuale di imposizione pari a zero, o comunque molto bassa, per la tassazione dei dividendi nazionali, al contrario prevede, per la tassazione dei dividendi in uscita, una ritenuta alla fonte che potrebbe raggiungere anche il 20%.

Pertanto la Commissione ha ritenuto che tale disposizione normativa interna costituisca una limitazione alla circolazione dei capitali e alla libertà di stabilimento, in quanto potrebbe costituire una violazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia e, in particolare, della sentenza *Denkavit*², nella quale la Corte ha affermato il principio per cui i dividendi in uscita non possono subire una tassazione più elevata di quella che grava sui dividendi nazionali nel paese d'origine.

² Corte di Giustizia, sentenza del 14 dicembre 2006, causa C-170/05, *Denkavit*.

3.1.3. Regime forfettario per l'agricoltura

Un'ulteriore procedura d'infrazione proposta dalla Commissione nei confronti del Portogallo riguarda il regime forfettario IVA applicabile agli agricoltori. Per quanto riguarda l'agricoltura, la Direttiva IVA prevede che qualora l'applicazione delle regole generali in materia di imposta sul valore aggiunto alle attività agricole rappresenti una difficoltà per queste ultime, gli Stati membri possono prevedere l'applicazione di un regime forfettario finalizzato a garantire la neutralità dell'imposta nei confronti degli imprenditori agricoli. Tuttavia la Commissione ha ritenuto che il Portogallo, invece di introdurre un regime forfettario per gli imprenditori agricoli, avesse in realtà introdotto un'esenzione dall'IVA per i prodotti forniti dagli imprenditori agricoli, applicabile a meno che l'agricoltore non optasse per il regime IVA generale. Inoltre gli imprenditori agricoli non possono godere dalla compensazione dell'imposta pagata per l'acquisto dei fattori della produzione all'interno di un *range* variabile dal 5% fino al 12%, pertanto la Commissione ha ritenuto che il regime forfettario portoghese non rispetti gli obiettivi per il quale è stato istituito e sia quindi non conforme alla direttiva IVA.

3.1.4. Tassazione dei redditi percepiti dai non residenti

Nel marzo del 2010 la Commissione Europea ha criticato le disposizioni fiscali portoghesi in materia di tassazione dei redditi percepiti da soggetti non residenti ed ha esortato il Portogallo a modificare le suddette norme, ritenendole sproporzionate, discriminatorie ed in contrasto con le libertà fondamentali sancite nel Trattato UE.

Infatti nel sistema portoghese i non residenti sono soggetti all'imposta personale sul reddito determinata al lordo di deduzioni e detrazioni e con aliquota proporzionale, mentre per i residenti l'imposta è determinata al netto delle deduzioni concesse dalla legge ed è caratterizzata da aliquote progressive. E' opinione della Commissione che le suddette differenze possano determinare un trattamento fiscale meno favorevole per i non residenti rispetto ai residenti, ponendosi in tal modo in conflitto con le

libertà di prestazione di servizi e di circolazione dei capitali garantite dall'ordinamento comunitario.

In particolare le regole nazionali che hanno determinato il giudizio negativo della Commissione prevedono, da un lato, l'esclusiva applicazione ai residenti delle norme che determinano il reddito imponibile attraverso la sommatoria delle singole categorie di reddito previste dall'imposta personale sul reddito nonché della possibilità di dedurre dalla suddetta sommatoria gli oneri deducibili; mentre, dall'altro lato, l'esclusione dei non residenti dall'ambito di applicazione delle aliquote progressive (riservate esclusivamente ai residenti), nonché l'esclusiva applicazione nei loro confronti di ritenute alla fonte a titolo definitivo e l'applicazione di aliquote speciali sul reddito lordo prodotto in Portogallo.

Probabilmente il Portogallo baserà la propria difesa sulle stesse argomentazioni già utilizzate avverso precedenti procedure avviate dalla Commissione Europea, vale a dire, da un lato, sulla necessità delle contestate misure fiscali al fine di contrastare le frodi e, dall'altro lato, sul fatto che tali misure non sono applicabili ai contribuenti residenti in Stati membri dell'Unione Europea o dello Spazio economico europeo con i quali sia in vigore un accordo per lo scambio d'informazioni in materia fiscale (ed infatti, nei predetti casi, il Codice IRS prevede un regime opzionale di tassazione per i non residenti con regole analoghe a quelle stabilite per i residenti).

La Commissione ritiene tuttavia che le suddette misure siano discriminatorie nei confronti dei soggetti residenti in Stati membri con i quali non sia in vigore un accordo per lo scambio d'informazioni.

3.1.5. Imposizione sugli autoveicoli

Nel gennaio 2010 la Commissione Europea ha invitato il Portogallo a riformare la legislazione nazionale relativa alla tassa annuale di circolazione dei veicoli a motore. La richiesta della Commissione è stata avanzata per mezzo di un parere motivato ai sensi dell'articolo 258³ del Trattato UE.

³ Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

Come rilevato dalla Commissione, secondo le disposizioni attualmente vigenti in Portogallo, la tassa annuale di circolazione per due veicoli usati in condizioni analoghe viene determinata secondo regole diverse in ragione della data in cui sono stati immatricolati per la prima volta in Portogallo, vale a dire prima o dopo il 1° luglio 2007. Infatti, tale differenza nel metodo di determinazione dell'imposta comporta una tassazione maggiore per i veicoli immatricolati per la prima volta in Portogallo dopo il 1° luglio 1997, rispetto ai veicoli immatricolati prima di tale data. Peraltro, è da precisare come la differenza in argomento nel metodo di determinazione della tassa annuale di circolazione è stata introdotta all'interno di una complessiva riforma del metodo di tassazione degli autoveicoli, che assumeva come criterio di determinazione della base imponibile la capacità inquinante dei veicoli stessi.

L'impianto generale della riforma prevedeva la riduzione della tassa di immatricolazione e l'incremento della tassa annuale di circolazione e, alla luce di tali nuove misure, il legislatore aveva ritenuto ingiusto che i veicoli immatricolati in Portogallo prima del 1° luglio 2007 scontassero una tassazione più elevata a titolo di tassa di registrazione (rispetto a quella prevista successivamente alla riforma) e, in seguito alla riforma, anche una tassa di circolazione più elevata (di quella che avevano subito prima della riforma).

Tuttavia la Commissione ha evidenziato come l'orientamento della Corte di Giustizia in materia di tassazione sulle importazioni di veicoli usati sia nel senso che un veicolo diventa "veicolo nazionale" quando viene importato e venduto sul mercato interno.

Inoltre, secondo un orientamento costante nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, l'articolo 110 del Trattato⁴ risulta violato ogniqualvolta la tassazione dei veicoli importati e la tassazione dei veicoli similari nazionali sono determinate in maniera diversa e comportano l'effetto di aggravare l'imposta sul veicolo importato rispetto al veicolo nazionale, come la Commissione ritiene che avvenga in Portogallo per effetto della citata riforma.

⁴ Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

3.1.6. Tassazione all'uscita sulle persone fisiche

Nell'ottobre del 2009 la Commissione, tramite un parere motivato, ha invitato il Portogallo a modificare le proprie disposizioni fiscali in materia di *exit tax* in quanto produrrebbero effetti restrittivi sul trasferimento delle persone fisiche al di fuori del territorio nazionale e, pertanto, sarebbero incompatibili con la libera circolazione delle persone.

Come rilevato dalla Commissione, ai sensi dell'articolo 10 (9) (a) del Codice dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (*Codigo do Imposto sobre o Rendimento das Pessosas Singulares - CIRS*), gli utili o le perdite derivanti da uno scambio di azioni devono essere inclusi nel reddito imponibile del socio persona fisica nell'anno solare in cui cessa di essere residente in Portogallo.

La plusvalenza o la minusvalenza derivante dal suddetto scambio è determinata dalla differenza tra il valore di mercato delle azioni ricevute ed il valore contabile delle azioni cedute. Tuttavia, se il socio che cede le partecipazioni continua a risiedere in Portogallo, il valore delle azioni ricevute si assume essere corrispondente al valore delle azioni cedute e si verifica una plusvalenza solamente in caso di pagamento supplementare.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 38 (1) (a) del Codice IRS, il trasferimento da una persona fisica ad una società di attività e passività connesse all'esercizio di un'attività economica o professionale è esente se la società o l'impresa a cui le attività e le passività sono trasferite ha la propria sede o la direzione effettiva in Portogallo, mentre è soggetto a tassazione se la sede o la direzione effettiva sono collocate all'estero.

La Commissione ha quindi ritenuto che le suddette disposizioni penalizzino i soggetti che intendono lasciare il Portogallo o trasferire i loro beni all'estero, in quanto prevedono un trattamento fiscale meno favorevole rispetto a quello riservato agli individui che restano nel Paese o che trasferiscono i loro beni all'interno del Paese stesso. Le disposizioni portoghesi in parola sarebbero quindi in grado di dissuadere gli individui dall'esercizio del diritto alla libera circolazione previsto dagli articoli 18, 39 e 43 del Trattato CE⁵ e dalle corrispondenti disposizioni dell'accordo SEE, costituendo quindi una restrizione alla predetta libertà di circolazione.

⁵ Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

Il parere della Commissione è peraltro basato sia sull'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia nel caso *De Lasteyrie du Saillant*⁶ sia sulla propria Comunicazione del 19 dicembre 2006⁷.

3.1.7. Tassazione in uscita sulle società di capitali

Nell'ottobre 2009 la Commissione Europea ha presentato un ricorso alla Corte di Giustizia contro il Portogallo (ed un altro Stato membro), avverso i provvedimenti restrittivi in materia di tassazione in uscita previsti nei confronti delle imprese che cessano di essere fiscalmente residenti nel loro territorio, considerandoli incompatibili con la libertà di stabilimento prevista nell'articolo 43 del Trattato⁸ e nell'articolo 31 dell'accordo SEE.

Infatti, come rilevato dalla Commissione, se la sede legale o la direzione effettiva di una società portoghese viene trasferita in un altro Stato membro, ovvero se una stabile organizzazione cessa l'esercizio dell'impresa in Portogallo o trasferisce i suoi beni in un altro Stato, il reddito imponibile nel periodo d'imposta del trasferimento comprende anche le plusvalenze non realizzate sui beni strumentali della società, ad esclusione di quelle derivanti da operazioni nazionali. Inoltre, gli amministratori di una società che trasferisce la propria sede legale o la gestione effettiva al di fuori del territorio dello Stato sono soggetti a tassazione in base alla differenza tra il valore patrimoniale netto (determinato alla data di trasferimento ed ai prezzi di mercato) e il prezzo di acquisto delle azioni.

La Commissione ritiene quindi che la suddetta imposizione penalizzi le imprese che intendono lasciare il Portogallo o trasferire all'estero i loro beni, in quanto prevede un trattamento fiscalmente meno favorevole per queste ultime rispetto alle imprese che restano nel Paese o che trasferiscono le loro attività all'interno di esso.

In conclusione, le disposizioni in questione sono in grado di dissuadere le società dall'esercizio del loro diritto di stabilimento, costituendo quindi una

⁶ Corte Giust., sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*.

⁷ Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo, del 19 dicembre 2006, *Tassazione in uscita e necessità di coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri*, COM(2006) 825.

⁸ Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

restrizione all'articolo 43 del Trattato CE⁹ e alla corrispondente disposizione dell'accordo SEE.

Il parere della Commissione è peraltro basato sia sull'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia nel caso *Lasteyrie du Saillant*¹⁰, sia sulla propria Comunicazione del 19 dicembre 2006¹¹.

3.2. Cause già decise dalla Corte di Giustizia

Non è possibile affermare che il Portogallo sia stato un allievo modello nell'applicazione dei principi generali del diritto dell'Unione Europea. Infatti, le decisioni della Corte di Giustizia sono state spesso sfavorevoli alle norme interne portoghesi e già molte disposizioni nazionali sono state modificate in seguito alle decisioni della Corte, conformandole alle norme del Trattato sulle libertà fondamentali e sul principio di non discriminazione.

Si tratteranno nel prosieguo alcune tra le disposizioni portoghesi che sono state giudicate, dalla Corte di Giustizia o dalla Commissione, in contrasto con il diritto comunitario.

3.2.1. Tassazione discriminatoria nei confronti dei contribuenti non residenti

Nel febbraio 2009 la Commissione ha avviato un procedimento contro il Portogallo dinanzi alla Corte di Giustizia, adducendo la sussistenza di una discriminazione fiscale nei confronti dei contribuenti non residenti, a causa delle disposizioni tributarie che obbligavano i non residenti a nominare un rappresentante fiscale qualora ottengano un reddito imponibile in Portogallo.

⁹ Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

¹⁰ Corte Giust., sentenza 11 marzo 2004, causa C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*.

¹¹ Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo, del 19 dicembre 2006, *Tassazione in uscita e necessità di coordinamento delle politiche fiscali degli Stati membri*, COM(2006) 825.

La Commissione ha infatti ritenuto che tali disposizioni fossero incompatibili con la libera circolazione delle persone e dei capitali, garantite dagli articoli 18 e 56 del Trattato CE¹², nonché dagli articoli 36 e 40 dell'accordo SEE.

Secondo la Commissione, infatti, in forza della normativa portoghese i contribuenti non residenti che ottengono redditi imponibili in Portogallo devono nominare un rappresentante fiscale per farsi rappresentare davanti alle autorità tributarie portoghesi e per garantire l'adempimento dei loro obblighi fiscali. La Commissione ha riconosciuto che tale previsione è finalizzata a garantire il pagamento delle imposte ed a prevenire fenomeni di elusione o evasione, evidenziando che entrambi gli obiettivi sono di interesse pubblico. Tuttavia, basando la propria opinione anche sulla sentenza del 7 settembre 2006¹³, la Commissione ha ritenuto che l'obbligo generale imposto ai non residenti di nominare un rappresentante fiscale eccede quanto è necessario per garantire i suddetti obiettivi, ostacolando la libera circolazione delle persone e dei capitali garantita dagli articoli 18 e 56 del Trattato CE¹⁴ nonché dall'accordo SEE.

La Corte di Giustizia si è pronunciata contro il Portogallo con sentenza del 5 maggio 2011¹⁵, nella causa che vedeva opposti Portogallo e Commissione Europea. In seguito al tale sentenza, nella manovra sul bilancio dello Stato del 2010, il Portogallo ha riformato la normativa trasformando in facoltativo il precedente obbligo di nominare un rappresentante fiscale per i contribuenti non residenti in uno Stato dell'UE o dello SEE, in quest'ultimo caso qualora vi sia un accordo di collaborazione fiscale, analogamente a quanto avviene per i soggetti residenti che siano però assenti dal Portogallo per più di sei mesi.

Deve peraltro essere evidenziato come, nella prassi, l'Amministrazione finanziaria stia già attuando la dispensa dalla nomina del rappresentante fiscale nelle suddette situazioni.

¹² Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

¹³ Corte Giust., sentenza 7 settembre 2006, causa C-470/04, N.

¹⁴ Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

¹⁵ Corte Giust., sentenza 5 maggio 2011, causa C-267/09, Commissione contro Repubblica Portoghese.

3.2.2. Regime fiscale di regolarizzazione straordinaria

Con sentenza resa il 7 aprile 2011¹⁶, che ha tratto origine da un ricorso presentato dalla Commissione contro lo Stato portoghese, la Corte ha dichiarato che il Portogallo, attraverso il regime eccezionale di regolarizzazione fiscale creato nel 2005 (noto come RERT I) ha violato la legislazione comunitaria in quanto ha previsto un tasso d'imposizione più favorevole per i titoli di Stato portoghesi o per le somme investite in titoli di Stato.

La Corte ha infatti ricordato che le misure imposte da uno Stato membro costituiscono restrizioni alla libera circolazione dei capitali quando esse sono in grado di dissuadere i residenti dal contrarre finanziamenti o dal fare investimenti in altri Stati.

Di conseguenza, la Corte ha ritenuto che i titolari di titoli emessi dallo Stato portoghese potrebbero beneficiare di un trattamento preferenziale, in forza delle disposizioni del RERT I, rispetto ai contribuenti titolari di titoli di debito pubblico emessi da altri Stati.

La Corte ha pertanto ritenuto che il trattamento fiscale più favorevole ricevuto dai contribuenti titolari di debito pubblico emesso dallo Stato portoghese dissuada i medesimi contribuenti dall'investimento in titoli di debito pubblico emessi da altri Stati membri, e determini quindi una chiara limitazione alla libera circolazione del capitale.

Peraltro deve essere sottolineato che RERT II, un regime eccezionale simile a RERT I e che era in vigore nel corso del 2010 (legge 3-B/2010, del 28 aprile), non conteneva alcuna disposizione analoga a quella che è stata ritenuta essere in violazione della normativa comunitaria dalla citata sentenza della Corte di Giustizia.

3.2.3. Differente tassazione dei prestatori di servizi non residenti

Nel 2007 per mezzo di un parere motivato la Commissione Europea ha chiesto allo Stato portoghese di porre fine al regime di tassazione

¹⁶ Corte Giust., sentenza 7 aprile 2011, causa C-20/09, Commissione contro Repubblica Portoghese.

applicabile ai prestatori di servizi non residenti in materia di redditi percepiti in Portogallo.

Infatti, le istituzioni finanziarie residenti sono solamente soggette alle imposte sugli interessi percepiti, al netto degli oneri sostenuti per il capitale reso disponibile.

In questo caso il motivo principale addotto dalla Commissione non consisteva nell'esistenza di un trattamento discriminatorio, a differenza di quanto era avvenuto nel 2008 in relazione al regime di esenzione di cui beneficiavano i vincitori dei giochi gestiti dalla Santa Casa di Misericordia di Lisbona.

Nella prospettiva della Commissione, il regime portoghese poteva diventare un fattore di dissuasione per i prestatori di servizi stabiliti all'estero che intendessero svolgere la loro attività in Portogallo e, d'altra parte, poteva impedire ai clienti portoghesi l'acquisto di servizi dai suddetti fornitori. Nel 2008 la Commissione ha nuovamente affrontato il tema della tassazione dei servizi prestati da soggetti non residenti, nell'ambito di una comunicazione in cui ribadiva l'intenzione di presentare ricorso avanti alla Corte di Giustizia nei confronti del trattamento fiscale discriminatorio riservato ai prestatori di servizi non portoghesi.

Il Portogallo ha poi accolto le raccomandazioni della Commissione e, nella legge sul bilancio dello Stato del 2009, ha modificato la propria legislazione consentendo ad un prestatore di servizi residente in un altro Stato membro dell'UE o dello SEE di chiedere il rimborso della quota d'imposta trattenuta alla fonte in eccesso rispetto a quanto sarebbe dovuto da un residente in Portogallo sul reddito derivante dalle prestazioni di servizi.

Peraltro il Portogallo ha inteso anticipare altre possibili obiezioni della Commissione inserendo nella legge di bilancio 2009 dello Stato una disposizione che consente ai contribuenti residenti in un altro Stato membro dell'Unione o dello SEE con il quale ci sia uno scambio d'informazioni, di optare per la tassazione in base alle norme applicabili ai contribuenti residenti in Portogallo, a condizione che il 90% del loro reddito complessivo nell'esercizio in questione derivi da reddito di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa, ovvero da pensioni, ed abbia la sua origine (per tale percentuale) in Portogallo.

3.2.4. Documento di accompagnamento amministrativo

Nel 2008 la Commissione ha deferito il Portogallo alla Corte di Giustizia a causa delle disposizioni nazionali che imponevano un "documento amministrativo di accompagnamento" da inviare all'ufficio doganale competente almeno sei ore prima che i prodotti soggetti ad imposte speciali sui consumi lasciassero i depositi situati nel territorio dello Stato. Infatti nell'interpretazione della Commissione, la normativa rilevante in materia (articolo 19 della Direttiva CEE/12/92¹⁷) non può essere interpretata in modo da autorizzare gli Stati membri ad imporre una condizione come quella imposta dalla norma portoghese e, di conseguenza, la Commissione ha concluso che la legislazione portoghese vigente nel 2008 avrebbe potuto compromettere il funzionamento del mercato interno, essendo manifestamente sproporzionata rispetto all'obiettivo della lotta contro la frode fiscale.

Inoltre la Commissione ha ritenuto che l'importo della garanzia richiesta ai depositari autorizzati (pari al 2% dell'ammontare medio mensile delle imposte speciali sul consumo pagate l'anno precedente, entro limiti minimi e massimi) fosse sproporzionata rispetto allo scopo perseguito di salvaguardare il reddito potenzialmente a rischio e costituisca quindi un ostacolo per gli operatori economici che volevano entrare nel mercato portoghese.

Nel 2007 la Commissione ha trasmesso al Portogallo un parere motivato, tuttavia, in considerazione del fatto che il Portogallo non ha modificato la propria legislazione entro il termine stabilito, la Commissione ha rinviato il caso alla Corte di Giustizia. Successivamente, tuttavia, il procedimento si è concluso il 14 maggio 2009, poiché il Portogallo ha modificato la propria legislazione interna in conformità a quanto richiesto dalla Commissione.

¹⁷ Direttiva CEE/12/92, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa.

3.2.5. Esenzione dall'imposta sul reddito concessa esclusivamente ai giochi gestiti dalla Santa Casa di Misericordia di Lisbona

Nel 2008 la Commissione ha chiesto al Portogallo di porre fine al trattamento discriminatorio costituito dall'esenzione dall'imposta sul reddito concessa solamente ai vincitori dei giochi gestiti dalla Santa Casa di Misericordia di Lisbona. Il procedimento in questione, tuttavia, si è concluso il 29 ottobre 2009, quando il Portogallo ha modificato la propria normativa interna in conformità alle richieste della Commissione.

3.2.6. Sospensione della tassa sui veicoli concessa agli operatori registrati e riconosciuti

Nel luglio 2008 la Commissione ha avviato una nuova procedura contro il Portogallo a causa della differenza tra il periodo di sospensione della tassa sui veicoli concesso agli operatori registrati e riconosciuti rispetto agli altri operatori, regime che per la Commissione costituiva una discriminazione verso i veicoli prodotti in altri Stati membri.

Infatti, secondo la normativa nazionale all'epoca vigente, un operatore registrato (cioè un contribuente abitualmente impegnato nella produzione, nell'introduzione o nell'importazione di veicoli soggetti a tassazione) poteva beneficiare della sospensione della tassazione sui veicoli per un periodo massimo di tre anni, mentre un operatore riconosciuto (cioè un contribuente che, anche se impegnato nel commercio di veicoli soggetti a tassazione, non soddisfaceva le condizioni per poter diventare un operatore registrato) poteva ottenere un periodo di sospensione massimo di sei mesi.

Inoltre, i veicoli prodotti in Portogallo potevano essere venduti solo da operatori registrati, mentre i veicoli prodotti al di fuori del Portogallo, sia nuovi che di seconda mano, potevano essere venduti da entrambe le categorie di operatori, registrati e riconosciuti.

Ne conseguiva che, secondo l'opinione della Commissione, il periodo di sospensione massimo di sei mesi fiscalmente più svantaggioso non si applicava ai veicoli nuovi prodotti in Portogallo e, di conseguenza, la

suddetta normativa violava il Trattato, e, segnatamente, il divieto di discriminazione nei confronti dei prodotti provenienti da altri Stati membri. Successivamente, il Portogallo ha modificato tale normativa in conformità alle richieste della Commissione e quindi il procedimento è stato abbandonato in data 14 maggio 2009.

3.2.7. Pagamenti di interessi o dividendi a fondi pensione esteri

In primo luogo, la Commissione ha rilevato una potenziale discriminazione in riferimento ai pagamenti di dividendi ed interessi a fondi pensione stranieri, nelle legislazioni di alcuni Stati membri tra cui il Portogallo. Successivamente, nel maggio del 2008, la stessa Commissione per mezzo di un parere motivato ha invitato il Portogallo a modificare le disposizioni in questione. Infine, nel novembre 2008, alla luce del fatto che il Portogallo non ha modificato le proprie interne nel senso indicato dalla Commissione, quest'ultima ha comunicato la sua intenzione di presentare ricorso alla Corte di Giustizia.

3.2.8. Investimenti effettuati all'estero

Nel Febbraio 2008 la Commissione ha chiesto al Portogallo di porre fine alla discriminazione nei confronti degli investimenti effettuati all'estero (analogamente a quanto era stato fatto nel 2007 in riferimento alla RERT I), ricordando che la Corte di Giustizia aveva già stabilito, nel caso *Van Hilten*¹⁸, in che misura i provvedimenti adottati dagli Stati membri che sono in grado di dissuadere i residenti dal compiere investimenti in altri Stati membri, possono costituire una restrizione alla libera circolazione dei capitali prevista dal Trattato CE¹⁹.

Il problema in questione consiste essenzialmente nella possibilità, al fine di beneficiare di un livello inferiore di tassazione, di optare in talune situazioni per l'aggregazione dei redditi di capitale.

¹⁸ Corte Giust., sentenza 23 febbraio 2006, causa C-513/03, *Van Hilten*.

¹⁹ Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

3.2.9. Trattamento discriminatorio per i dividendi pagati a società residenti in altri Stati membri ed in paesi dell'EFTA

Nel 2006 la Commissione ha chiesto a diversi Stati membri, tra cui il Portogallo, di porre fine al trattamento discriminatorio sui dividendi corrisposti a soggetti residenti negli altri Stati membri e nei tre paesi EFTA membri dell'accordo SEE. Successivamente, nel 2007, la Commissione ha dichiarato che avrebbe depositato un ricorso contro vari Stati membri, tra cui il Portogallo, avverso il presunto trattamento discriminatorio applicato sui dividendi in uscita.

Nella legge finanziaria 2008 il Portogallo ha previsto un'esenzione in deroga alla suddetta normativa IRS nell'ipotesi in cui una società residente nel territorio portoghese, alle condizioni previste nella Direttiva CEE/435/90²⁰, distribuisca dividendi ad una società residente in un altro Stato membro o ad una stabile organizzazione in uno Stato membro di una società residente altrove, qualora si verificano condizioni simili a quelle previste nei rapporti domestici.

3.2.10. Esclusioni delle plusvalenze realizzate sulle abitazioni principali

Nel 2005 la Commissione ha avviato un procedimento contro il Portogallo a causa delle norme interne che prevedevano l'esclusione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche delle plusvalenze derivanti dalla cessione dell'abitazione principale solo nell'ipotesi in cui i proventi della vendita venissero reinvestiti in una abitazione principale collocata in Portogallo.

La disposizione è stata modificata dal decreto legge 361/2007, che ha concesso l'esenzione anche quando i proventi della cessione vengono reinvestiti in un immobile sito in uno Stato membro dell'Unione o in uno Stato facente parte dello Spazio economico europeo.

²⁰ Direttiva CEE/435/90, del 23 luglio 1990, nel testo risultante dalla Direttiva 2003/123/CE.

3.2.11. Imposte sul reddito pagate dalle società non residenti

Nel 2005 la Commissione Europea ha avviato un procedimento contro il Portogallo a causa della tassazione degli interessi pagati a società non residenti prive di stabile organizzazione in Portogallo, ritenendo discriminatoria la ritenuta fiscale del 20% applicata sull'ammontare lordo degli interessi corrisposti da soggetti residenti in Portogallo a istituti di credito non residenti nel Paese. Al contrario, gli istituti residenti scontano solamente l'imposta sul reddito percepito, al netto di eventuali oneri sostenuti per la messa a disposizione del capitale.

La Commissione ha quindi ritenuto che la tassazione degli interessi al lordo costituisse una discriminazione nei confronti delle istituzioni finanziarie straniere, le quali, d'altra parte, hanno visto ridursi la possibilità di concedere prestiti transfrontalieri ed in particolare hanno visto ridursi la possibilità di concedere mutui o altri tipi di prestiti a residenti portoghesi.

Nel 2006, il rifiuto dello Stato portoghese di modificare la propria normativa sul pagamento di interessi *outbound* ha portato la Commissione ad annunciare l'avvio di un'azione dinanzi alla Corte di Giustizia sulla base del fatto che il Portogallo non si era conformato al suo parere (ex articolo 226 (2) del Trattato CE²¹) entro il termine accordato. Il ricorso della Commissione fu quindi depositato nel marzo 2008.

Una recente sentenza della Corte di Giustizia avente ad oggetto la legislazione fiscale Belga in materia di pagamenti di interessi (*Truck Center*²²) ha però permesso al Portogallo di intravedere notevoli possibilità di successo in questa disputa sugli interessi, in quanto la Corte ha stabilito che diverse procedure di riscossione dell'imposta, tramite ritenute alla fonte per i non residenti o tramite versamento per i residenti, costituiscono un corollario del principio per cui le società residenti e non residenti beneficiarie degli interessi sono soggette ad un diverso regime di imposizione, e tali diversi regimi riflettono il fatto che le società si trovano in situazioni non comparabili quanto alla riscossione dell'imposta.

²¹ Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

²² Corte Giust., sentenza 22 dicembre 2008, causa C-282/07, *SPF Finances c. Truck Center*.

4. Applicazione del codice di condotta in materia di tassazione delle imprese

In questa materia il Portogallo è stato un allievo modello. Il regime di agevolazione fiscale per gli investimenti contrattuali, la "Madeira duty free zone" e il "Madeira International Business Center" (MIBC) sono stati modificati proprio sulla scorta del codice di condotta sulla tassazione delle imprese e delle norme relative agli aiuti di Stato.

Nel caso portoghese, peraltro, solo una delle quattordici misure inizialmente classificate come potenzialmente negative²³ si è confermata effettivamente tale alla luce della Relazione Primarolo del 1999: la misura MIBC sui servizi finanziari²⁴.

Negli altri casi invece il Portogallo è riuscito a dimostrare che le misure non hanno avuto effetti negativi, anche se nel caso delle agevolazioni contrattuali ciò ha significato la modifica del regime. Infatti, in relazione al regime contenuto nell'articolo 49 (ora 39) dello Statuto delle agevolazioni fiscali ("EBF") sono stati sollevati dubbi circa la mancanza di trasparenza del regime in questione, in considerazione del fatto che le agevolazioni erano concesse su base contrattuale e, inoltre, che il regime favoriva gli investimenti stranieri. Alla luce delle suddette osservazioni, il Portogallo ha deciso di valutare tale regime in base alla normativa sugli aiuti di Stato e l'ha modificato, rendendolo trasparente ed estendendolo anche agli investimenti nazionali

²³ Per quanto riguarda il nostro Paese, i seguenti regimi fiscali erano sotto analisi – società di partecipazione (Sociedades Gestoras) (categoria 1), Madeira e Santa Maria Free Zone e di riassicurazione (categoria 2); regime di spedizione e credito d'imposta per spese di ricerca e sviluppo (categoria 3); zone franche industriali e credito d'imposta negoziabili per i progetti di ristrutturazione nelle aree depresse (categoria 4), micro e piccole imprese, gli incentivi fiscali per gli investimenti contrattuali, credito d'imposta per gli investimenti, le plusvalenze reinvestite, imprese e società immobiliari, ammortamento accelerato ed i fondi d'investimento (categoria 5) e Timor Est e Macao (territori dipendenti o associati).

²⁴ Inoltre, come indicato nella nota n. 8 della relazione Primarolo, il Portogallo contestava la valutazione del regime finanziario delle attività del MIBC. Contrariamente alla procedura di cui al punto G del codice di condotta (disposizione inserita nel Codice attraverso l'intervento delle delegazioni portoghesi e spagnole) l'elemento della proporzionalità rispetto al quale devono essere misurati gli obiettivi di politica economica non è stato analizzato. Infatti, il secondo rapporto consegnato dal Portogallo a tal fine non è mai stato discusso dal Gruppo. Contrariamente alla procedura che è stata adottata per tutte le altre relazioni consegnate dagli altri Stati membri, il Presidente ha concluso dopo la distribuzione del rapporto tra gli Stati membri che il silenzio sarebbe stato interpretato come accordo per quanto riguarda la valutazione delle misure negative.

5. Applicazione delle norme sugli aiuti di Stato

Sono numerosi i casi in cui il divieto di aiuti di Stato è stato applicato ai regimi fiscali portoghesi. Si possono ricordare le zone franche di Madeira e Santa Maria (Azzorre), i benefici fiscali per gli investimenti contrattuali nonché i benefici fiscali per l'interno e per l'adeguamento del sistema fiscale delle Azzorre.

Nel caso dei benefici fiscali concessi alle regioni interne (c.d. "regime retrospettivo"), il problema consisteva nel fatto che il Portogallo non aveva previamente notificato alla Commissione il regime in questione prima della sua entrata in vigore e, allo stesso tempo, nel fatto che tale regime si è poi rivelato essere in contrasto con il divieto di aiuti di Stato. Tuttavia la Commissione ha considerato che siffatti benefici fiscali rientrano nell'ambito degli aiuti *de minimis*, e ha solamente invitato il Portogallo a riformare il regime conformemente alle regole in materia di aiuti di Stato, cosa che è effettivamente accaduta.

Per quanto riguarda invece il regime delle Azzorre, la Commissione ha ritenuto che il regime di adattamento del sistema fiscale nazionale alle specificità di tali isole, con particolare riferimento all'applicazione di aliquote IRC inferiori per le attività finanziarie, costituisse un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune²⁵. Infatti, ai sensi dell'articolo 37, legge n. 13/98 del 24 febbraio 1998 ("Legge Finanziaria Regionale"), le Assemblee regionali erano autorizzate a ridurre le aliquote fiscali applicate nel territorio delle isole fino al 30% rispetto alle aliquote generalmente applicate nel territorio nazionale. Successivamente, mediante decreto legislativo regionale n. 2/99/A del 20 gennaio 1999, la Regione Azzorre ha approvato le modalità di adeguamento del sistema fiscale nazionale alle specificità delle isole. La suddetta normativa ha previsto per tutti i contribuenti IRC e IRS nella regione delle Azzorre la possibilità di beneficiare di una riduzione delle aliquote fiscali generalmente applicate nel territorio nazionale fino al 20% per contribuenti IRS e fino al 30% per contribuenti IRC. Alla luce delle caratteristiche di questo regime di adeguamento del

²⁵Decisione 2003/442/CE, 11 dicembre 2002, recante norme in materia di adeguamento del sistema fiscale nazionale alle specificità della Regione autonoma delle Azzorre in materia di riduzioni delle aliquote delle imposte sul reddito e sulle società, GU L 150, del 18 giugno 2003, p. 53.

sistema fiscale nazionale alle specificità delle Azzorre, la Commissione ha osservato in primo luogo che gli orientamenti in materia di aiuti di Stato a fiscalità regionale sanciscono il principio generale del divieto degli aiuti regionali destinati a ridurre le spese correnti delle imprese (c.d. aiuti al funzionamento), pur ammettendo, per contro, eccezioni nelle regioni che hanno beneficiato della deroga di cui all'articolo 87 (3) (a) del Trattato²⁶ *"a condizione che essi siano giustificati in funzione del loro contributo allo sviluppo regionale, e la loro natura e il loro livello sia proporzionale agli svantaggi che intendono compensare"*.

La Commissione ha quindi ritenuto che le riduzioni d'imposta previste per le prestazioni di servizi infragruppo o i centri di coordinamento per le aziende, non fossero giustificate dal loro contributo allo sviluppo regionale in quanto non erano commisurate ai maggiori costi che dovevano essere sopportati sulle isole e che avevano l'obiettivo di compensare.

Con sentenza del 6 settembre 2006²⁷ la Corte ha quindi condannato il Portogallo, essenzialmente in considerazione del fatto che il regime fiscale delle Azzorre consisteva in un regime speciale rispetto a quello generalmente applicato sulla terraferma e non in un regime generale applicato in tale regione. La suddetta pronuncia si fonda su considerazioni concernenti il grado di autonomia della regione Azzorre e sull'applicazione dell'aliquota agevolata IRS solo sulle attività finanziarie che, in accordo con le linee guida della Commissione, sono attività volatili non destinate a favorire lo sviluppo economico locale e rispetto alle quali le agevolazioni fiscali concesse non sono proporzionate agli obiettivi economici perseguiti tramite la concessione di tali benefici.

6. Le iniziative autonome dell'Amministrazione finanziaria

In alcuni casi, che stanno diventando sempre più frequenti, l'Amministrazione finanziaria portoghese ha reagito attivamente alla

²⁶ Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

²⁷ Corte Giust., sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/03, Commissione c. Repubblica Portoghese.

giurisprudenza della Corte di Giustizia, modificando di conseguenza la propria prassi o la propria interpretazione.

6.1. IVA – le relazioni tra le società e le proprie stabili organizzazioni

L'Amministrazione finanziaria portoghese ha dato attuazione nel territorio dello Stato alla giurisprudenza comunitaria di cui alla sentenza *FCE Bank*²⁸, mediante la Circolare n. 30114 del 25 febbraio 2009. Nella predetta circolare l'Amministrazione ha individuato il concetto di indipendenza, al quale è subordinata la sussistenza della soggettività passiva ai fini IVA, escludendola in presenza di un rapporto di subordinazione paragonabile a quello che viene a crearsi in forza di un contratto di lavoro tra datore e prestatore e nel quale si ritiene che quest'ultimo non agisca in qualità di prestatore di servizi.

Analogamente, nelle relazioni interne ad una medesima persona giuridica, vale a dire nelle relazioni tra la società madre e la propria stabile organizzazione, è ben possibile che quest'ultima sia priva di una effettiva capacità di agire e sia quindi incapace di assumersi le responsabilità e i rischi economici derivanti dalla gestione, tuttavia essa potrà essere considerata soggetto passivo ai fini IVA solamente nel caso sussista la suddetta autonomia.

6.2. La disciplina sulla sottocapitalizzazione

In Portogallo i requisiti previsti dall'articolo 67 (1) del Codice sulla tassazione delle società (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas* (CIRC) sono tre e, in particolare: (i) la residenza del soggetto che eroga il credito in un paese diverso dal Portogallo e dagli altri Stati membri dell'Unione Europea, (ii) la sussistenza di una relazione particolare tra debitore e creditore, (iii) l'esistenza di sovraindebitamento.

²⁸ Corte Giust., sentenza 23 marzo 2006, causa C-210/04, FCE Bank.

Il requisito della residenza è stato modificato dalla legge finanziaria 2006 in quanto la versione precedente non era conforme al diritto comunitario, contrastando in particolare con il principio di non discriminazione e con la libertà di stabilimento alla luce dell'interpretazione che la Corte di Giustizia aveva reso nel caso *Lankhost-Hohorst GmbH*²⁹, concernente analoghe disposizioni previste in Germania.

In conseguenza di tale modifica il regime non si applica qualora l'indebitamento sia contratto nei confronti di residenti in Stati membri dell'Unione Europea (mentre in precedenza l'applicazione del regime veniva esclusa solo per creditori residenti in Portogallo).

6.3. Determinazione del pro-rata ai fini IVA

Nella legge finanziaria 2008 il Portogallo ha modificato le regole di determinazione del pro-rata ai fini IVA, in conseguenza della pronuncia della Corte di Giustizia *Commissione c. Spagna*³⁰.

Analogamente al caso della Spagna, infatti, l'Amministrazione fiscale portoghese ha ritenuto che, nel caso in cui un soggetto passivo con un pieno diritto alla detrazione abbia ricevuto un sussidio non direttamente collegato al corrispettivo dell'operazione, debba applicare il metodo del pro-rata per ridurre il proprio diritto alla detrazione.

7. Conclusioni

La prassi amministrativa portoghese dovrebbe essere suddivisa in due categorie distinte: le materie di competenza della Direzione Generale delle dogane e delle accise (DGDA), e le materie di competenza della Direzione generale delle imposte (DGI).

Come già anticipato le imposte amministrative dalla DGDA sono costituite dai dazi doganali e dalle accise.

²⁹ Corte Giust., sentenza 12 dicembre 2002, causa C-324/00, *Lankhost-Hohorst*.

³⁰ Corte Giust. Sentenza 6 ottobre 2005, causa C-204/03, *Commissione contro Regno di Spagna*.

I primi sono disciplinati dal Codice doganale comunitario e la prassi amministrativa portoghese non si discosta da quanto in quell'ambito stabilito. In questo caso il ruolo dell'amministrazione consiste essenzialmente nell'applicare il diritto comunitario.

Tuttavia, neppure le suddette norme possono essere suscettibili di interpretazione univoca e quindi il permanere di un margine d'interpretazione può portare a soluzioni interpretative diverse per casi identici, tanto quando si tratta di interpretazioni amministrative, tanto quanto si tratta di decisioni giurisprudenziali. In realtà in tali fattispecie vengono perlopiù rispettate le interpretazioni comunitarie e le decisioni sono quindi generalmente omogenee, anche a causa delle frequenti riunioni delle autorità comunitarie.

Per le stesse ragioni, la situazione in materia di accise è molto simile. Infatti, anche le disposizioni contenute nel Codice IEC (accise) derivano direttamente dal diritto comunitario ed i più alti funzionari della Direzione DGDA sono costretti a mantenere stretti rapporti con i loro omologhi europei.

Al contrario, la legislazione in materia di imposte sui redditi e sugli immobili è scarsamente influenzata dal diritto comunitario, salvo per quanto concerne l'attuazione nella legislazione portoghese delle direttive comunitarie in materia.

Anche la normativa portoghese sull'IVA si presenta aderente al dettato della direttiva comunitaria 2006/112/CE³¹. Infatti, a differenza di altri Stati membri, la tendenza del legislatore portoghese consiste nell'attuare alla lettera le direttive comunitarie evitando interventi creativi in sede di recepimento. Così, ad esempio, nella disciplina dell'IVA portoghese non esiste una definizione di sede sociale, centro di attività stabile o domicilio. Tuttavia l'IVA è per sua stessa natura un'imposta riscossa su atti giuridici ed operazioni i quali, molto spesso, non hanno una classificazione univoca. Ne consegue che proprio in relazione ai suddetti atti ed operazioni potrebbero verificarsi delle differenze tra il diritto portoghese e quello comunitario.

E' quindi in relazione all'imposizione sul reddito e sul patrimonio che sussistono le maggiori differenze tra il diritto interno e quello comunitario,

³¹ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

anche in considerazione del fatto che le direttive comunitarie in materia di tassazione sul reddito e sul patrimonio sono poche e poco dettagliate, consentendo quindi un ampio margine di discrezionalità ai legislatori nazionali. Peraltro, nell'ambito dell'imposizione diretta il diritto comunitario opera per mezzo di concetti indeterminati, come la libertà di stabilimento, la libera circolazione dei lavoratori e del capitale e il principio di non discriminazione. Questi concetti vengono precisati e ne viene esteso il campo di applicazione da parte della giurisprudenza dei giudici comunitari, anche se spesso risulta difficoltoso dare una completa attuazione ai principi da essi statuiti.

Concludendo, è possibile rilevare che la conformità della prassi amministrativa alle norme giuridiche dell'Unione Europea si realizza con maggior intensità nel settore degli atti giuridici comunitari e, al contrario, con minore intensità per quanto riguarda l'attuazione dei principi generali del diritto comunitario.

Infatti, in relazione al recepimento degli atti giuridici, la tendenza che si manifesta è quella del recepimento letterale di questi ultimi, in conseguenza della quale si verifica un elevato livello di conformità della norma interna rispetto agli scopi e ai contenuti della norma comunitaria. Può tuttavia verificarsi un qualche difetto di conformità della norma interna rispetto a quella comunitaria come, ad esempio, nel caso dell'IVA. Per quanto riguarda il periodo di recepimento, si rileva come il Portogallo impieghi più tempo rispetto ad altri paesi europei.

Il Portogallo ha pagato la costante disattenzione alle decisioni della Corte di Giustizia, tuttavia recentemente la situazione è migliorata e la stessa amministrazione finanziaria ha mostrato una particolare attenzione nei confronti della teoria dell'atto chiaro.

In diversi casi l'amministrazione finanziaria ha attuato di propria iniziativa, mediante provvedimenti legislativi o istruzioni amministrative, le decisioni della Corte che ha ritenuto rilevanti rispetto all'ordinamento tributario nazionale, senza che fosse stata sollecitata a farlo da parte della Commissione o della stessa Corte. Si può quindi affermare che l'amministrazione portoghese recepisce e adegua la propria interpretazione alle più importanti decisioni della Corte di Giustizia.

Tuttavia, la procedura di rinvio pregiudiziale non viene frequentemente attuato dai Tribunali nazionali, pertanto le norme nazionali e la loro effettiva applicazione restano relativamente escluse dall'influenza del diritto comunitario. Tale situazione, del resto, si verifica seppure in misura minore anche nel settore dell'IVA, nell'ambito della quale le corti portoghesi non hanno dimostrato una maggiore cura del diritto comunitario. Si rileva quindi che il rinvio pregiudiziale delle corti portoghesi in materia fiscale non è in linea con la media europea.

Infine, e concludendo, l'amministrazione portoghese si è tendenzialmente adeguata alle norme comunitarie in materia fiscale, recependo la maggior parte degli atti giuridici di origine comunitaria, anche se tale processo di adeguamento è stato caratterizzato da alcuni ritardi.