



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

**RIVISTA DI DIRITTO
TRIBUTARIO INTERNAZIONALE**
INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata da / *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

Diretta da / *Editors*
ANDREA AMATUCCI - GIOVANNI PUOTI - VICTOR UCKMAR

1.99

gennaio-aprile



Editoriale Tributaria Italiana S.p.A. - Roma
1999

CESSIONE GRA.
LIBERA ASSOLTA DALL'EDITORE
ART. 74, C/, DPR n° 633/1972)

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

FONDATA DA

FOUNDED BY

Giovanni PUOTI

DIRETTA DA

EDITORS

Andrea AMATUCCI · Giovanni PUOTI · Victor UCKMAR

COMITATO SCIENTIFICO

SCIENTIFIC BOARD

Ruben ASSOREY (*Argentina*) - Domenico DA EMPOLI (*Italia*) - Feng DATONG (*Cina*)
Patrick DIBOUT (*Francia*) - Hans FLICK (*Germania*) - Gabor FOLDES (*Ungheria*)
Eusebio GONZÁLES GARÇIA (*Spagna*) - Hubert Hamaekers (*Olanda*) - Haron JORAN (*Israele*)
Hirosahi KANEKO (*Giappone*) - Joachim LANG (*Germania*) - Leonardo PERRONE (*Italia*)
Claudio SACCHETTO (*Italia*) - Stanley SIEGEL (*U.S.A.*) - José Manuel TEJERIZO LÓPEZ (*Spagna*)
Jur Klaus VOGEL (*Germania*)

REDAZIONI

EDITORIAL STAFF

- ROMA** : Pietro SELICATO (*coordinatore*), Gemma CARALLO, Alberto COMELLI, Giuseppe D'ANDREA,
Guglielmo FRANSONI, Carla LOLLIO, Giuseppe MARINI, Gianmarco TARDELLA,
Maria Nicola VILLANI, Daniela ZUCCARO.
- NAPOLI** : Enzo PACE (*coordinatore*), Roberta ALFANO, Fabrizio AMATUCCI, Sergio CAIANIELLO,
Adriana COMELLA, Daniela CONTE, Claudia FUSCO, Felice LICCARDO, Maria Pia NASTRI,
Giancarlo PISACANE, Pasquale PISTONE, Eugenio ROMANELLI GRIMALDI, Carlo ROMANO.
- MILANO** : Antonio LOVISOLO (*coordinatore*), Carlo GARBARINO, Giuseppe MARINO.
- BERGAMO** : Gianluigi BIZIOLI (*coordinatore*), Franco ROCCATAGLIATA, Claudia THALMANN, Fabrizio VISMARA.

COORDINATORE DELLE REDAZIONI

PROJECT MANAGER

Pietro SELICATO

SEGRETARIA DI DIREZIONE

BOARD ASSISTANT

Gemma CARALLO

DIREZIONE E REDAZIONE

ADDRESS

Viale Mazzini, 25 · 00195 Roma · Tel. 06.32.17.538 - 06.32.17.578
<http://www.iltfisco.it/> E-mail: mc9423@mcmlink.it

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

FONDATA DA
FOUNDED BY
Giovanni PUOTI

DIRETTA DA
EDITORS
Andrea AMATUCCI · Giovanni PUOTI · Victor UCKMAR

QUOTE ABBONAMENTI 1999

1. Abbonamento alla "Rivista di diritto tributario internazionale" (3 numeri l'anno), minimo 250 pagine a numero, L. 250.000 (Euro 129,11; \$ 151,51)
2. Abbonamento alla rivista settimanale "il fisco" (48 numeri l'anno), minimo 10.000 pagine l'anno + abbonamento alla "Rivista di diritto tributario internazionale" (3 numeri l'anno), minimo 250 pagine a numero, L. 670.000 (Euro 346,02; \$ 406,06)
3. Una singola copia della "Rivista di diritto tributario internazionale", L. 100.000 (Euro 51,64; \$ 60,6)

Il pagamento dell'abbonamento può essere effettuato con assegno bancario non trasferibile
o con versamento su c/c postale n. 61844007 intestato a:

Eti S.p.a. Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma

Direttore responsabile: **Giovanni Puoti**

Reg. St. Trib. di Roma n. 00654/96 del 27.12.96
Stampa: Tipolitografia Delta Grafica S.r.l. - Città di Castello (Pg)



Editoriale Tributaria Italiana S.p.a. Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma
Ufficio abbonamenti: Tel. 06.8713.0382-8713.0272 Fax 06.3217.808-3217.466
<http://www.ilfisco.it> E-mail: mc9423@mlink.it

INDICE

CONTENTS

• Giovanni Puoti, Andrea Amatucci, Victor Uckmar	
- <i>Foreword</i>	9
- Presentazione della Rivista	16

Sezione I - Dottrina

Section I - Academic Writings

• Andrea Amatucci	
- <i>The conflict between international and internal fiscal regulations</i>	25
- Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie.	59
• José Manuel Tejerizo Lopèz	
- <i>Tax regime for non-residents with permanent establishment in Spain and the Convention between Spain and Italy, on double taxation</i>	95
- Il regime tributario dei non residenti con stabile organizzazione in Spagna e la convenzione sulla doppia imposizione tra Spagna e Italia	113
• Giovanni Caravale	
- <i>Equality of taxation and economic policy</i>	133
- Equità fiscale e politica economica	142
• Stanley Siegel	
- <i>The effects of tax laws in the United States</i>	152
• Floriano D'Alessandro	
- <i>Civil Aspects of tax evasion</i>	165
- Aspetti civilistici dell'evasione fiscale.	171
• Domenico Da Empoli	
- <i>The influence of the tax system on company choices</i>	177
- L'influenza del sistema fiscale sulle scelte d'impresa.	180
• Claudio Sacchetto	
- <i>The EC Court of Justice and formal and substantial criteria in the taxation of non-residents of Member States: a new theorem by Fermat?</i>	183
- La Corte di giustizia CE e i criteri formali e sostanziali nella imposizione dei soggetti non residenti degli Stati membri: un nuovo teorema di Fermat?	190
• Pietro Selicato	
- <i>The adjustment of internal law to Community law as a determining factor in company policy</i>	197
- L'adattamento del diritto interno al diritto comunitario quale fattore discriminante nella politica aziendale	212

Sezione II - Giurisprudenza
Section II - Decisions of the Courts

II - A) Sentenze italiane:

- Corte di Cass., Sez. I, Sent. n. 01413 del 14/02/1997 - (Tributi doganali - Spedizionario - Pagamento - Differimento - Polizza fideiussoria) - <i>massima</i>	231
- Corte di Cass., Sez. I, Sent. n. 07959 del 25/08/1997 - (IVA - ante D.P.R. n. 29/1979 - Carte di credito - Emesse all'estero per non residenti - Gestore residente - Assoggettabilità) - <i>massima</i>	232
- Corte di Cass., Sez. I, Sent. n. 11337 del 15/11/1997 - (Titoli di credito - Circolazione - Violazione artt. 3 e 5 D.L. n. 167/1990) - <i>massima</i>	233
- Corte di Cass., Sez. I, Sent. n. 11499 del 19/11/1997 - (Tributi doganali - Riscossione - Dazi - Importo non determinato - Prescrizione - Termine) - <i>massima</i>	234

II - B) Giurisprudenza dell'Unione europea:

Corte di giustizia delle C.E.
(Rassegna di giurisprudenza curata dalla Redazione di Napoli)

1. IVA - Sesta direttiva - Fornitura di beni - Per l'esercizio di attività esenti (Sez. VI, sent. 25/6/1997, C-45/95)	236
2. IVA - Sesta direttiva - Facoltà di deroga - Negozi di scambio - Rimborso Limitato o escluso (Sez. V, sent. 3/7/1997, C-330/95)	238
3. IVA - Sesta direttiva - Società di leasing di autovetture - Luogo della prestazione del servizio - Sede dell'attività del prestatore (Sez. VI, sent. 17/7/1997, C-190/95)	239
4. IVA - Sesta direttiva - Membro di collegio arbitrale - Prestazione - non assimilabile a quelle di cui all'art. 9, n. 2, lett. e - Individuazione del luogo di pagamento (Sez. VI, sent. 16/9/1997, C-145/96)	240
5. IVA - Sesta direttiva - Trasporto dei dipendenti - Assoggettabilità ad imposta - condizioni (Sez. VI, sent. 16/10/1997, C-258/95)	242
6. IVA - Sesta direttiva - Trasporto internazionale di passeggeri - Importo forfettario - Luogo e base imponibile della prestazione (Sez. VI, sent. 6/11/1997, C-116/96)	244
7. Direttive comunitarie 91/680 CEE e 92/12 CEE - Consultazione del parlamento - Obbligatorietà - Ricorso ex art. 173 del Trattato - Non è necessario (Sez. VI, sent. 11/11/1997, C-408/95)	245
8. IVA - Sesta direttiva - Deducibilità - Trattamento del saldo IVA - Proporzionalità (Sez. V, sent. 18/12/1997, C-286/94, C 340/95, C 401/95, C 47/96 - <i>Cause riunite</i>)	248

- Ordinamento nazionale - Tributo percepito in violazione del diritto comunitario - Indebito - Rimborso - Condizioni (Sent. 14/01/1997, Cause C - 192/95 e C - 218/95 - <i>Cause riunite</i>)	250
- Spagna - Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, Sent. 16/11/1994, Rec. n. 1292/1991	256
- Spagna - Tribunal económico-administrativo central, vocalía 2ª, Resolución 20/11/1996	258
- Spagna - Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, Sent. 16/12/1996, Rec. n. 7404/1991	259
- Spagna - Tribunal económico-administrativo central, vocalía 2ª, Resolución 12/02/1997	260

Sezione III - Documentazione

Section III - Laws, administrative practice and other official documentation

III - A) Italia:

- Circ. 13/2/1997, n. 35/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (Documento di accompagnamento - Soppressione - Chiarimenti)	263
- Circ. 17/2/1997, n. 39/D, Min. fin., Dir. Centr. Servizi Doganali - (Relazioni tra C.E. e Turchia - Certificato A.TR.)	268
- Circ. 5/3/1997, n. 66/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (Concessioni governative - Società - Rimborsi - Modalità)	269
- Circ. 5/3/1997, n. 61/D, Min. fin., Dir. Centr. Servizi Doganali - (Convenzione TIR - Copie souches di scarico - Controllo a posteriori)	271
- Circ. 5/3/1997, n. 62/D, Min. fin., Dir. Centr. Affari generali del Personale e dei Serv. informatici e tecnici - (Discarichi amministrativi - Crediti insussistenti - Contabilizzazione)	272
- Circ. 5/3/1997, n. 63/D, Min. fin., Dir. Centr. Servizi Doganali - (Contrabbando - Definizione agevolata L. 549/95 - Chiarimenti)	274
- Circ. 13/3/1997, n. 76/D, Min. fin., Dir. Centr. Servizi Doganali - (Rappresentanze diplomatiche - Esenzione IVA ed Accise - Certificato)	277
- Circ. 9/4/1997, n. 101/D, Min. fin., Dir. Centr. Servizi Doganali - (Merci comunitarie - Rispedite da Paesi Efta - Presa in carico - Procedura)	278
- Ris. 11/4/1997, n. 59/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (Cessione energia elettrica - A organismi internazionali in Italia - Quesito)	279
- Ris. 23/4/1997, n. 81/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (IVA - Fondi erogati dalla CE - Trattamento fiscale)	280
- Ris. 23/4/1997, n. 83/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (Cessione di beni - Verso San Marino - Elenchi INTRA 1/bis)	282

- Circ. 23/4/1997, n. 118/D, Min. fin., Dir. Centr. Servizi Doganali - (Accordo - Scambi Commerciali - Tra la CECA e la Turchia) . . .	284
- Ris. 30/4/1997, n. 99/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (Convenzioni - Contro le doppie imposizioni - Italia/USA - Italia/UK - Parere)	287
- Ris. 2/5/1997, n. 100/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (IVA - Rimborso - Soggetti non residenti in Italia - Visto doganale)	290
- Ris. 5/5/1997, n. 103/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (IVA - Acquisti intracomunitari - Tenuta Registri) . .	291
- Ris. 6/5/1997, n. 104/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (Convenzioni - Contro le doppie imposizioni - Rimborso crediti imposta - Documenti)	292
- Ris. 27/5/1997, n. 131/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (Premi - Ad atleti non residenti - Trattamento tributario)	295
- Circ. 30/5/1997, n. 148/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (IVA - Immobili - Limiti alla detrazione - Contrasto VI Dir. CEE)	297
- Circ. 3/6/1997, n. 152/D, Min. fin., Dir. Centr. Servizi Doganali - (Accordi commerciali - Interinali - Tra CEE/CECA ed Israele) . . .	298
- Circ. 4/6/1997, n. 153/D, Min. fin., Dir. Centr. Servizi Doganali - (Circolazione di capitali - Trasferimento all'estero - Modelli di dichiarazione)	304
- Circ. 25/6/1997, n. 179/E, Min. fin., Dir. Centr. Affari giuridici e Contenzioso - (Convenzioni - Contro le doppie imposizioni - Italia/Francia - Certificazione modelli francesi)	305
- Circ. 27/6/1997, n. 186/D, Min. fin., Dir. Centr. imposiz. indiretta sulla produzione e sui consumi - (Prodotti soggetti ad Accise - Circolazione interna - Adeguamento alle disposizioni comunitarie) .	307

Sezione IV - Appunti e rassegne
Section IV - Notes and surveys

• Bruno Steve	
- <i>Crucial factors in company choices: the need for a greater coherence in law</i>	315
- <i>Gli elementi determinanti le scelte d'impresa: la necessità di una maggiore coerenza normativa</i>	319
• Vittorio Di Stefano	
- <i>Company groups and tax system</i>	323
- <i>Gruppi di imprese e sistema fiscale</i>	328

Foreword

Giovanni Puoti

The project for the creation of an international tax law Review originates in the 90s in the Faculty of Political Science of the University of Rome, *La Sapienza*, where a specialist course in international tax law was started up.

The exchange of ideas in a forum where academics, Italian and foreign experts expound on divers themes, all relating, however, to transactions carried out beyond the national territory, the dissertations, by those specialising, dealing with international issues, very soon established the need to fix ideas, deepen the themes, gather and compare the evolution in the rules and in the line of decisions of the fiscal systems under examination.

This is how this Review came into being, and, from an instrument for comparing ideas inside its specialist course, how it evolved into a Review in its own right, following the proposal, put to *La Sapienza*, on behalf of the Political Science Faculty Council to acquire the newspaper in 1994.

And let us come to the reasons for an International Tax Law Review.

The notion, object of this review, has been very clearly individuated by Klaus Vogel when he states that international tax law is comprised of the totality of juridical rules in matter of taxation and related to situations that arise when surpassing national borders. This branch of law is composed of international law regulations, general international law and mostly of international contract law; Community law; domestic law.

With this, the traditional dichotomy between external tax law and international tax law, is overcome. The former refers to domestic law regulations dealing with tax situations arising beyond the national territory and therefore involving juridical systems of more countries and, the latter is an ensemble of international law regulations always dealing however, with the taxation phenomenon.

Vogel's definition brings with it a kind of synthesis between two sectors that are certainly on different planes not only in relation to the hierarchy of sources and to the coexistence of regulations belonging to different systems, but also in a territorial sense and in terms of structure (national and supranational systems). His definition allows us to eliminate a differentiation that is now purely a matter of terminology and therefore is irrelevant in terms of effects.

There is no doubt, in fact, that in the regime of tax situations the link between domestic and a variety of international law regulations is so ti-

ght that the distinction between the internal fiscal aspect concerning international issues and the international tax aspect pertaining to the same issues does not necessitate differentiation or, in any case, special demarcation lines.

If this is so, the notion of international tax law is all-encompassing and enables us to include any kind of rule referring to relations transcending the national territory or facts which are not exclusively addressed by internal tax rules.

It is important to observe here, that the elimination of the distinction, as already cited, between external tax law and international tax law and the unification of the concept in the sense mentioned above, allows an immediate and important consequence, that of considering a single ensemble of regulations to which one can apply homogenous interpretive principles therefore avoiding differentiation or unjustified and unjustifiable contrasts.

The external tax law scholar must therefore know not only the internal regulations of each of the countries he is investigating or he is concerned with, but he must also be aware of international rules: of the legislative bilateral type, of the legislative multilateral type and of the supranational kind.

10

The Review hopes to improve this kind of knowledge by going deeper into the themes of external tax law concerning various countries, and obviously the EC countries and those closer to them (territorially, the ex Soviet countries) and in terms of economic interest, like the US, Japan, Latin America, China and the other Far East countries, North Africa.

The idea is to spot the most significant aspects by means of an examination of individual issues, in each of the systems taken into consideration, to follow the evolution of legal theory, of the line of decisions, of the legislation, in an attempt, where possible, to come to a kind of 'common tax law' that is, to that ensemble of concepts expressing the same notion wherever, even if with some differences due to the insertion in each individual system.

And actually, tax law has, for some time, been undergoing a process of unification, if only, on a substantial and terminological level, in the sense that countries' tax assets are getting increasingly similar, also in relation to the need to fulfil possible lacunae manifesting themselves in every system, that is law 'defects' opening up room for so-called tax avoidance.

In this decade, markets' globalisation, the trend towards unification and the creation of economic and commercial unions, in other words, the multiplying of commercial relations among countries all over the world, have had the effect of pressing for harmonisation, if one can use a term

borrowed from the Treaty of Rome, of the legislative content of tax provisions, in order to encourage and ease both collaboration among economic operators and collaboration among states in the fight against evasion and tax avoidance.

There is no doubt that the philosophy at the heart of fiscal policy, if only within the EC, is that which allows the foreign operator to know with immediacy, or in the least complicated way, the provisions of the country in which he intends to invest the fiscal consequences of his own transactions, be they permanent installations in the territory of another country, or the acquisition of rights or stakes; ultimately every country tries to attract capital and installations not only, and not really as much, through exemptions and tax concessions, as from adopting legal institutes that are known in other countries and are therefore known to potential investors.

This tendency could really bring the creation of a common tax law which could even take the place of international tax law.

A last observation as to this Review's outlook.

Of course, this Review is conceived as international vocation and is interested in what happens in all countries of the world, from an international and tax point of view, nonetheless it has special regard to EC countries: the choice of themes will therefore be aimed at issues of particular interest to the EC, topics which can therefore be shared with European scholars and operators.

A last characteristic of this Review is that of its being created *in itinere*, as the phrase goes: what is important is to immediately begin with a comparing of ideas, with the spread of opinions, the focus on the legal literature and on the decisions of the courts in the divers countries the collaborators belong to.

This Review comes out eighteen years from the demise of Gian Antonio Micheli, great civil and procedural lawyer and illustrious tax expert, who taught at the Universities of Bari, Florence and Rome. This first issue is dedicated to him.

GIOVANNI PUOTI

Foreword

Victor Uckmar

In this last decade we have seen, often without completely realising the extent of the changes, a radical transformation in international economic relations, the so-called globalisation, which is also bringing about revolutionary changes in internal and external political relations.

The barriers that used to separate entire hemispheres from the rest of the world have come down (the Union of the Soviet Republics and the Chinese Peoples Republic); democracies have grown stronger (consider the changes in Latin America); the flow of 'direct' investments has prevailed over that from commercialisation; legal transactions of international collaboration have been uniformed (and this applies to the 35,000 joint-ventures in China and to the over 20,000 in Russia and ex-Soviet countries); limits to capital circulation have been abated. We are witnessing a weakening of the nation-state structures, with regions tending to group towards continental dimensions, the WTO has been founded with supranational ruling and jurisdictional powers to regulate economic relations among over a hundred adhering countries and so on.

It seems incredible that this revolution has taken place in just a decade.

This is due, to a great extent, to exchanges, to the mingling of previously isolated peoples and to the opening of markets.

Undoubtedly, with the nearing of the 21st century, and, as already perspicaciously observed, Information, Industry, Investments, and Individuals (the four 'I's) gradually flow, without great impediments, over the borders of single countries, the typical key-concepts of the 1800s world order model, tied to the idea of the territory and essentially rooted in the closed nation-state, abandon progressively all meaning.

If the free circulation of the four 'i's renders obsolete the role of the intermediary traditionally carried out by the nation-state, the necessary qualifications to sit at the global table and attract global solutions, will probably end up coinciding no longer with political confines, artificially separating countries, but with geographical units where the real work is taking place and where real markets are flourishing, the region-state units. These can be wholly enclosed within the boundaries of a nation-state or extend beyond them. The matter *di per se* is of no importance. We are, in fact, in the presence of an inconsequential outcome of an historical incident. The location of their political borders is not what defi-

nes them, but the fact that their dimensions and proportions render them the natural business units of today's global economy. It is their borders and their relations that matter in a world without frontiers'.

All this will also entail inevitable and profound consequences on the tax systems of each state, at present coinciding with the nation-state territory, residence of the beneficiary of income and/or of the production of that income.

We are already witnessing the difficulty of taxing unearned income which nowadays and increasingly more often does not leave any written trace. Computers and internet which are now everywhere, make such items invisible.

The reduction and the levelling of interest rates, determined outside of borders, make it so that fiscal competition is accentuated: those offering the best conditions in matter of 'saving' (or possibly 'skipping') tax will be best equipped to beat the competition.

Theoretically, checks could be carried out by banks, the general terminals.

However, besides the practical difficulty of getting the information (consider the European experience), one ought to surpass the banks' obligingness towards clients (especially foreign clients) and, in any case, a large part of the banking system goes unmonitored (this can largely be seen in the fight against 'money laundering' in the presence of movements originating from crimes that are far worse, in the eyes of the public, than fiscal ones.

I believe I am right when I say that it will get increasingly more difficult for nation-states to obtain revenue from unearned income.

The reduction in revenue will also be due to the massive transfer of companies in places where labour and raw materials cost less and therefore where sellers' markets are more desirable (all this being facilitated by electronic trade). And this also applies to the self-employed whose services extend beyond borders (and they are usually high-income earners): artists, sports people, scientists and big investors.

Undoubtedly, the disappearing taxpayer is a reality. In a recent international congress, it was recognised that the forces of globalisation and the new technology weaken the countries' power to impose taxes and it was acknowledged that collection will need to centre on unskilled workers compared to those workers who are more mobile and, on things tied to the territory.

It is certain that globalisation will entail profound changes in tax systems. At present, discussions have been limited to whether or not electronic trade, via e-mail and internet, should be taxed. President Clinton recently voiced his opinion on non-taxation; this would be in order to sa-

eguard free trade, whereas in Europe it is still an open debate.

This theme is very vast indeed: one could come to recognise the difficulty of retrieving resources that are adequate to the needs of a nation-state. However, if the nation-state is destined to reduce in size or to disappear completely then tax collection should also be reduced or be brought back within the limits wished for since the days of Colbert and Adam Smith!

What is contained above will also have effects on education and in practice: it is necessary that scholars and operators be ready in time for fiscal problems outside our territory to be able to face evolution.

A first step would be to make oneself familiar with the principles and the instances of international tax law: it is for this reason that in 1997 we opened, in *Diritto e pratica tributaria*, a third part dedicated to international aspects and that I gladly partake, on Prof. Puoti's invitation, in the running of this specialist Review.

VICTOR UCKMAR

Presentazione

Giovanni Puoti

Il progetto per la creazione di una rivista di diritto tributario internazionale nasce negli anni '90 nella Facoltà di Scienze Politiche dell'Università di Roma *La Sapienza*, dove era stato attivato un corso di perfezionamento in Diritto Tributario Internazionale.

Il confronto di idee, gli interventi di docenti ed esperti italiani e stranieri sulle tematiche più diverse ma tutte relative alle operazioni svolte fuori del territorio nazionale, l'elaborazione di tesine su argomenti internazionalistici da parte dei perfezionandi, hanno determinato ben presto l'esigenza di fissare le idee, di approfondire le tematiche, di raccogliere e confrontare le evoluzioni normative e giurisprudenziali dei sistemi fiscali via via esaminati.

Questa l'origine della rivista che, tuttavia, è diventata da strumento di confronto nell'ambito del corso di perfezionamento rivista vera e propria, con la proposta da parte del Consiglio della Facoltà di Scienze Politiche di acquisizione della testata all'Università *La Sapienza*, ciò che è avvenuto nel 1994.

Perché Rivista di "Diritto Tributario Internazionale"?

Qui la nozione è quella lucidamente individuata da Klaus Vogel quando afferma che il diritto tributario internazionale comprende la totalità delle prescrizioni giuridiche che si riferiscono all'imposizione relativa a fattispecie che si verificano superando i confini nazionali, e che tale diritto si compone di norme di diritto internazionale, diritto internazionale in genere, e soprattutto diritto internazionale contrattuale; di norme di diritto della comunità di Stati; norme di diritto interno.

Resta, quindi, superata la tradizionale dicotomia tra diritto tributario internazionale e diritto internazionale tributario nella quale il primo si riferisce alle norme di diritto interno che riguardano fattispecie fiscalmente rilevanti che si formano al di là del territorio dello Stato, e quindi interessano ordinamenti giuridici relativi a più di uno Stato, e il secondo si pone come complesso di norme di diritto internazionale comunque relative al fenomeno tributario.

La definizione di Vogel comporta una sorta di sintesi tra due settori che certamente si pongono su piani diversi non solo in relazione alla gerarchia delle fonti e alla coesistenza di norme di ordinamenti diversi, non solo dal punto di vista territoriale, ma anche per la struttura (ordinamenti nazionali e sovranazionali) e consente di rimuovere una differenziazione

che appare ormai esclusivamente terminologica, e quindi irrilevante sotto il profilo degli effetti.

Non vi è dubbio, infatti, che nella disciplina della fattispecie tributaria la connessione tra le norme interne e le norme di diritto internazionale di diverso tipo sia così stretta che la distinzione fra l'aspetto tributario interno relativo alle questioni internazionali e l'aspetto tributario internazionale relativo alle stesse questioni non comporti differenziazioni o comunque linee di demarcazione particolari.

Se questo è vero, il diritto tributario internazionale è nozione onnicomprensiva che consente di includere qualunque tipo di norma comunque riferita a rapporti che trascendono il territorio nazionale o a fatti ai quali non si applichi esclusivamente la norma di diritto tributario interno.

Mi preme qui osservare, come dianzi accennato, che l'eliminazione della distinzione tra il diritto tributario internazionale e il diritto internazionale tributario e l'unificazione del concetto di diritto tributario internazionale nel senso sopra richiamato consente una immediata conseguenza di non poco rilievo, e cioè quella di considerare un unico complesso di norme alle quali applicare principi interpretativi omogenei evitando, quindi, differenziazioni o contrapposizioni ingiustificate e ingiustificabili.

Il cultore del diritto tributario internazionale deve, quindi, avere conoscenza non solo della normativa interna di ciascun Paese rispetto al quale svolga la sua indagine o al quale rivolga la sua attenzione, ma anche della normativa internazionale, sia essa di tipo convenzionale bilaterale, sia essa di tipo convenzionale plurilaterale, sia essa di tipo normativo sovranazionale.

La Rivista aspira a favorire questo tipo di conoscenza, con l'approfondimento di tematiche di diritto tributario internazionale concernenti vari Paesi, e ovviamente i Paesi dell'Unione Europea e quelli ad essi più vicini sia sotto il profilo territoriale (Paesi ex-Urss) sia sotto il profilo degli interessi economici come gli Stati Uniti, il Giappone, i Paesi dell'America Latina, la Cina e gli altri Paesi dell'Estremo Oriente, i Paesi del Nordafrica.

Il disegno è quello di individuare gli aspetti più significativi attraverso l'esame di singoli argomenti in ciascuno degli ordinamenti presi in considerazione, di seguire l'evoluzione della dottrina, della giurisprudenza, della legislazione, tentando, ove possibile, di giungere ad una sorta di "diritto tributario comune" e cioè a quell'insieme di concetti che esprimono, dovunque, sia pure con talune differenze dovute all'inserimento in ogni singolo ordinamento, la stessa nozione.

Perché in effetti, per il diritto tributario, è da tempo avviato un processo di unificazione quantomeno a livello terminologico e sostanziale,

nel senso che gli assetti tributari di ciascun Paese diventano sempre più simili, anche in relazione alla necessità di chiudere le eventuali lacune che si presentano in ciascun ordinamento, cioè quei "difetti" normativi che aprono lo spazio soprattutto alla cosiddetta elusione fiscale.

In questo decennio la globalizzazione dei mercati, la tendenza all'unificazione e alla creazione di unioni di tipo economico e commerciale, in ogni caso il moltiplicarsi dei rapporti commerciali tra Paesi di tutto il mondo, hanno avuto l'effetto di spingere per l'armonizzazione, se così si può dire prendendo in prestito il termine dal Trattato di Roma, dei contenuti normativi delle disposizioni tributarie, onde agevolare sia la collaborazione tra operatori economici, sia la collaborazione tra Stati nella lotta all'evasione e alla elusione fiscale.

Non vi è dubbio che la filosofia che è alla base della politica fiscale di ogni Stato, quantomeno nell'ambito dell'Unione Europea, è quella di consentire all'operatore straniero di conoscere con immediatezza, o comunque con procedimento il meno complesso possibile, le disposizioni del Paese nel quale intende investire, le conseguenze fiscali delle proprie operazioni, siano esse tendenti all'insediamento stabile sul territorio di un altro Paese, ovvero all'acquisizione di diritti o partecipazioni; in definitiva ciascuno Stato cerca di attrarre capitali ed insediamenti non solo, e non tanto, attraverso esenzioni o agevolazioni fiscali, quanto mediante l'adozione di istituti giuridici che siano conosciuti negli altri Paesi e quindi da parte dei potenziali investitori. Tendenza questa che potrebbe effettivamente portare alla creazione di un diritto tributario comune che potrebbe addirittura prendere il posto del diritto tributario internazionale.

Un'ultima considerazione relativa all'ottica della Rivista.

È chiaro che la Rivista nasce con una vocazione internazionale e con l'interesse a quanto avviene in tutti gli altri Paesi del mondo, sotto il profilo tributario ed internazionale, ma ha particolare riguardo ai Paesi dell'Unione Europea: la scelta delle tematiche sarà dunque mirata con riferimento ad argomenti che siano di particolare interesse nell'ambito dell'Unione Europea e che siano quindi immediatamente condivisibili con gli studiosi e gli operatori dell'Europa.

Un'ultima caratteristica della Rivista è quella, come si dice, di creare *in itinere*: l'importante è quello di iniziare immediatamente il confronto di idee, la diffusione di opinioni, l'attenzione per la dottrina e la giurisprudenza dei diversi Paesi ai quali appartengono tutti i collaboratori.

Il primo numero della Rivista vede la luce dopo diciotto anni dalla scomparsa di Gian Antonio Micheli, grande processualcivilista e illustre tributarista, che insegnò nelle Università di Bari, Firenze e Roma, ed è a Lui dedicato.

GIOVANNI PUOTI

Presentazione

Andrea Amatucci

L'ingresso di una Rivista di diritto tributario internazionale nel panorama, pur ricco, delle Riviste giuridiche tributarie rappresenta un impegno scientifico consapevole dei problemi che i processi di integrazione europea e di più ampia globalizzazione delle economie schiudono all'attenzione degli studiosi, ma più ancora degli operatori economici.

I sistemi fiscali ormai si proiettano, per quanto coscienti di non averne ancora maturato le condizioni, verso un confronto sul terreno internazionale in uno scenario nuovo di calo delle difese di sovranità e con un processo armonizzante severamente guidato in Europa, ma altrove affidato al vecchio armamentario delle convenzioni sulla doppia imposizione.

Si è alla ricerca di *principi* verso cui orientare i sistemi tributari dei singoli Paesi e che risultino in grado di fornire un'ideale *guide-line* per la costruzione di un ordine tributario internazionale capace di isolare le occasioni di bassa fiscalità perseguendo l'obiettivo della concorrenza tra prodotti e non tra prelievi fiscali. Chissà che le attuali incertezze non preludano, agli albori del nuovo millennio, ad un confronto tra economie non più disturbate da "barriere fiscali", come finora si è registrato con gravi danni all'apertura di mercati, nonostante gli impegni profusi in direzione dell'abbattimento delle "barriere doganali".

Si avverte prorompente tale auspicio, anche perché altrimenti sarebbe compromesso un processo che alimenta speranze sul mondo e potrebbe offrire sviluppo a chi ne è restato da sempre escluso e più recentemente ne è stato emarginato.

Certamente gli osservatori scientifici della Rivista, dislocati opportunamente in ambiti diversi, non rivestono un significato di rilevanza strategica di problemi da sottoporre ad analisi specifica. Certamente le redazioni vogliono assumere un impegno scientifico comune sviluppando non tanto emulazione, quanto piuttosto circolazione di idee. Pur chi avrà carico di interpretare complesse problematiche internazionali da un contesto regionale - quello meridionale -, che spesso fa conto con problemi essenziali della vita economica, dovrà verificare la proficua lettura dei processi economici e giuridici sottoposti al suo esame. Il grado di partecipazione culturale saprà superare questo *gap* di svantaggi.

Epperò si può essere certi che la particolare angolazione, nella singolarità di alcune partecipazioni imprenditoriali al processo di globalizzazione, offrirà una chiave di lettura originale di cui, fin d'ora, s'intende far dono ai lettori della Rivista.

ANDREA AMATUCCI

Presentazione

Victor Uckmar

Nell'ultimo decennio abbiamo partecipato, spesso inconsapevolmente, ad una radicale trasformazione dei rapporti economici internazionali, la cosiddetta *globalizzazione*, che sta determinando rivoluzionari mutamenti anche nelle relazioni politiche interne ed esterne. Sono cadute le barriere che separavano interi emisferi (quali l'Unione delle Repubbliche Sovietiche e la Repubblica popolare cinese) dal resto del mondo, si sono rafforzate le democrazie (si considerino i mutamenti nell'America Latina), si è verificata una prevalenza dei flussi degli investimenti "diretti" rispetto a quelli delle commercializzazioni, si sono uniformati i negozi giuridici di collaborazione internazionale (e così per le 35.000 *joint ventures* in Cina e per le oltre 20.000 in Russia ed ex paesi sovietici), sono stati abbattuti i limiti ai movimenti di capitale, si assiste all'indebolimento delle strutture dello Stato-Nazione, con tendenza al raggruppamento di regioni verso dimensioni continentali, si è costituito il WTO con poteri regolamentari e giurisdizionali sovranazionali per la disciplina dei rapporti economici fra oltre 100 stati aderenti e così via.

20

Se non l'avessimo vissuto apparirebbe incredibile che questa rivoluzione sia stata attuata sotto i nostri occhi in appena un decennio.

Ciò in gran parte è dovuto allo scambio delle conoscenze ed alle penetrazioni fra popoli isolati ed all'apertura dei mercati. Indubbiamente con l'approssimarsi del XXI secolo, come è stato perspicacemente osservato, mano a mano che *Informazioni, Industrie, Investimenti ed Individui* (le quattro "i") fluiscono senza grossi impedimenti oltre i confini delle singole nazioni, perdono progressivamente di senso i concetti chiave tipici del modello di ordine mondiale ottocentesco legati al territorio e fondati essenzialmente sullo Stato-nazione chiuso.

"Se il libero movimento delle quattro "i" rende obsoleto il ruolo di intermediario tradizionalmente svolto dallo Stato-nazione, le qualifiche necessarie per sedere al tavolo globale e attrarre soluzioni globali finiranno progressivamente per coincidere non più con i confini politici che separano artificialmente i Paesi, ma con unità geografiche dove si svolge il vero lavoro e dove fioriscono veri mercati, le unità "Stati-regione". Esse possono essere interamente racchiuse entro i confini di uno Stato-nazione oppure prolungarsi al di là di essi. La cosa in sé non ha alcuna importanza. Si tratta infatti del risultato irrilevante di un accidente storico. Ciò che li definisce non è l'ubicazione dei loro confini politici, bensì il fatto che le loro dimensioni e proporzioni ne fanno le vere, naturali unità

di *business* dell'odierna economia globale: sono i loro confini e le loro relazioni a contare davvero in un mondo "senza frontiere".

Tutto questo comporterà inevitabili, profonde conseguenze anche sugli ordinamenti tributari dei singoli Stati, attualmente connessi con il territorio dello Stato-nazione, luogo di residenza del beneficiario del reddito, e/o di produzione del reddito stesso.

Già si sta assistendo alla difficoltà di tassare le rendite finanziarie che oggi più spesso non lasciano neppure una traccia cartacea. *Computers* ed *internet*, per giunta collacabili ove meglio piaccia, rendono le partite invisibili.

La riduzione ed il livellamento dei tassi di interesse, determinati al di fuori dei confini, fanno sì che la concorrenza si accentui sul fattore fiscale: chi offre le migliori condizioni di "risparmio" (e possibilmente di "salto"!!) di imposta ha le maggiori possibilità di battere la concorrenza. Teoricamente un controllo potrebbe essere effettuato attraverso il sistema bancario giacché i terminali di massima sono ancora le banche. Ma a parte la difficoltà pratica di ottenere le informazioni (si pensi alla esperienza europea), si dovrebbe superare la compiacenza delle banche, verso i propri clienti (specie se stranieri) e comunque buona parte del sistema bancario è fuori controllo (lo si sta largamente sperimentando nella lotta contro il "riciclaggio"), alla presenza di movimenti derivanti da reati ben più gravi, nell'opinione pubblica, rispetto a quello fiscale.

Ritengo di non sbagliare nel dire che sarà sempre più difficile per gli Stati-nazione ottenere gettito fiscale dalle rendite finanziarie.

Riduzione di gettito deriverà anche dal massiccio spostamento delle imprese in territori ove il costo della mano d'opera e delle materie prime sia minore, maggiore sia l'appetibilità del mercato di vendita (il tutto facilitato dal commercio elettronico). E così pure è da dirsi per quei lavoratori autonomi le cui prestazioni non hanno confini (ed in genere sono quelli a più alto reddito): dagli artisti, agli sportivi, agli scienziati ed ai grandi investitori di capitale.

Di certo si può constatare "*the disappearing taxpayer*". In un recente convegno internazionale è stato riconosciuto che le forze della globalizzazione e le nuove tecnologie indeboliscono il potere degli Stati nell'imporre tributi ed il prelievo dovrà essere accentrato sugli *unskilled workers*, rispetto ai lavoratori più mobili e sulle cose legate al territorio.

È indubbio che la globalizzazione comporterà profonde modifiche negli ordinamenti tributari. Attualmente l'argomento si è limitato alla tassazione o meno del commercio elettronico, via *e-mail* od *Internet*. Il Presidente Clinton nei giorni scorsi si è pronunciato per la esclusione al fine di salvaguardare la libertà dei commerci, mentre il dibattito è aperto nell'Unione Europea. Ma il tema è più vasto: si potrebbe arrivare alla constatazione della difficoltà di recuperare risorse in misura adeguata per la

necessità di uno Stato-nazione. Ma se lo Stato-nazione è destinato a ridursi od a scomparire, dovrebbe anche ridursi il prelievo e riportarlo nei limiti auspicati fin dai tempi di Colbert e di Adam Smith!

Quanto sopra avrà effetti anche sulla scuola e sulla pratica: è necessario che gli studiosi e gli operatori si preparino in tempo per i problemi fiscali al di fuori del nostro territorio per essere pronti alla evoluzione.

Il primo passo è familiarizzare con i principi ed i casi di diritto internazionale tributario: è per questa ragione che dal 1997 abbiamo aperto in *Diritto e pratica tributaria* la terza parte dedicata agli aspetti internazionali e che ben volentieri ho aderito all'invito del prof. Puoti di partecipare alla direzione di questa rivista specializzata.

VICTOR UCKMAR

Sezione I - Dottrina
Section I - Academic Writings

The conflict between international and internal fiscal regulations

Andrea Amatucci

CONTENTS: 1. Special and ordinary procedure of adjustment of the national tax system to 2.a) international law. - 2.b) Community law. - 3. Purification of the national tax system from regulations incompatible with those pertaining to Community law.

1. International fiscal relations regulated by external tax law (1), made up of national rules, are sometimes regulated by international tax law (2), constituted instead by general international rules, legislative international law, or by laws contained in the decisions of international organisations. It is from a fine equilibrium, disciplined fundamentally by the internal system, that a fiscal regulation would override others regulating the same case.

In this resides the need to individuate the different force and value of internal tax rules used in international relations compared to international tax rules (3) in order to understand which prevails where there is incompatibility between the contents of the regimes for a same situation.

25

(1) See MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO e TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho financiero y tributario*, Madrid, 7th ed., 1996, pag. 244, HÖHN, *Steuerrecht*, 7th ed., Bern, Stuttgart, Wien, 1993, pag. 533 e TAVIERA TORRES, *Fiscalidad internacional: Tipología de las normas y ámbitos de estudio*, in *Informativo, tributario internacional*, 1997, pag. 73 on the international nature of rules making up international tax law.

(2) V. BURMESTER, *Grundlager internationaler Regelungskumulation und Kollision, unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts*, Baden-Baden, 1993, on the conflict arising when the internal tax rule influences the formation of the international regulation. KLEIN, *Die nationale Besteuerung als Faktor des internationalens Wettbewerbs, Ein Pladoyer für eine Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1990, pag. 390.

(3) See VOGEL, *Der Grundsatz der Rücksichtnahme im deutschen innerstaatlichen Recht und im Völkerrecht*, in *Scritti in onore di Wolfgang Ritter*, by KLEY, SÜNNER, WILLEMSEN, Köln, 1997 and *Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht*, by PILTZ and SCHAMBURG, Köln, 1995. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln 1993, III vol., pag. 1138, considers juridical rules a synonym of questions of law, he defines them as sources of law (on whether there is a distinction between rules of law

Determining how national legal tax orders delineating the same case stand towards one another, is therefore a delicate and fascinating question when a case (model case situation) is the consequence of an international rule.

Firstly, there arises a need to analyse the procedure through which the municipal order conforms to international tax law (4).

The Constitution does not provide for the ordinary procedure.

Art. 10, 1st sub-section, Const., in establishing that the Italian legal system "conforms" (5), provides for the effect of the special procedure: the international rule does not operate towards subjects of internal law. An unwritten domestic rule is automatically produced as a result of the special procedure and shares the international rule content. The domestic order "conforms" through the creation of the internal rule, by filtering the international rule.

The original formulation of the rules remains internationalistic. This might render difficult its interpretation when applying it internally to issues of fact.

A precise hermeneutic methodology allows for one to understand the

26

and sources of law, see OSSENBUEHL, in ERECHSEN-MARTENS, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berlin-New York, 1992, pag. 4) and compares them with juridical provisions, intended as orders which in a precise time and sector fall on the citizen and must be guaranteed by the state or local authority. This illustrious author opines that in tax law, juridical provisions are also the conventions against double taxation and supranational regulations and that these, due to their not being irrelevant to the cognisance of the law, can be considered its sources. TIPKE rightly comments that the Constitution establishes the ranking pointing out that, in the logic of the graded order of the legal system, the superior rule derogates from the inferior one. Therefore he specifies that, in virtue of art. 25 of the German Constitution, general international law rules become state rules acquiring the value of law.

In the German legal system general international tax rules do not take on constitutional status but, in terms of law, they pose as conventional rules or as decisions of international organisations. See CROXATTO, *Le norme di diritto tributario internazionale* in *Scritti in onore di Enrico Allorio*, Milano, 1989. See ed. HÖHN, *Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz*, Stuttgart-Wein, 1983, KLÜGE, *Das deutsche internationale Steuerrecht*, München, 1992 and MOSSNER, BAUMHOFF, FISCHER-LERNIN, GREIF, HENKEL, MENCK, PLITZ, SCHRÖDER, TILLMANN, *Steuerrecht internationalitätiger Unternehmer*, Köln, 1992. *Staat Wirtschaft Steuern* in *Scritti in onore di Karl Heinrich Friauf*, Wendt ed., Höfling, Karpen and Oldiges, Heidelberg, 1996.

(4) See TUNKIN, *International Law and Municipal Law*, Berlin, 1988, BOTHE e VINUESA, *Völkerrecht und Landesrecht*, Berlin, 1982 and BERNARDINI, *Norme internazionali e diritto interno, formazione e adattamento*, Pescara, 1989.

(5) This sub-section sanctions that "The Italian legal system conforms to generally accepted international law rules."

phenomenon of coordinating international rules on taxation and to grasp the exact equilibrium between these and domestic laws.

Art. 10, 1st sub-section, const., provides for the special or reference procedure in matter of only few of the rules constituting the object of this mechanism.

In fact, in this constitutional provision the special or reference procedure, through which the internal system adapts itself, is meant for general international rules, that is customary ones (6), and this includes the general principles as recognised by the civil nations and not, however, for other rules such as legislative rules or those contained in the decisions of an international organisation.

Art. 10, const., 1st sub-section, on the one hand establishes the characteristic of the special or reference procedure and on the other privilege general international fiscal rules when they are subject to this procedure (7).

According to a corollary of a customary international rule, every state, through the exercise of its tax authority, must not invade other countries' sovereignty sphere. Therefore, sovereign subjects of international law are not under the tax authority of a state with reference to the same activities for which they do not come under the jurisdiction of the tributary judge in that state.

General international fiscal rules operate in the municipal order while they apply within the international Community. Besides, all systems provide for, at least implicitly, an adjustment to general international tax law (8).

Unwritten internal tax rules, automatically produced by international rules, rank with, in the hierarchy of sources, internal rules through which the ordinary or special procedure of adjustment is carried out.

(6) Tipke's pupil, SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht, Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht*, Köln, 1993, pag. 13, examines the prohibitions set by customary international law in matters of taxation towards the single states. See PISANO, *Il rapporto tra norme interne, diritto convenzionale e diritto comunitario*, in *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, ed. UCKMAR and GARBARINO, Milano, 1995.

(7) It is the case of the customary rule forbidding the state to exercise customs surveillance over waters outside the territorial sea. The correct interpretation of this rule leads, however, to consider that for foreign ships the state's fiscal checks outside territorial waters are prohibited, but not for national ones. In fact, the specific customary rule setting the prohibition is informed by the general principle establishing that the ship is subjected to the authority of the state to which it belongs.

(8) See JACOBS and ROBERTS, *The effects of treaties in Domestic Law*, London, 1987.

Art. 10, 1st sub-section, const., allows only for general international tax law, since the special procedure provided for refers specifically to it, to automatically produce constitutional rules of like content (9).

Therefore, the municipal tax rule, shaped under direct effect of the customary international rule, enriches our constitution.

Therefore, all ordinary laws conflicting with constitutional rules produced by general international tax law, which, in turn, override the same Constitution, are illegal. The Constitution lends these rules special constitutional status, provided that fundamental guarantees are not violated (10). Then, rules formed by effect of general international tax law are all the more binding for the national legislator.

The unwritten constitutional rule, automatically produced and with identical content to the general international tax rule has lapsing power towards any written constitutional rule and any domestic law with which it is incompatible.

Even legislative tax rules (11) or those contained in a fiscal decision

(9) In this logic, the constitutional court, with judgement n. 10 dated 19.1.1993, states that certain rules contained in the 1950 human rights European convention and in the 1966 United Nations pact on civil and political rights derive from an atypical jurisdiction and are therefore unsusceptible to repeal or modification by provisions contained in ordinary laws. See CANNIZZARO, *Gerarchia e competenza nei rapporti fra Trattati e leggi interne*, in *Riv. dir. internaz.*, 1993, pag. 365. It is obvious that in this specific case the international rules are customary, however, they implicate general principles accepted by the civil nations.

(10) See CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, Milano, 1991.

(11) TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 15th ed., Köln, 1996, pag. 13, observe that the international nature of economic transactions leads juridical tax science to international and European law territory in terms of juridical comparison; they also note that a sector of tax law is represented by international tax law which poses as a system not solely made up of internal juridical rules but also composed of international rules and that, in tax law, international conventions and especially the treaties against double taxation such as special laws, which, the authors add, constitute general rules of international law play a crucial role, all being superior, in the hierarchy, to tax law. In fact, the general juridical principles of international law qualify the logical-juridical rule for the application of *Rechtsmissbrauch* right and of the principle of good faith. See OSSENBÜCHL, in ERECHSEN-MARTENS, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berlin-New York 1992, pag. 168 and MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, München, 1994, pag. 75.

As MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO and TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de derecho financiero y tributario*, 7th ed., Madrid, 1996, pag. 244, the competition of the financial authorities typical to the states coexisting in the international order causes, especially in tributary matters, two fundamental problems: double taxation and at its opposite end, international fiscal evasion.

of an international organisation (12), introduced in the Italian system by means of the special or reference procedure, which is not meant, art. 10, 1st sub-section, const., for the rules in question, exact an interpretative methodology founded on the same equilibrium (13). Conventional tax rules or those contained in a fiscal decision of an international organisation, received by the municipal system through the special or reference procedure, do not directly operate towards the taxpayer and the revenue authorities, but, by means of the national order's filter, they automatically provoke the incipience of an unwritten law of like content which affects these subjects. These rules, in fact, do not determine the creation of constitutional rules, but they bring about ordinary laws occupying the rank of the act containing the provision of the international rule. Therefore, such tax rules cause the birth of acts of like content, valid and legally binding as ordinary laws.

However, the law containing implementing order (14), guaranteeing the observance of the decisional or conventional international tax rules, displays a *sui generis* speciality, a particular content, or *ratione materiae* (being that it regulates a more specific subject) or *ratione personarum* (since it refers to a more confined subjective sphere); in fact, this nature is transferred to unwritten tax laws automatically produced and of the same content as the conventional rule or the decision of an international organisation. Consequently, a tax law subsequently produced, and which departs from such unwritten rules, will override when it explicitly proceeds to the formal reneging on its treaty obligations (15).

(12) For the definition of international organisation see SEIDL-HOHENWELDERN, *Das recht der internationalen Organisationen einschliesslich der supranationalen Gemeinschaften*, München, 1992.

(13) On the basis of such logic a commercial agreement, by virtue of which a state would commit to equalling the fiscal treatment of goods imported from other states to that accorded to similar national goods, needs to be interpreted in the sense that it eases commercial exchanges internally to the states.

Therefore, said convention can be invoked by the national importing firms in proceedings against the revenue authorities; in fact, the commitment is between states, but the relationship, of a "domestic" nature, between the establishments and these revenue authorities, constitutes the object of the regime of the unwritten internal rule sharing the same contents as the conventional rule automatically produced. See *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, ed. UCKMAR, GARBARINO, Milano, 1995.

(14) See CATALDI, *In tema di rapporti tra autorizzazione alla ratifica e ordine di esecuzione del Trattato*, in *Riv. dir. internaz.*, 1985, pag. 520.

(15) BIRK is the critic on the special nature, in HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALLER, *Abgabenordnung- Finanzgerichtsordnung*, 1991, pag. 133. See VOGEL, *Doppelbe-*

In the absence of such notice of withdrawal, the subsequent law is repealed by the preceding unwritten tax law with which it is incompatible (16).

Therefore the rules contained in a convention against double taxation

steuerungsabkommen Kommentar, 1990, pag. 28, WEBER-FAS, *Staatsverträge im internationalen Steuerrecht, zur Rechtsnatur, Geschichte und Funktion der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, 1982, pag. 59 and ROSE, *Gundzüge des internationalen Steuerrechts, Doppelbesteuerung, Internationale Minderbesteuerung, Unternehmensaktivitäten im Ausland*, Wiesbaden, 1991. MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLERO AND TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y tributario*, 7th ed., Madrid, 1996, pag. 150, for this reason specify that in the Spanish system, according to art. 96 1st sub-section Const., the international treaty, validly stipulated and officially published, constitutes part of the internal system and can be modified in the ways provided for by the same treaty in compliance with the general international law rules. See GARCÍA OVIES SARANDESES, *Fuentes del Derecho, Tratados Internacionales*, in *Comentarios a la LGT y linear para su reforma*, vol. II, Madrid, 1991. Art. 93 Spanish Const. establishes that it is with "organic law" (provided for art. 81 Spanish Const. requiring absolute majority in Parliament; see SOSA-WAGNER, *Aproximación al Tema de las Leyes organicas*, in *La Constitución española y la fuentes de Derecho*, III, Madrid, 1979) that the stipulation of treaties, with which an organisation or an international institution are attributed the exercise of jurisdiction provided for by the constitution, must be authorised. Treaties setting financial onuses on public finance are amongst those upon parliament's authorisation. Therefore, the licence law for conventional rules in the Spanish system ranks as organic law in cases as from art. 93 const. With regard to organic law there are three subjects which interest finance law. Adhering to the EC, the constitution of the state auditors' court (organic L. n. 2, 12 Maj 1982) and the attribution of fiscal jurisdiction to autonomous communities (organic L. n. 8, 22 September 1980).

(16) VOGEL, *Il diritto internazionale tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, vol. I, 2nd tome, pag. 696, states that international tax law partly limits and partly modifies national tax laws depending on the peculiarity of cases as they realise themselves beyond national borders. This is a manifestation of the primacy of international law. HINNEKENS, *The Tax Arbitration Convention: its Significance for the EC based Enterprise, the EC itself, and for Belgian and International Tax Law*, in *EC Tax Review*, 1992, pag. 70, highlights that the pre-eminence of the conventional international rule against double taxation over national law is deducible from the principle *pacta sunt servanda* (72, point 14). This principle, however, is not inferable from the Belgian constitution, but from the Supreme Belgian court which has established that in case of conflict between internal laws and international laws of direct application in the national system, the conventional rule is overriding, as the pre-eminence stems from the very nature of the conventional international rule. LANBEIN, *Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen nationalem Recht und Volksrecht*, in *Recht der internationalen Wirtschaft*, 1984, pag. 531, concludes by observing that the national juridical systems of Canada, the US and of the German Federal Republic allow for the pre-eminence of the Convention against double taxation in case of clashes with national law, by virtue of a wider recognition of the presence, in tax law, of international law principles. It is more a case of these principles being pre-eminent than one of monist vision.

(17) and introduced in the domestic system by means of special procedure (18) can be varied by a subsequent tax law, only if the latter does not limit itself to regulate differently the same situation, but explicitly makes manifest that the international obligation undertaken has not been fulfilled.

The preceding conflicting law is varied by the unwritten tax law simply because the latter came subsequently, therefore, to this end, it is sufficient to adopt the principle on the basis of which every source of law modifies the previous one with which it conflicts, on condition of their belonging to the same hierarchical level. The status of special *sui generis* law in this specific instance can only reinvigorate such principle since, as Tipke (19) comments, the solution to rules competing is performed according to their ranking.

Instead, through the ordinary procedure the internal tax law provides *ex professo* as to the adapting of the national system to international law. Therefore, the rules of international tax law are formally reformulated by the national parliament.

In the presence of the ordinary procedure, internal tax law is applicable. The latter is not on the same level as other state laws; the distinc-

(17) UCKMAR, *I Trattati Internazionali in materia tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 2nd tome, pag. 728, specifies that each state can impose taxes to whomever is under its sovereignty, even foreign citizens. He adds that the coexistence of sovereignties, of which the tributary is one such manifestation can cause a conflict of tributary jurisdiction due to the lack of limits on taxation power of the single states. Uckmar (739) also affirms that the correct application of rules belonging to independent fiscal systems, based on the different nationality principles, residence and source, brings about positive conflicts of taxation, especially when the state of residence does not coincide with the one in which the income is produced. In fact, the state, accepting the source-of-income principle, taxes all the profits produced within its territory; taxation to which residents and non-residents are liable to; whereas, the state recognising residence taxes world income including that produced abroad of only those resident within its jurisdiction. Sometimes the taxation principle is the same, but the result of fact classification does not coincide. The conflict of definitions can originate double taxation. In order to avoid positive conflicts of taxation and the distorting effects these produce on competition, one resorts to treaties against double taxation. See BAKER, *Double Taxation Agreements and International Tax Law*, London, 1991 and FANTOZZI-VOGEL, *Doppia Imposizione internazionale*, in *Digesto*, IV ed., Torino, 1991.

(18) TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1993, III vol., pag. 1157, states that such treaties do not come under the general rules of international law according to art. 25 of the German constitution and that by means of ratification they acquire internal juridical rules status. It is the same phenomenon that articles 10 and 11 of the Italian constitution actuate.

(19) *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1993, III vol., pag. 1141.

tion residing in the reason provoking its incipience (*occasio legis*) and in its nature of special *sui generis* law. In the hierarchy of sources, it is to be found, on an intermediate level, between the ordinary law and the constitutional law.

In this case too, the special law repeals the ordinary law with which it is incompatible.

The international rule can constitute only an aid to the interpreter of the internal tax law reproducing it and, if necessary, completing it; but, where there are conflicting contents, it is the internal law to override.

The law resulting from ordinary procedure, if differing from the international rule because of its having been erroneously interpreted, will constitute, in each case, an obstacle to the observance of international tax law (20). Whereas, with the special procedure, if the interpretation of an international fiscal rule is not correct, the error will be confined to that specific case. In this respect, special procedure better guarantees the observance of international tax law (21). Therefore, the ordinary law, resulting from the ordinary procedure of adjustment of a treaty on double imposition, also takes on the nature of *sui generis* law.

This law, too, can be varied by subsequent ones, on the condition that these make explicit that there is an intention to repudiate the international obligation undertaken.

Therefore the internal law formally produced by the national parliament can never depart from the unwritten constitutional rule reproducing a general international rule, because explicitly provided for in art. 10, sub-section I, const. (special or reference procedure). Whereas, this tax law can depart from unwritten laws reiterating conventional rules or those arising from the decisions of international organisations (special or reference procedure) or from national parliament laws reproducing international rules (ordinary procedure) on the condition that the tax law, besides regulating the subject differently, explicitly declares the renegeing on the obligation undertaken (22). However, the unwritten tax

(20) See CONFORTI, *Diritto internazionale*, IV ed., Napoli, 1995, pag. 286.

(21) See LANG, *Stichwort, "Supranationales Steuerrecht"*, in *Handwörterbuch des Steuerrechts*, 1981. TIPKE observes, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1992, III, pag. 1159, that supranational law neither constitutes part of internal law nor is it international law; it is instead an altogether separate juridical system. It is the correct vision which, respecting all differences, the construction of the relationship between internal and Community law, is inspired by.

(22) See constitutional court n. 101 dated 19.3.1993.

law can depart from the constitution if it reproduces the general international rule as from art. 10, 1st sub-section, const. . The unwritten tax law, re-proposing the conventional or decisional international tax rule (23) as a result of the application of the special procedure and the written tax law, reproducing an international rule following the ordinary procedure, cannot introduce this derogation, in that they are special laws ranking higher than ordinary laws but standing inferior to the constitution (24).

Having individuated the significance of the prevailing of special law over subsequent laws incompatible with the former, there remains the

(23) See CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, Milano, 1991.

(24) It is singular that the internal system should contain a rule of tax law for international purposes which, in breaking such delicate balances affirms the primacy internal law. Art. 128 of the (consolidated act) Tuir n. 917 dated 22.12.1986, reiterating art. 75, D.P.R. n. 597 dated 22.9.1973, establishes that "the provisions of the present consolidated act are applied, if more favourable to the taxpayer, even if they depart from international agreements against double taxation", making ratification laws that are "special" possible to derogate from. Said rule turns upside down the relationship between special unwritten law and the most favourable incompatible law, even if the latter is anterior to the former. The constitutional fundamental principle of special law not being subject to variation by agreement by successive laws that do not explicitly declare the state's withdrawal from the international obligation undertaken leads one to consider that the doubt surrounding constitutional legality of art. 128 of the Tuir which even allows the more favourable tax rule to depart from a posterior special law, is amply justified.

SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht, Aussensteuerrecht - Doppelbesteuerungsrecht*, Köln, 1993, identifies in the double taxation law a component which is not just juridical in an international sense but is also juridical-constitutional and European. In this context, the ministry of finance, with circular 33/12/1154 dated 4.10.1984, in relation to the issues concerning the relationships between the discipline contained in the conventions to avoid double taxation and that of the internal tax system and precisely in connection with the taxpayer's right to opt for the latter, in case this offers a better treatment, has confirmed the positive solution. On the basis of this orientation one comes to distinguish the objective of the internal law, n. 304/1977 (that of eliminating economic double taxation of dividends, following the taxation of companies' profits from which the dividend allocated to shareholders is taken and the taxation of said dividend again levied on the shareholder) from the aim of conventional law (which is that of eliminating double juridical taxation, which comes about as a result of the fiscal collection operated by the "source" state and by the residence country for the same income and on the same beneficiar). It follows that, where the internal regime is applied (40% of the foreign dividend contributes to global income) the tax credit for the tax paid abroad on the dividend will compete optionally on the internal regime or on the conventional only for the part of the aforesaid foreign tax proportionally attributable to 40% of the dividend.

problem relating to setting up interpretative methods for international rules in taxation to which the domestic system conforms.

The question of "qualifications" is one of the more interesting issues to discuss. It is directed to establishing the meaning of a text of a tax treaty which makes reference to an institute regulated differently in the orders of the two contracting countries. Unilateral interpretative tendencies which, despite lacking authorisation from the same agreement undergoing interpretation, privilege, between two meanings, the one pleaded exclusively by the system of one of the contracting countries, thereby renouncing the search for a single hermeneutic result for each clause, are unjustified (25).

It is the same problem facing the interpreter of national tax law, when the latter receives an institute which is to be found in another branch of law and which is in need of being made to conform to the legislative *ratio*. In fact, the "qualifying" tax law modifies the received institute in order to adapt it to its own particular principles, as long as it leaves unaltered the

(25) The convention of Vienna art. 33 imposes the interpretation that co-ordinates tests that do not coincide and, in art. 31 § 3 it does not include internal rules amongst those to be used by the interpreter. AVERY JONES, *The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to article 3 (2) of the Oecd model*, in *The British Tax Review*, 1984, pag. 104, examines art. 31 of Vienna's convention by considering it a codification on interpretation of international rules; in particular, he deals with the theme of the divergence of meaning, attributed to an expression contained in a treaty against double taxation, between tax law and national private law. His analysis of art. 2 of the Oecd model is particularly interesting; it concerns the application of the convention to identical or substantially similar organic tax laws instituted after the date of its signature. According to this commentator such application is admissible only within restricted boundaries. Furthermore, he believes that the interpretation of the treaty should be carried out in the context of national tax law, along with other factors such as the object and the treaty's objectives, later conventions and further criteria such as *travaux préparatoires* and the text in the other official language. The author highlights, with regard to interpretation, the role of national tax legislation, even if considering the problem of its modification by a contracting country in order to alter the treaty's meaning. Avery Jones' contribution confirms that the interpreting method of the international tax convention is the result of adapting the one operating for the national tax rule to the exigencies arising when analysing conventional rules. VOGEL, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, in *Cahiers de droit fiscal international* (IFA), LXXVIII, Rotterdam, 1993, pag. 19, in point of fact, in order to individuate interpretative criteria of conventional rules which are able to combat tax evasion, takes up once more the typical theme of the interpretation of tax law connected with the primacy of substance over form, which solves the problem of qualifications. See ROLDI and PROKISCH, *Das völkerrechtliche Schicksal der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen nach der Wiedervereinigung*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1992, n. 8 and *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, ed. Vogel, München, 1996.

substantial structure of that institute, the unitary aspect of which is meritorious of protection in terms of the general regime of said institute (26).

2. The doubt in identifying the "cause rule" (27) can also arise as a result of a conflict between a national tax law and a rule in a treaty establishing the European Community or one derived from the latter (28).

The problem is to be seen in the same terms as those examined for the rules of the treaty with later modifications and conventional integration. Due to their legislative international status, these rules see the ap-

(26) When interpreting conventional rules, these can perform a different role compared to Community laws. The conventional rule is in "substitution", if drawn up under the impulse of the Community law, which acts as "integration" outliving the pre-existing Community rule under express approval of the contracting states.

(27) The relationship between conventional and Community rules often intertwines. An interesting point arises when a contracting country has stipulated with a state outside the Community an international convention containing tax benefits to which citizens of other member states are excluded. The conventional international rule obviously operates between the outside contracting state and the member state and does not automatically extend to the other member states being that there is no juridical principle of such extension.

Only the Community can, with a new treaty with the third party state, bring about such inclusion. However, the member state needs to keep to the EC treaty principles, such as the prohibition of fiscal discrimination, the respect of the taxpayer's fundamental freedom and the obligation for revenue authorities to co-operate to achieve the objectives of the same treaty. Consequently, the contracting member state is liable to issue the laws necessary to actuate those principles relating to the stipulated international convention. We are therefore dealing with the adapting of a international tax rule to other Community laws received in the same national system. It is not a question of pre-emption, but of co-ordination from which the non resident taxpayer of a state that has stipulated an international convention with a third party state obtaining tax benefits for its residents can benefit. See CARMINI-MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996.

(28) CASADO OLLERO, *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I vol., 2nd tome, pag. 826, believes that Community law is neither internal law, nor foreign law, nor is it international law. It forms instead part of the internal law of member states (articles 96 Spanish const. and 10 of the Italian const.). It is part of international law, but distinct from classic or interstate international law. The option then is founded either upon a widening of the concept of internal law to make room for a juridical system created beyond national frontiers or on the broadening of international law confines thereby comprehending a juridical system which can meet integration formulate of more sovereignties or supranationalities. Also, Community tax law, as a branch of Community law, has a double casting: on one side the whole of rules and principles regulating the Community.

plication of the special or ordinary procedure aforementioned.

Equally, complete rules of a Community agreement with aliens are binding for the member states and, therefore, even in this case the relation is established between the tax laws of the state and legislative international rules (29).

Instead, it is the derived Community rules, conflicting with the state tax laws, that need addressing (30).

Such rules are either the expression of the Community's autonomous tax authority, which tends to manifest itself not so much with the institution of particular taxes than with the participation, in the revenue, of state taxes or, their role is to limit, control and harmonise member states' tax authorities (31).

Firstly, an analysis of the effects these rules have on the domestic tax system is opportune (32).

Generally, derived and incomplete Community tax rules require, by means of an ordinary procedure, the concrete issuing of a national law of implementation which also and for the same reasons, takes on the nature of special *sui generis* law.

Different is the question relating to derived and complete Community tax rules.

Community law ensures peace and justice among nations and presupposes "sovereignty limitation" on an equal footing with other nations as from art. 11 const. (33) which is analogous to the more detailed art.

36

(29) SORRENTINO, in *Manuale di diritto pubblico*, ed. Amato Barbera, Bologna, 1994, pag. 122.

(30) On the distinction between primary Community law, contained in the treaty, and secondary, as produced by Community bodies, see TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 15th ed., Köln, 1996, pag. 120; OPPERMAN, *Europarecht*, München, 1991, and OSSENBUHL, in ERICHSEN-MARTENS, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berlin-New York, 1992, pag. 165.

(31) See LÓPEZ ESPADAFOR, *El poder tributario de las Comunidades Europeas*, in *Revista española de Derecho financiero (Civitas)*, n. 82, 1994, and MÜLLER, *Beschränkte Steuerpflicht und einige Aspekte des EG-Rechts*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1992, pag. 157.

(32) See GAJA, *New Developments in a Continuing Story: the Relationship between EEC Law and Italian Law*, in *Common Market Law Review*, 1990, pag. 83.

(33) Art. 11 Const. recites "Italy... complies with, on equal footing with the other states, the necessary sovereignty limitations for a system which ensures peace and justice among nations."

23, 1st sub-section, of the German organic law, introduced with the constitutional review law 21st December 1992 (34).

As the German constitutional court observes with judgement 12th October 1993 (35), the democratic principle, acknowledging full power to national parliaments, does not prevent each state from participating to a Community of states organised as a supranational body. However, such participation demands that a legitimisation and a power, of popular derivation, "to influence" processes of will-formation and of political resolution, be also ensured in the Community.

The European Community fulfils its sovereign duties through the democratic legitimisation produced both by virtue of the tie between the European bodies' activity and national parliaments within the Community's institutional framework, and by means of the European Parliament elected by the citizens of the member states (36). The principle of representation that the court rightly considers as respected, is even more intensely felt in tax matters, where the reservation of law is in force. The European Parliament, substituting the national one, has to regulate,

(34) Art. 23, 1st sub-section of German organic law, establishes: "For the realisation of a united Europe, the German Federal Republic participates in the development of the European Union, committed to the respect of the democratic principles, of *Rechtsstaat*, of the welfare, federal and subsidiary state, guaranteeing the respect of the fundamental rights in a substantially equivalent way to that ensured by this organic law. The Federation can, to this end, transfer sovereign powers by means of a law endowed with the *Bundesrat* assent. For the foundation of the European Union, as for the alterations to its conventional bases and for equivalent provisions implicating or permitting modifications or integration of the contents of this organic law, art. 79, sub-sections 2 and 3 are applied. These require, respectively, the assent of two thirds of *Bundesrat* votes and they forbid constitutional review of the competencies of the *Bundestag* and of the *Länder*. On the relationships between constitution and European Union, see KIRCHHOF, *Die Mitwirkung Deutschlands an der Wirtschaftis - und Währungsunion*, in KIRCHHOF, OFFERHAUS, SCHÖBERLE, *Steuerrecht, verfassungsrecht, Finanzpolitik - Scritti in onore di Franz Klein*, Köln, 1994, *Steuern im Verfassungsstaat. Scritti in onore di Klaus Vogel*, ed. Kirchhof, Birk and Lehner, München, 1996.

(35) In *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 1993, pag. 429.

(36) For this reason, the German constitutional court, with judgement Oct. 12th, 1993, rejected the petition against the law dated 28th Dec. 1992 authorising the ratification of the treaty on the European Union of Feb. 7th 1992 and declared the petition against the constitutional revision law dated Dec. 21st 1992 introducing art. 23, 1st sub-section of organic law, inadmissible.

The Spanish constitutional court, with the *Declaración* of July 1st 1992 on whether there exists a conflict between art. 13.2 of the Spanish constitution and art. 8 B.1 1st sub-section of the treaty, states that art. 93 of the Spanish constitution allows for sovereignty limitations to the exercise of jurisdiction derived from the constitution and

however, the elements of the tax obligations and cannot delegate them to other bodies.

Community and domestic systems needs to be seen through the connection with the examined art. 10, const., Ist sub-section.

This constitutional rule, exclusively referring to general international tax rules, does not take into consideration derived and complete Community tax rules; however, by establishing the fundamental elements of the special or reference procedure, it offers important information for solving issues in connection with effects that this procedure brings about when dealing with derived and complete Community tax rules.

Art. 10, const., Ist sub-section, defines the nature of the internal rule produced, whereas art. 11 determines the way in which the international rule acquires the ability to bring about the automatic production of internal rules.

The domestic tax order is still involved in the special or reference procedure of tributary Community rules, derived, complete and produced as a result of the exercising of that sovereignty the state has delegated to the Community. In fact, the national tax system also "conforms" to these derived and complete tributary rules of the Community (37).

These comments seem to testify to the soundness of the monist thesis, according to which internal law would find its foundation in Community law, the latter in a position of supremacy (38). Scientific thought, finding it hard to conceive of two juridical orders, each having exclusive values in respect of the other, has bred this monist idea.

However, it is the very art. 11 which allows the formation of a different system, through the limitations the state brings to its tax sovereignty.

its implementation entails a specific limitation or restriction, to some extent, of attributions and competencies of Spanish public powers. The court adds that the limitation is indispensable if there effectively exists a transfer of competencies (and not of their ownership) to international organisations and institutions. Finally, the court raises the point that Spanish public powers are no less subject to the constitution when exercising their competencies within international or supranational relations and art. 95 of the Spanish constitution gives such guarantee, a rule which must not be compressed by art. 93 of the same constitution.

(37) See constitutional court n. 170 dated 8.6.1984.

(38) See court of justice, judgement 9.3.1978, case 106/77, Simmenthal, Racc. 639 - See RICCIOLI, *Preoccupanti contrasti tra Corte Comunitaria e Corte costituzionale*, in "Foro it.", 1978, IV, pag. 201. The *doctrine* of non-applicability of internal legislation clashing with that of the Community is in agreement with such decisions of the court of justice, which intends to remove the obstacle of the necessary constitutionality incident to allow Community law to spread its effects even in presence of an internal conflicting law.

This is because the organicity of each system is guaranteed by its autonomy.

The dualistic vision (39), according to which internal tax law is original and distinct, does not imply, however, that the taxpayer and the revenue authorities be directly affected by the derived and complete Community tax law, because of its not needing national legislative reproduction, making taxpayer and revenue authorities contemporaneously the addressees of complete Community provisions and national laws.

In fact, the complete and derived Community tax provision, the nature of which is generally that established by the regulation (40) and by the decision, operates by virtue of art. 10, const., 1st sub-section, which, regulating the special procedure, establishes that internal law conform to international law provisions. Therefore, the complete and derived Community tax provision filters through the domestic system and automatically provokes, by virtue of the treaty's ratification, the incipience of an unwritten national law of like content, which acts directly towards the taxpayer and the state, with the establishing of rights, duties, obligations and tax liability, in other words the entire contents of a juridical tributary relationship. The state must guarantee the exercise of such rights and the fulfilment of these duties, obligations and liabilities.

Such unwritten laws, which do not need other Community or national provisions in order to be enacted, can have direct effect (41). Therefore, the revenue authorities and the tributary judge are obliged to apply them (42).

Equally, provisions in the treaty to do with taxation, and fit to issue direct effect, act as conventional rules. Therefore, even these provisions automatically produce an unwritten national law of identical content.

There has been a considerable reduction in national tax laws auto-

(39) DONATI, *Diritto comunitario e sindacato di costituzionalità*, Milano, 1995, pag. 194, is critical of this concept - See also CASSESE, *La Costituzionalità europea*, in *Quaderni costituz.*, 1991, pag. 490.

(40) In order to encourage a uniform interpretation, the regulation n. 3330/91 of the council dated 7.11.1991, concerning the statistics of exchanges of goods among member states, preliminarily specifies in art. 2 the meaning of some expressions it contains.

(41) See court of justice, judgement 19.11.1991, combined cases C-6 and 9/90, Francovich, Racc. I, pag. 5357.

(42) See court of justice, judgement 22.6.1989 case 103/88, Costanzo, Racc. 1039, points 28 and 33.

nomously issued by the parliament in other words not emanating directly or indirectly from Community provisions; other rules are the expression of jurisdiction delegated to local bodies. The national parliament, in the exercise of this autonomous activity of producing tax laws is bound not only by the finalities imposed by the constitution, but also by the rules laid down in the treaty, which, in particular, guarantee the balanced and sustainable economic and social progress, founded on the reconstruction of public finance and subsequently on the placing of a culture of stability.

There is consequently no violation of the principle of reservation of law *ex art. 23, const. (43)*.

The taxpayer is always subject to the direct and exclusive implementation of national laws, be they written, when implementing incomplete provisions, or unwritten, arising from the automatic reproduction of complete rules (44).

It is not necessarily the case that the regulations are complete and the directives and decisions (addressed to the states) are incomplete, in that both must be considered complete and therefore with direct effect in the anomalous case where they take on a detailed content (45), such that it does not allow the states discretion, or where they impose on the

(43) On these grounds WAGENBAUR, *Die Umsetzung von EG - Recht in deutsches Recht und ihre gesetzgeberische Problematik*, in *Zollgesetz*, 1988, pag. 312, distinguishes complete rules (*EG - Verordnungen*), reproducing the incipience of rights and obligations towards citizens of member states, from incomplete ones (*EG - Richtlinien*) addressing the member states. The author examines the reasons which might determine defaulting of member states. TIPKE, *Die Steuerrechts Vordnung*, Köln, 1993, III vol., pag. 1160, defines the *EG - Richtlinien* instruments of tributary harmonisation. See MENNER, *Die Umsatzsteuer - Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft*, Diss. Konstanz, Köln, 1992.

(44) Thus, the failed application of the Community law constitutes a violation of the law and can be held as reason for petitioning to the Court of Cassation. - See MAZZARELLA, *Analisi del giudizio per Cassazione*, Padova, 1994, pag. 65.

(45) The complete Community tax rule is cast in the direction of a very important role, the instituting of taxes. See THEUNISSEN, *Vat., quo vadis?*, in *European Taxation*, 1988, pag. 188. The central system of VAT offset is considered to be the first embryo of a supranational taxation structure. VOSS, *Steuern im Europa*, in *Deutsches Steuerrecht*, 1991, pag. 925, and ARNULL, *The Direct Effect of Directives: grasping the Nettle*, in *Internationa and Comparative Law Quarterly*, 1986, pag. 939.

See const. court n. 168 dated 18.4.1991 and n. 64 dated 2.2.1990. Direct effect of Community law consists in its ability to create rights and duties directly towards individuals who can be called before the national judge. Direct applicability is held as different to direct effect and, to be specific, it is considered to be inherent in certain

states negative behaviour or when they constitute a completion to the treaty's provisions (46).

It is the interpreter's task to establish whether a directive is detailed, if, that is, it necessitates integration by means of a tax law.

Being that the directive only imposes obligations to the state, it can be invoked exclusively against the state (vertical effect) and not between individuals (horizontal effect) (47).

Therefore, the taxpayer is legitimated to impeach an act of the re-

Community acts (regulations) which, to produce their effects do not need internal acts. Such a concept of direct applicability expresses a consequence of direct effect. The court of justice has spoken against said distinction with judgement 31.1.1991, case C-19/90, Kziber, Racc. I, 199 points 15? 19 and 23. In point of fact, the requisites so as to have direct effect, as it appears in the rules of the treaty or in Community ones, are clarity, precision and the absence of conditioning upon any formal provision of the national authorities for immediate application (see court of justice, judgement 19.1.1982, case 8/81, Becker, Racc. 53, point 25; judgement 10.3.1983, case 172/82, Inter Huiles, Racc. 555; judgement 19.11.1991, combined cases C-6 and 9/90, Francovich, Racc. I, pag. 5357).

Obviously, the problem with detailed directives exists in failed, late or incorrect implementation within the term and implementation over the time-limit of national provisions. In fact, if implementation is correct and punctual, the effects of the detailed directive are produced by means of national implementing provisions (see court of justice, judgement 15.7.1982, case 270/81 Felicitas, Racc. 2771 points 23 and 26). The direct effect of the detailed directive has therefore a sanctionary function towards the defaulter state. Provisions contained in a directive, as the rules of the treaty addressed to member states, have direct effect, if they contain a specific obligation to which an individual's right corresponds. (See court of justice, judg. 7/3/1996, case C-192/94, El Corte Ingles, in "*Foro it.*", 1996, IV, pag. 357, commented by BARONE). In fact, art. 189 of the treaty does not exclude that acts different to regulations produce the same effects. The fulfilling of the obligation on the part of the state would be compromised if individuals were not able to assert the efficacy of said acts and national judges were not able to take them into consideration. (See court of justice, judg. 26.3.1996, case C-392/93, British Telecommunications, in "*Foro it.*"; 1996, IV, pag. 322, commented by CATALANO; court of justice, judg. 5.3.1996, combined case C-46 and 48/93, Factortame, in "*Foro it.*", 1996, IV, pag. 185, judg. 17.10.1989, combined cases 231/87 and 129/88, Carpaneto Piacentino, Racc. 3233 point 30; and, with a more general view, judg. 23.2.1994, case C-236/92, Regione Lombardia, Racc. I-483, points 9 and 10. On the direct effect of the decision, addressed to both individuals and country, see *Cons. di stato* (please note this council has no equivalent so we shall leave the Italian original), sec. V, 6.4.1991, in *In Cons. St.*, 1991, I, pag. 659 and sec. V, 31.7.1991, *ivi*, pag. 1171.

(46) See court of justice, judg. 19.1.1982, case 8/81. BECKER, Racc. 53, and judg. 22.6.1989, case 103/88, COSTANZO, Racc. 1839, in "*Foro it.*", 1991, IV, pag. 129.

(47) See BARATTIA, *Quali prospettive in tema di effetti cosiddetti orizzontali di norme di direttive inattuatae?*, in "*Riv. dir. internaz.*", 1994, pag. 487, and LIPARI ed., *Diritto privato europeo*, Padova, 1997.

venue authorities, expression of the state's tax authority, for violation of a directive, non-detailed and not implemented with written law, on the basis of the sound and widespread recognition of the vertical effect (48).

In fact, even if the state defaults with respect to the obligation to implement with written law the non-detailed directive, the revenue authorities' act, conflicting with the finalities of the directive, is illegal. However, the economic sanction towards the state-defaulter against the individual taxpayers is, in actual fact, transferred on to them.

Direct applicability of a complete rule (on the one side the regulations and on the other the decisions and detailed directive) is distinct from direct effect of the incomplete and unimplemented rule, which penetrates the domestic tax system producing an unwritten law of identical content,

(48) See, for horizontal effect, court of justice, judg. 14.7.1994, case C-91/92, FACCHINI-DORI, Racc. I, pag. 3325, points 21, 25. Such a stance is confirmed by the same court of justice, judg. 7.3.1996, case C-192/94, with BARONE's comment, *L'efficacia diretta delle direttive, fra certezza (comunitaria) e fraintendimenti (nazionali)*, in "Foro it.", 1996, IV, pag. 338, which holds that: a) a directive cannot alone create obligations for the individual; b) the jurisprudence on vertical effects excludes that the state can take advantage by virtue of its own non-performances; c) extending the jurisprudence to relations among individuals means attributing to directives the effect of regulations and decisions; d) if the result of a directive cannot be obtained by interpretation, the right to compensation emerges. See MENGOZZI, *La responsabilità dello Stato per danni causati a singoli per violazioni del diritto comunitario, il caso Gabrielli*, in "Riv. dir. internaz.", 1994, pag. 617. For the exclusion upon error, see court of justice, judg. 26.3.1996, case C-392/93 (cited in note 45). The court's considerations directed to excluding the horizontal effect can also refuse to acknowledge the vertical effect, on which, see court of justice, judg. 22.6.1989, case 103/88, COSTANZO, Racc. 1839; judg. 15.5.1986, case 222/84, JOHNSTON, Racc. 1651; judg. 26.2.1986, case 152/84, MARSHALL, I, Racc. 7-23; judg. 12.7.1990, case C-188/89, FOSTER, Racc. I, n. 3313, point 20. The vertical effect, however, continues to subsist and involves relations between taxpayer and revenue authorities; see const. court ns. 64 dated 2.2.1990 and 168 dated 18.4.1991. Incomplete Community rules are applied to the citizen of the member state which has acted so as to receive them in its internal system; this principle, in the German Federal Republic constitutes long established jurisprudence of the financial federal court (143-383 in *Europarecht*, 1985, pag. 191, with comment by TOMUSCHAT, pag. 346) and of the constitutional court (75, 223, in *Der Betrieb*, 1987, pag. 2339). See TIZZANO, *Norme contenute in direttive comunitarie inattuata e loro opponibilità ai singoli*, in "Riv. dir. internaz.", 1989, pag. 253 and MENGOZZI, *Corte di giustizia, giudici nazionali e tutela dei diritti attribuiti ai cittadini dal diritto comunitario*, in *Contratto e impresa*, 1993, pag. 1179. In this respect, see EVERLING, *Zur direkten innerstaatlichen Wirkung der EG - Richtlinien: Ein Beispiel richterlicher Rechtsfortbildung auf der Basis gemeinsamer Rechtsgrundsätze*, in *Scritti in onore di Karl Cartens*, I vol., 1984, pag. 95 and SEDIL, *Die Direkt- und Drittwirkung von Richtlinien des Gemeinschaftsrechts*, in *Neue Juristische Wochenschrift*, 1985, pag. 517.

only through the judicial recognition of the non-performance of the state (49).

Then, if the state taxes transactions held to be non-taxable by a Community provision, often it will sanction itself because the tax is uneconomic and proceed with the transfer of the result of the taxable transaction in another country where said provision is complied with. If, instead, the operation goes ahead, the sanction applied by the Community consists in the allowance to the taxpayer of a sum corresponding to the tax unduly collected by the revenue authorities in the light of Community law.

A directive cannot grant the revenue authorities discretion, which, intended as a comparison between primary public interest, secondary interests and consequent choice, is in conflict with the principle of legality. Therefore, the connected symptomatic features of *ultra vires*, such as defects in the legality of the revenue authorities' action cannot be hypothesised (50).

(49) *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, edited by the German Association of tax experts and co-ordinated by Lehner, Köln, 1996. TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 15th ed., Köln, 1996, pag. 532, state that one should distinguish the question relating to whether the taxpayer can legitimately complain about the moving away from the directives with a national law that results disadvantageous from the problem surrounding the application of directives in tax matters by means of law. The requirement consists in the sufficient simplicity and clarity of the directive (see court of justice, judg. 25.5.1993, case C-271/92, *Labor des Prothéses Oculaires*, Racc. I, 2899, in *Bundessteuerblatt*, II, 1993, pag. 812) and this way it is the taxpayer who guarantees the practical implementation of the juridical Community system. The latter is clearly outlined in the contributions of IARASS, in *Neue Juristische Wochenschrift*, 1990, pag. 240, MISCHIO, in *Europäischer Gerichtshof*, 1987, pag. 3669 and PROBST, in *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1990, pag. 302.

(50) See my report on the discretion of the revenue authorities (II topic) in the acts of the XVIII *Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Relatos nacionales*, Montevideo, 1996, pag. 437. However, the abuse of power can be presented as a defect of legality of national law which, even without directly conflicting with Community legislation, should impede or prejudice the continuous observance of the treaty. The const. court believes (order n. 141 dated 16.4.1987 and judgement n. 286 dated 23.12.1986) admissible but manifestly unfounded on the merits, the censure of articles 1, 3 and 7 of the law 10.12.1975, n. 724, on the institution of a border surcharge for tobaccos imported from member states, since it is not in contrast with the fundamental principle to be deduced from articles 12, 37 and 95 of the treaty according to which the Community's principal role is that of encouraging, by means of a common market and of a gradual hearing of the policies of adhering states, the harmonious development of their economic activity.

Community law therefore, still remaining autonomous, is able to affect the taxpayer and the revenue authorities (51) always and only through the municipal system (52).

Thus, a dualistic phenomenon and a monist one coexist, in that they two systems are initially separate, the monist one being implemented when the Community provision inevitably traverses the domestic system which adapts to it in order to reach the taxpayer and the revenue authorities. The two systems are like two concentric circumferences, the smaller one represented by the internal system circumscribing the area in which the taxpayer and the revenue authorities are to be placed.

Therefore, each of the two conceptions is partially sound. They appear as two phases, not to be isolated, of a same procedure (53).

The monist vision accepts the dualistic technique in order to recognise that the revenue authorities and the tributary judge must enforce the internal rule reproducing the Community provision.

(51) See BURGIO, *Derecho fiscal europeo*, Madrid, 1988, pag. 3. European fiscal law is identifiable through a negative definition, since formally and substantially it is neither international fiscal law nor is it internal fiscal law.

(52) TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 15th ed., Köln, 1996, pag. 532, even if they take into consideration directives in tributary matters, specifying that they are applied through laws, they still refer to the constitutional principle, also valid for Community law and according to which impact on liberty and property is illegal only through the law (substantive). Intervention through administrative provisions is not permitted as BIRKENFELD points out in *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1993, 27, pag. 278 and LOHSE, *ivi*, pag. 288. See BAHLMANN, *Zum Einfluss des europäischen Rechts auf das nationale Steuerrecht*, in *Europarecht*, 1985, pag. 43. The Spanish const. court, with judgement 28 dated 14.2.1991, referring to the orientation of the court of justice, affirms that the state, with its adherence to the treaty establishing the EC, is bound by Community law which constitutes a distinct juridical system integrating the system of the member states and asserting itself towards its judiciary bodies. - See STRECK-OLGEMOLLER, *Das Recht der europäischen Gemeinschaft und seine Durchsetzung in der Steuerberaterpraxis*, in *Deutsches Steuerrecht*, 1993, pag. 417; see MENDIZABAL ALLENDE, *La recepción del derecho comunitario europeo en la jurisprudencia comunitaria y española*, in *Noticias CEE*, n. 100, 1993.

(53) See LANG ed., *Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten*, Köln, 1994; see CLAUSNITZER, *Die Durchsetzung europäischen Gemeinschaftsrechts im Steuerprozess*, in *Deutsches Steuerrecht*, 1987, pag. 641. BERLIN observes, *Droit fiscal communautaire*, Paris, 1988, that Community rules tend to form a Community tax law with its own internal logic which is independent to national fiscal systems, coherent to Community principles and objectives and endowed with its own interpretation rules. See BURGIO, *Derecho fiscal europeo*, Madrid, 1988, CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, 2nd ed., Paris, 1986, and FALCONY y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Madrid, 1988.

This is the idea in which to identify the primacy of Community law (54) recognised by the Court of Justice, in its monist vision, which presupposes that as foundation to the adapting of internal law (art. 10, const.) there be a basic Community law provision, and by the constitutional court, in its dualistic conception, based on the state renouncing part of its sovereignty (art. 11, const.).

This relationship, between Community and internal tax systems coincides with the relationship between international and domestic rules from which, in any case, directives and regulations (55) emanate, is founded on systems. In fact, the national system's adjustment to complete rules of the treaty and to conventional the same constitutional rules.

The unwritten tax law automatically produced repeals every other law with which it clashes, in the manner examined.

3. We now come to analyse the procedure through which the application of the overriding tax law is guaranteed.

What has gone before, that is the considerations that have been ma-

(54) See BALLARINO, *Lineamenti di diritto comunitario e dell'Unione europea*, Padova, 1997, TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, 1995, EDWARD-LANE, *European Community Law*, Edinburgh, 1995, FERRARI BRAVO-MOAVERO MILANESI, *Lezioni di diritto comunitario*, Napoli, 1995, ZANGHI, *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*, Torino, 1995, GUIZZI, *Manuale di diritto e politica dell'Unione europea*, Napoli, 1994, HARTLEY, *The Foundations of European Community Law*, Oxford, 1994, ISAAC, *Droit communautaire général*, Paris, 1994, ORSELLO, *Ordinamento comunitario e Unione europea*, Milano, 1994, CARTOU, *L'Union européenne*, Paris, 1994, DRAETTA, *Elementi di diritto comunitario*, Milano 1994, RIDEAU, *Droit institutionnel de l'Union et des Communautés européennes*, Paris, 1994, LOUIS, *L'ordre juridique communautaire*, Bruxelles, 1993, ABELLAN HONRUBIA-VILA COSTA, *Lecciones de derecho comunitario europeo*, Barcelona, 1993, BARAV-PHILIP, *Dictionnaire juridique des Communautés européennes*, Paris, 1993, BOULOIS, *Droit institutionnel des Communautés européennes*, Paris, 1993, WEATHERILL-BEAUMONT, *EC Law*, London, 1993, WYATT-DASHWOOD, *European Community Law*, London, 1993; LAURIA, *Manuale di diritto della Comunità europea*, Torino, 1992, various authors, *Répertoire Dalloz de Droit Communautaire*, vol. 3, Paris, since 1992, POCAR, *Diritto delle Comunità europee*, Milano, 1991, OPPERMANN, *Europarecht*, München, 1991, MENGOZZI, *Il diritto della Comunità Europea*, Padova, 1990, BLECKMANN, *Europarecht*, Köln, 1990.

(55) See LA PERGOLA and DEL DUCA, *Community law, International Law and the Italian Constitution*, in *American Journal of International Law*, 1985, pag. 598. The Spanish const. court, with judg. 28 dated 14.2.1991, states with reason that Community law does not acquire the rank of constitutional law and that art. 93 of the Spanish constitution, of a procedural nature, does not limit itself to regulating modalities of stipulation of certain international treaties, but constitutes the foundation of the member state's tie to Community law, since adherence to the treaty is in any case expression of the state's sovereignty.

de do not participate in the results to which the constitutional jurisprudence (56) arrived at in the previous stages of its thought evolution. The court excluded that the law in execution of a treaty could oppose resistance (*ex art. 11 const.*) greater than the ordinary law and consequently denied the primacy of Community law, thus reducing the conflict between internal and Community law simply to a problem of the laws' succession in time.

Neither is the relationship between a Community law and a subsequent internal one, to be reconstructed in terms of constitutional defects such a relationship being linked to the dualistic nature of the systems (national and of the Community) and to the susceptibility of the limitation of tax authority *ex art. 11 const.* in order to justify direct effect of Community law in the municipal system. This vision of the court which characterises the second phase (57) in the evolution of its thought demands the declaration of unconstitutionality of subsequent internal laws in conflict with Community laws and it leads to consider as automatically lapsed previous conflicting internal laws.

Nor can the substitution, elaborated in the third phase (58), of the

(56) With reference to the 60s in which judg. n. 14 dated 7.3.1964 took place.

(57) This grew in the 70s: see judgements n. 183 dated 27.12.1973 and n. 232 dated 30.10.1975. See MONACO, *Norma comunitaria e norma di legge successiva*, in "Foro it.", 1975, I, pag. 2661, and CONFORTI, *Regolamenti comunitari, leggi nazionali e Corte costituzionale*, *ivi*, 1976, I, pag. 542. This orientation was taken up again by judg. n. 520 dated 28.12.1995 which states it is admissible to censure a state law for violating Community rules, that is, violation of art. 11 of the constitution.

(58) This took place in the 80s. See, in particular, judg. n. 170 dated 8.6.1984. The court states that it is the ordinary judge's task to ascertain whether Community law regulates the case in question and, where positive, to enforce the provisions with exclusive reference to the system of the supranational body; the court observes also that where there are conflicting national laws in place these cannot constitute an obstacle to recognising the "force and value" that each treaty confers to Community regulations. According to the court, in subject matters reserved to the jurisdiction of the Community, the ordinary judge must ensure complete and continuous observance of direct effect Community rules, ignoring conflicting national laws both prior or subsequent and, without necessarily referring to the constitutional court for the declaration of unconstitutionality of said laws. See PAONE, *Primato del diritto comunitario e disapplicazione del diritto degli stati membri*, in "Riv. dir. internaz.", 1978, pag. 429, TIZZANO, *La Corte costituzionale e il diritto comunitario: vent'anni dopo...*, in "Foro it.", 1984, I, pag. 2062, GEMMA, *Un'opportuna composizione di un dissidio*, in "Giust. costit.", 1984, I, pag. 1222, BERRI, *Composizione del contrasto tra Corte costituzionale e Corte di giustizia delle Comunità europee*, in "Giur. it.", 1984, I,1, pag. 2062, SOTGIU,

principle of the binding nature of the decision of constitutional legality with that of non-application of the national law both anterior and successive in contrast with the Community rule (59), be considered convincing.

Undoubtedly, non-application speeds up the process of elimination from the system of conflicting laws with those subsequent to Community laws. However, both the declaration of illegality and the non-application presuppose the existence of an incompatible law.

Internal tax law, in conflict with Community law, cannot simply be considered ineffectual (60), in that it lacks a condition of validity (61). National tax law starts off as invalid, if formed in contrast to a previous

L'applicabilità "diretta" del diritto comunitario, in "Giust. civ.", 1984, I, pag. 2559. CASSELLI, *Una sentenza decisiva sui rapporti fra norme Cee e leggi nazionali*, in "Dir. Comun. scambi internaz.", 1984, pag. 204 and DONNARUMMA, *Sul rapporto di compatibilità fra diritto interno e diritto comunitario*, *ivi*, pag. 206. The const. court with judg. n. 176 dated 26.10.1981 deals with the question of conflict between national laws on exportation and Taxes of equivalent effect. See TIZZANO, *Ancora sui rapporti tra norme comunitarie e leggi italiane: il caso di un conflitto sfumato*, in "Foro it.", 1982, I, pag. 360. On the unconstitutionality of the internal provision conflicting with that of the Community subsequently issued, see const. court n. 163 dated 29.12.1977; see SPERDUTI, *In tema di rapporti fra diritto comunitario e diritto interno*, in "Foro it.", 1978, I, 1 and pag. 288. See court of justice, judg. 19.6.1990, case 213/89, Factortame, Racc. 2433, and court of cassation, n. 1532 dated 12.2.1987, in "Foro it.", Rep., 1987, voce *Dogana* n. 61. On the three evolutionary phases of constitutional jurisprudence with reference to the relationship between the internal system and the Community order, see SORRENTINO, *Profili costituzionali dell'integrazione comunitaria*, Torino, 1994, pag. 5.

(59) A limited and residual possibility of control of constitutionality has been configured in the case where national tax legislation, without setting itself in direct conflict with Community law, should impede the pursuit of the treaty's finalities (abuse of power). See const. court, judg. n. 286 dated 23.12.1986. Non-applicability does not only refer to the national tributary judge but it also refers to the revenue authorities. See const. court n. 389 dated 11.7.1989. The effect of non-application is determined within the Community's jurisdiction; this derives from the principle of the absolute lack of jurisdiction of Community bodies.

(60) See court of justice, judg. 15.7.1964, case C-6/64, Costa c. Enel, Racc. 1127.

(61) See court of justice, judgements 27.6.1991, case C-348/89, Mecanarte, Racc. I-3277 and 26.9.1996, case C-168/95, with which it is affirmed that Community law does not carry a mechanism which would allow the national judge to eliminate internal provisions conflicting with a provision of a non-transposed directive, where such provision cannot be asserted before the national judge. In fact, the internal law remains valid being that the directive, with which it clashes, is not received by the national system.

national law ensuing a Community law. The law can emerge valid, but can also lose such a requisite in a succeeding moment when a contrasting law ensuing a Community rule is issued.

In this respect, the identification in the automatic system appears justified; a system greatly followed in the fourth stage beginning in 1995 even in the absence of a specific constitutional court judgement to operate a turnabout, and through which municipal law is cleansed of tributary rules incompatible with Community laws in order to guarantee the certainty of law. This principle of the non-existence of law incompatible with even unwritten rules of Community derivation does not only stand with reference to Regional Councils' deliberations, before promulgation and publication of the law (62), but it also holds for national tax laws (63) for the generality of values it represents. On the basis of the above considerations the attempt to recover, in this stage, the principles of the declaration of illegality (64) and of non-applicability (65) contemporaneous-

(62) The Court, with judg. 384 dated 10.11.1994, recognises such limits. See BARONE, *La Corte costituzionale ritorna sui rapporti tra diritto comunitario e diritto interno*, in "Foro it.", 1995, I, pag. 2050 and 1994, I, pag. 3289.

(63) See judg. n. 94 dated 30.3.1995 on the invasion of regional jurisdiction on the part of state law.

(64) See judgements ns. 94 dated 30.3.1995, pag. 482 dated 7.11.1995 and pag. 520 dated 28.12.1995 in particular on the resolution in terms of unconstitutionality of the conflict between internal and Community rules. Fundamental to the new orientation is judg. n. 94/1995 that has lopped the principle contained in the previous judgement n. 384 dated 10.11.1994. See BARONE, *La Corte costituzionale ritorna sui rapporti fra diritto comunitario e diritto interno*, in "Foro it.", 1995, I, pag. 2050, and MARZANATI, *Prime note a Corte costituzionale*, sentenza 20 marzo 1995, n. 94, in "Riv. it. dir. comunitario", 1995, pag. 568.

(65) Instead, the traditional theory of non-applicability of internal laws is articulated under the aspect of: *a*) the expansive potentiality of the effect (conflict between internal and Community rule) of non-applicability even on to state rules regulating internal situations in strict connection with the case contemplated situations in strict connection with the case contemplated by Community law; *b*) the limits of a possible review of constitutionality on Community legislation (*dottrina dei controlimiti*); of the reference procedure *ex art. 177* of the treaty. This direction, elaborated, instead, collaterally, is expressed by judgements ns. 249 dated 16.6.1995 (on the expansive force) and 509 dated 18.12.1995 (on *controlimiti*) and by order n. 536 dated 29.12.1995 (on the Community preliminary interpretative question in tax matters). See judgments n. 389 dated 11.7.1989 and n. 168 dated 18.4.1991. Non-applicability (consequent to the distinct and autonomous character of the two systems) is different to non-application (which derives from a defect of the act).

sly, in respectively the principal (66) and incidental judgements of unconstitutionality, does not make sense.

It is true, however, that unwritten internal tax laws, reproducing derived and complete Community laws and, the written ones with the same purpose as the former but incomplete, also take on, as do the laws automatically produced as a result of tax rules in the treaty, special *sui generis* status as from art. 10 and 11 const. National tax law conforms by means of such laws existing by virtue of the delegation on the part of the state of its own fiscal sovereignty. In this respect, internal and Community tax law are attributed different competencies at times in conflict through the primacy of the latter (67).

The special *sui generis* nature is adapted in abstract to the treaty, but concretely to individual bilateral tax conventions. In relation to these only can a formal repudiation of the obligations undertaken contained in a subsequent incompatible law be hypothesised.

The jurisdiction of Community tax law is not limited to exclusive matters. In fact, when applying the fiscal principles contained in the treaty, Community tax law can intervene in the national institutional legislation of any tax (68).

Said jurisdiction is not even just explicit. It is the case of the harmonisation of the case-load of tax cases, which although not directly provided for by the treaty, may result as necessary to guarantee equal conditions for taxpayers residing in the different member states with a view to exercising the right of defence, as a condition for non-fiscal discrimination. It is not necessary to resort to the procedure contained in art. 235

(66) The const. Court with judg. n. 285 dated 14.6.1990 excludes the defect of legality for national law in conflict with Community rules.

(67) SEIDI, *Die Direkt - und Drittwirkung von Richtlinien des Gemeinschaftsrechts*, in *Neue Juristische Wochen schrift*, 1985, 5A and EVERLING, *Zur direkten innerstaatlichen Wirkung der EG - Richtlinien: Ein Beispiel richterlicher Rechtsfortbildung auf der Basis gemeinsamer Rechtsgrundsätze*, in *Festschrift für Karl Caritstens*, vol. I, 1984, pag. 95, observe that incomplete Community rules produce direct effects towards member states citizens even if they conflict with internal rules. See WEBER, *Rechtsfragen der Durchführung des Gemeinschaftsrechts in der Bundesrepublik*, 1987; GRABITZ, *Das Verhältnis des Europarechts zum nationalen Rechts*, in *Tagungsbände der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft*, 1988, pag. 33 and OSSENBUHL, *Gesetz und Recht - Die Rechtsquellen in demokratischen Rechtsstaat*, in *Handbuch des Staatsrechts*, vol. III, 1988, pag. 61.

(68) On matters connected to the impact of Community fiscal law on business income, see RÄDLER, *Eine Europareform für den Steuerstandort Deutschland*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1996, pag. 252.

of the treaty, requiring the unanimous deliberation of the council, in order to give Community bodies unforeseen but useful powers with a view to achieving certain fundamental goals. A correct interpretation of the rules contained in the treaty allows to individuate the "implicit powers" by making the analogic application superfluous; in fact, contrary to internal law, no demand is felt over the filling of lacunae in connection with the explicit recognition of powers.

Thus, the expansive force of the Community tax law does not render municipal law inapplicable (69), but it eliminates it as soon as incompatibility emerges.

The state delegating its tributary sovereignty has to outline the limits and thus define the object of the Community's jurisdiction, so it may not renounce safeguarding the fundamental principles of the constitutional system and the taxpayers' inalienable rights (70).

From the *doctrine* on '*controlimiti*' one deduces the confines of the state's inalienable tributary sovereignty (71).

The widening of the Community's tasks and functions, as the German Constitutional Court with judgement Oct. 12th 1993 (72) comments, encounters the limits imposed by the democratic principle. The states' own tasks are sufficiently significant and in relation to these each people can develop and articulate itself in a process of political will-formation legitimised and influenced by the same people to confer juridical relevance to the values which with relative homogeneity unite it in ideal terms, socially and politically. It is on these values that the fundamental principles of the constitutional system and of the taxpayers' inalienable rights rest.

Therefore, a constitutional rule, in the part in which it does not set fundamental principles or guarantee the taxpayer's inalienable rights, can be repealed in the logic of the "*controlimiti*" doctrine (73), by a national

(69) See const. Court n. 249 dated 16.6.1995.

(70) On their relevance in the three spheres (European Community, national law and fiscal procedure), see FROMMEL-FUGER, *Das Auskunftsverweigerungsrecht im Steuerverfahren und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1995, pag. 58.

(71) The const. court removes from Community bodies some constitutional values in derogation to the principle of the pre-eminence of Community law. See CARTABIA, *Principi inviolabili e integrazione comunitaria*, Milano, 1995, pag. 6.

(72) In *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 1993, pag. 429.

(73) With judg. n. 509 dated 18.12.1995 the const. court, ending a slow jurisprudential evolution on the doctrine of *controlimiti* (n. 98 dated 27.12.1965, n. 183 dated

tax law even unwritten and ensuing a Community law expressing a delegation on the part of the state to the sovereignty which produced that constitutional rule.

A wider horizon, though residual, is then disclosed to the review of the constitutional court, whose duty it is to check whether a Community law, both of a treaty and derived, complete or detailed as in regulations and in certain directives respectively, is in conflict with the fundamental principles of the national tax systems or whether it violates the taxpayer's inalienable rights (74).

In fact, it is art. 11 which provides for a renunciation of sovereignty even in the production of constitutional rules of tributary concern, if this is necessary in order to build the Community system to which the municipal system conforms.

Community law with these limits renounces its own pre-eminence (75).

27.12.1973 and n. 232 dated 21.4.1989) is concerned not with the adaptation of internal law to Community law, but with the opposed picture of a possible violation of the former on the part of the latter. The national judge provokes the modification of the directly applicable Community rule which should prejudice the constitutional principles of internal law. The Community integration process is not stimulated, on the contrary, it is slowed down by a resistance founded on the need to guarantee the observance of the constitution. Community legislation, in the sense aforementioned, can depart from internal rules which rank as constitutional (as long as they do not contain fundamental principles or recognising inalienable human rights) and therefore it cannot in principle be the object of ordinary review of constitutionality fundamentally because the latter is not provided for by art. 134 of the const. (const. court n. 117 dated 31.3.1994). However, the reservation of review of constitutionality does not exclude the overflowing of the borders within which the treaty recognises attributions and competencies in tax matters to the Community system. National legislation, will cede to that of the Community when there subsists a condition which regards a Community question (see const. court n. 482 dated 7.11.1995). Art 3B of the EC treaty, inserted by rule G 5 of the Maastricht treaty refers to the competencies of attribution. The cited judgement n. 509/1995 sets the censorship principle of international legislation "in combination" with that of the Community.

(74) See DONATI, *Diritto comunitario e sindacato di costituzionalità*, Milano 1995, pag. 279; COMOGLIO, *Diritti fondamentali e garanzie processuali comuni nelle prospettive dell'Unione europea*, in "Foro it.", 1994, V, pag. 153; TESAURO, *Diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in "Riv. internaz. diritti dell'uomo", 1992, pag. 426; RECCHIA, *Corte di giustizia della Comunità europea e tutela dei diritti fondamentali nella giurisprudenza costituzionale italiana e tedesca; verso un "catalogo" europeo dei diritti fondamentali*, in "La Corte costituzionale tra diritto interno e diritto comunitario", Milano, 1991, pag. 123 and BALDASSARE, *Diritti inviolabili*, entry in the Treccani, *Juridical Encyclopaedia*, 1989, pag. 23. The Community rule through fiscal means can, in fact, have an effect on fundamental guarantees.

(75) In fact, the directive dated 23.7.1990, n. 435/90, regarding the common fiscal

On the basis of these criteria the problem of searching for the applicable tax rule is solved.

The analysis of the splitting of checks directed to guaranteeing said criteria are respected is interesting.

It is not necessary to resort to ratification, as interposed means for which such review would be used (76). The erroneous conception according to which the complete Community rule would directly fall on taxpayers and revenue authorities without provoking the automatic incipience of unwritten laws, leads one to consider that, being the Community law extraneous to the national system then, object of the constitutional court's review is the law of ratification (77) of the treaty which would allow the internal system to back out and let the extraneous law come through.

It is on such ambiguity that the theory of the "indirect" control of the constitutional court is founded. Hence, the abnormal consequence according to which the non-detailed directive would be fully objectionable, through implementation laws and differently to regulations (78). Said control, instead, is always direct and with full powers towards complete

regime applicable to mother and daughter companies of different member states, establishes that said Community rule leaves unprejudiced the application of the national or conventional provisions necessary in order to avoid fiscal frauds (art. 1) or intended to suppress or alleviate double economic taxation of dividends, in particular of the provisions regarding the payment of tax credits to the beneficiaries of dividends (art. 7, 2nd subsection). Art. 2, 1st subsection, lays down that the member states have the authority to substitute through bilateral agreement the criterion of participation with that of voting rights. See VALENTE (P) - VALENTE (G) - BALBONI, *I dividendi delle convenzioni contro le doppie imposizioni fra Italia e Paesi Cee, i riflessi della direttiva 90/435*, in "Comm. Internaz.", 1993. See ministry of finance circular dated 18.8.1992, n. 151, in "Boll. Trib.", 1992, pag. 1257, with reference in particular to the Italy-France and Italy-German Federal Republic conventions.

(76) See const. court n. 509 dated 18.12.1995 and order n. 536 dated 29.12.1995.

(77) See const. court n. 170 dated 8.6.1984. The court comments that the Community order and that internal to the state, although co-ordinated, are different and autonomous: as to this distinction between the two orders, the prevalence of the Community legislation is to be understood in terms of internal law not interfering in the sphere taken up by said legislation. On the new orientation see const. court n. 47 and 48 dated 22.2.1995 and n. 232 dated 21.4.1989 - See CATARZIA, *Nuovi sviluppi nelle "competenze comunitarie" della Corte costituzionale*, in "Giur. Cost.", 1989, I, pag. 1016 and ANGIOLINI, *Trasformazione dei principi fondamentali della Costituzione italiana in confronto al diritto comunitario*, in ANGIOLINI-MARZONA, *Diritto comunitario-interno: effetti costituzionali e amministrativi*, Padova, 1990, pag. 38.

(78) See const. court n. 304 dated 30.9.1987.

or incomplete Community fiscal rules.

The internal tax system protects by integrally enveloping that sphere on which the life of the law is carried out and on which internal law subjects, taxpayers and revenue authorities are placed. Complete Community acts, in order to reach for subjects of internal law from the outside, filter through the protective zone of the national system in the same way as ultra-short wavelength and high energy solar radiation is absorbed by the atmosphere thanks to the ozone and oxygen it contains, with the difference that in the internal system, and unlike the atmosphere, no "holes" are created.

The review, always direct, of the constitutional court is permitted, with reference to the doctrine of *controlimiti*, to establish whether the Community rule violates the fundamental principles and the taxpayer's inalienable rights, thus resisting and not pressing for Community integration (79).

Human rights and freedom are guaranteed by art. F of the Maastricht treaty, as they emerge from the common constitutional traditions of the member states, as general principles of Community law (80). Therefore, one cannot hypothesise that Community law would allow the issuing of Community laws in conflict with the fundamental principles of the member states' constitutions violating taxpayers' rights which it has defined as inalienable. Instead, Community rules issued within the limits of the sovereign power assigned to Community bodies and institutions

(79) See const. court n. 509 dated 18.12.1995.

(80) Provision F of the Maastricht treaty. LANG concludes in *Presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 2nd tome, pag. 818, by observing that tributary legal systems are essentially founded upon principles and values anchored to the European constitutions; on one side there are the common principles such as uniform taxation according to taxable capacity and the configuration of the right of the freedom of taxation and on the other, there also subsist differences in particular with the application of the principle of the welfare state and of fundamental rights. See TIZZANO, *Appunti sul trattato di Maastricht: struttura e natura dell'Unione europea*, in "Foro it.", 1995, IV, pag. 210. It could be said to be not entirely definite that all the supreme tributary principles of our constitutional order are received in the Community order and that the reference to the national constitution (provision F Maastricht treaty) constitutes not so much a self-executing provisions as it does a guideline of the activity of Community bodies whose task it is to shape the principles of internal systems to the needs of the Community order. However, certain common principles definitely emerge and the theory of the non self-executing provision has resulted as unfounded already with reference to the constitutions. As the commission and the state members have upheld a "jurisdiction of jurisdictions" of the Union in the 3rd subsection of letter F is not conceivable.

can derogate from the constitutional rule which does not contain such guarantees; this would be in order to carry out a continuous process of integration of national orders.

Competing jurisdiction with reference to the constitutional court and the court of justice cannot be configured.

First of all, it does not rest with the constitutional court to interpret the Community fiscal rule so as to give uniformity. Said function resides with the court of justice to which, however, the constitutional court, due to its not representing "national jurisdiction" (81) cannot transfer the specific question. In the interlocutory judgement of constitutionality a Community preliminary is inserted. The Community incident becomes preliminary to the constitutionality incident since it falls to the tributary judge to provoke the interpretation of the court of justice where there is an interpretative conflict in relation to a complete Community rule and in case of doubts surrounding its compatibility with national law (82). The Court of Justice has a central and unifying role in that it is the final depository of the interpretation of Community fiscal law (83). The constitutional court is therefore offered a definite and reliable interpretation

(81) With order n. 536 dated 29.12.1995 the const. court specifies that she is under no obligation to (third subsection) and has no authority (second subsection) to invest the court of justice and strictly interprets the notion of "national jurisdiction" to which art. 177 of the treaty makes reference. See court of justice 19.10.1995 case C 111/94. In fact, the const. court exercises a role of supreme guarantee of observance of the constitution therefore profound are the differences compared to jurisdictional bodies. See SORRENTINO, *Rivisitando l'art. 177 del Trattato di Roma*, in *Lo Stato delle Istituzioni in Italia*, Milano, 1994, pag. 637 and in, *Delegazione legislativa e direttive comunitarie direttamente applicabili*, in "Giur. Cost.", 1991, pag. 1418 and DANIELE, *Corte Costituzionale e direttive comunitarie*, in "Foro it.", 1992, I, pag. 665.

(82) With order n. 38 dated 6.2.1995 the const. court believes the question of constitutionality inadmissible if the remitting judge besides interpreting Community legislation by means of reference procedure does not also verify it to see about possible compatibility with the censored internal law. See const. court n. 509 dated 18.12.1995.

(83) The interpretation of Community laws must be informed by a method which follows the principle of the "necessary effect" which excludes results slowing down the attainment of the finalities of the treaty. Community tax policy has functional and not central relevance compared with the general objectives pursued by the treaty. In this respect see CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, Paris, 1986, and LEE-PEARSON-SMITH, *Fiscal harmonisation: an analysis of the European Commission proposals*, *The Institute for Fiscal studies, Report n. 28*, London, 1988. The correctness of this methods evinces the autonomy of Community legislation when compared with that of the member states and of conventional provisions. In respect of the latter art. 3, 2nd subsection, of the convention of the Oecd model, is in operation. The latter, instead, implicates recourse to the legislation of the contracting state applying the tax.

ensuring the actual materiality of the doubt surrounding constitutional legality (84).

Where the tributary judge does not invest the court of justice, the question of constitutionality is allowed. In this case however, the constitutional court returns the acts to the remitting tributary judge in order that the latter might raise the incidence of which the Community preliminary interpretative question is the object (85).

See AVERY JONES and others, *The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3=(2) of the Oecd model*, in *British Tax Review*, 1984, pag. 104.

(84) See SCHON, *Die Auslegung europäischen Steuerrechts, das harmonisierte Steuerrecht zwischen nationalem Zivilrecht und Europäischem Gemeinschaftsrecht*, Köln, 1993, EVERLING, *Rechtsanwendungs- und Auslegungsgrundsätze des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften*, in *Tagungsbände der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft*, 1988, pag. 51 and KIRCHHOF, *Der Europäische Gerichtshof als gesetzlicher Richter im Sinne des Grundgesetzes*, in *Deutsches Steuerrecht*, 1989, pag. 551. See const. court n. 113 dated 23.4.1985 which makes reference to the interpretative judgement of the court of justice 9.11.1983, case 199/82, San Giorgio, Racc. 3595, on the conflict between the internal discipline regarding the refund of import customs duties and the principles of the Community order in matter of abolition of customs duties. The const. court with judg. n. 389 dated 11.7.1989 states that the court of justice is the qualified interpreter of Community law and officially fixes its meaning. See TIZZANO, *Il ruolo della Corte di giustizia nella prospettiva dell'Unione europea*, in "Riv. dir. internaz.", 1994, pag. 941 and FUMAGALLI, *Competenza della Corte di giustizia e ricevibilità della domanda nella procedura pregiudiziale*, in "Dir. comunitario e scambi internaz.", 1993, pag. 311.

(85) It is the case of the question of legality both in relation to the *an* and to the *quantum*, of the law instituting taxes on contributions following a resolution of increase of capital of a joint-stock company. The problem arises as to the applicability of Italian laws (art. 4, subsection 1, letter *a*), point 2 of the tariff part one, schedule D.P.R. April 26th 1986, n. 131 approving the consolidated act on stamp tax; articles 2 and 10 legislative decree 31st October 1990, n. 346 approving the consolidated act on mortgage and cadastral taxes; art. 1 of the tariff scheduled to the same legislative decree; art. 2, second subsection, D.P.R. 26th October 1972, n. 643, instituting the property-increment tax) which provide for a 4% proportional rate stamp duty as well as cadastral, mortgage taxes and the Invim (property-increment tax) or of the directive 17.7.1969, n. 335 concerning indirect taxes on incomes in relation to which the only rate cannot exceed 1%, neither are other additional taxes compatible. The const. court with order 29.12.1995, n. 536 returned *a quo* to the tributary judge the acts regarding the question of constitutional legality *ex* art. 76 const., in the part in which the delegated legislator with the provisions aforementioned did not implement, contrary to what the subordinated law 9.10.1971, n. 825, art. 7, establishes the Community directive 17.7.1969, n. 335 concerning indirect taxes on fundraising, in relation to which the single rate cannot exceed 1% and neither are additional taxes considered compatible. The const. court returned the acts holding that the analysis of the question of constitutionality is founded upon

Thus, the constitutional court (86) reviews special tax laws even when unwritten and subsequent to Community laws only for potential conflicts with the fundamental principles and inalienable rights; said review, however, is conditional on the preliminary binding interpretation of the court of justice authorized by the tributary judge.

The problem with the two courts poses itself in terms of distribution of jurisdiction in relation to these same guarantees (87).

The constitutional court by verifying whether laws derived from Community rules violate fundamental tributary principles and the taxpayer's inalienable rights as recognised by the constitution superimposes itself to the checking of legality by the court of justice, as from art. 173 of the treaty, on the acts of Community institutions for violation of the same treaty in relation to the aforementioned tributary principles and inalienable rights of the taxpayer. Therefore, the entire review by the constitutional court coincides with a sector of the court of justice's review. The object of the review of the two courts is identical but not the content.

The constitutional court carries out its own review (88) so that the

the interpretation of the directive, which does not fall to the constitutional court but to the court of justice whose task it is to supply the interpretation of Community legislation where it is not immediately apparent and then that the remitting judge should take steps to provoke the court of justice into furnishing a definite and reliable interpretation.

Rightly, the remitting tributary judge has not addressed the constitutional court to have the delegated national rules declared illegal for clashing with the directive. It does not fall to this court to do so. The defect of excess of delegation *ex art. 76 const.* has been notified and, in the correct manner, the const. court has invited the judge to ask of the court of justice the preventive interpretation of the directive. But, had the tributary judge found the directive to be detailed he should have avoided remand to the constitutional court and proceed with the declaration of invalidity of the delegated tax rules because of their incompatibility with said directive. That we are dealing with a detailed directive can be deduced from the reference to it in the delegation law which considers it fit to produce the rigorous guiding principles and criteria under the principle of legality. See ministerial resolution 6.6.1995, n. 156/E, in "*il fisco*", 1996, pag. 642, which, instead, excludes incompatibility.

It is also the case of verifying whether the tax provided for by the tariff agreement GATT corresponds to Community regulations and therefore of assessing whether the tax is equivalent, in the effects, to the customs' tariff, a case which also presents itself with extracommunity exchanges. See const. court orders ns. 212 and 213 dated 28.5.1987.

(86) See judg. German const. court 12th October 1993, in *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 1993, pag. 429.

(87) As previous footnote.

(88) See DONATI, *Diritto comunitario e sindacato di costituzionalità*, Milano, 1995.

fundamental rights considered by the constitution to be mandatory are guaranteed and therefore the material content of the same rights is protected. The constitutional court exercises said review in co-operation with the court of justice and by virtue of this co-operation the former generally protects the mandatory standards of the taxpayer's fundamental rights whereas the latter materially guarantees these rights on the entire Community territory (89).

The constitutional court carries out its own review on the basis of the definition on a national level of the minimum intangible qualitative contents of tributary principles and of the taxpayer's inalienable rights; whereas the court of justice checks that these guarantees might operate in the entire territory of the Community as qualitatively defined in their minimum values by the constitutional courts of the individual member states.

The correct resolution of the conflict between internal and Community tax rules implicates fundamentally the roles of the revenue authorities (90) and of the tributary judge. In fact, the complex and delicate task of verifying whether a national tax law is lacking an essential condition for validity since in conflict with an implementation law or one of

(89) In this respect see German const. court with judg. 12.10.1993, in *Europäische Grundrecht Zeitschrift*, 1993, pag. 429. The same court on 22.12.1986 (in *Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Volksrecht*, 1987, pag. 285) declares that it will not review over Community legislation until the court of justice guarantees effective protection of fundamental rights. The German const. court abandoned in 1986 the previous orientation for the present *Vielleicht Beschluss*. Therefore, the const. court no longer examines whether Community law is in conflict with the fundamental principles of the constitution, it sees that qualitative standards are respected. The following authors have brought interesting contributions on this new orientation: IPSEN (*Europarecht*, 1987, 1), HILF (*Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 1987, 1), RUPP (in *Juristenzeitung*, 1987, pag. 241), VEDDER (in *Neue juristische Wochenschrift*, 1987, pag. 526), STEIN (in *Scritti in onore di W. Zeidler*, vol. II, 1987, pag. 1713), MAIDOWSKY (in *Juristische Schulung*, 1988, pag. 114), ARNOT (in *Betriebsprüfung*, 1989, pag. 896), HILF (in *Europarecht*, 1988,1). This equilibrium leads to a closer connection between court of justice and national judge. See SORRENTINO, *Profili costituzionali dell'integrazione comunitaria*, Torino, 1994, pag. 49).

(90) TIPKE, LANG, *Steuerrecht*, 15th ed., Köln, 1996, pag. 533, distinguish the question of internal law interpretation to conform to directives from the problem connected to the conflict between municipal law and the directives by observing that the judicial and revenue authorities must interpret laws in harmony with the directives. However, they note that an interpretation which conforms to the directives and is in conflict with the letter and the spirit of the law is as inadmissible as its analogous case of interpretation conforming to the constitution. The constitutional court cannot provide clarification on this matter, since it only pronounces itself on whether there is correspon-

automatic reception of the contents of a Community rule, falls to both. Furthermore, it falls to the tributary judge to establish whether the doubt surrounding the conflict of law consequent to a Community rule with the fundamental principles contained in the constitution and with the corresponding inalienable rights of the taxpayer is justified *prima facie* in order that the matter may be submitted primarily to the court of justice for interpretative purposes and secondly, if the conditions subsist, to the constitutional court.

The attainment of the treaty's finalities through the primacy of Community tax law and in respect of the fundamental constitutional principles and the taxpayer's inalienable rights is also conditional on the efficiency of the revenue authorities (91) and on the diligence and qualification of the tributary judge (92). It is the national legislator's duty to guarantee the efficiency of the revenue authorities and the necessary independence and qualification of the tributary judges through the exclusiveness of their delicate role.

Andrea Amatucci

dence with the constitution, whereas, the court of justice decides on the interpretation of Community law and not on the conflict between municipal and Community law (art. 177 of the treaty). The judicial and revenue authorities must not take into consideration municipal law which is in conflict with the decisions of the court of justice.

The court of Cassation (full bench) with judg. 21.6.1996, n. 5731, observes that a situation of conflict between an internal norm and a Community rule does not entail the failing of the system of tax cases and of its terms. Therefore the failed impeachment of the act of the "Amministrazione finanziaria" renders the tax owed despite its having been instituted by a national law conflicting with a Community rule.

(91) See MONDRAGON RUIZ DE LEZANA, *Algunas consideraciones en relación con la incidencia que sobre las Administraciones Públicas tiene el Tratado de Maastricht*, in *Cuadernos Europeos*, n. 8, 1993, and ORDONEZ SOLIS, *Administraciones nacionales y interpretación europea*, in *Noticias de la UE*, n. 136, 1996.

(92) See CASADO OLLERO, *La aplicación judicial de las disposiciones fiscales de Tratado*, in RODRÍGUEZ IGLESIAS and LINAN MONGUERAS, *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*, Madrid, 1993.

Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie

Andrea Amatucci

SOMMARIO: 1. Procedimento speciale ed ordinario di adattamento dell'ordinamento tributario nazionale. - 2.a) al diritto internazionale. - 2.b) al diritto comunitario. - 3. Il procedimento di depurazione dell'ordinamento tributario nazionale da norme incompatibili con norme comunitarie.

1. I rapporti fiscali internazionali disciplinati dal diritto tributario internazionale (1), formato da norme nazionali, sono talvolta regolati anche dal diritto internazionale tributario (2), che è invece costituito da norme internazionali generali e da altre, quali le convenzionali o quelle contenute nelle decisioni di organizzazioni internazionali. Da un preciso equilibrio, che è disciplinato fondamentalmente dall'ordinamento interno, discende la prevalenza di una norma tributaria rispetto alle altre che regolano la stessa fattispecie.

Di qui l'esigenza di individuare la differente forza e valore delle norme interne tributarie internazionali rispetto alle norme internazionali tributarie (3) al fine di comprendere quale prevalga in caso di incompatibilità tra i contenuti delle discipline della stessa situazione di fatto.

59

(1) Cfr. in tal senso MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO e TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho financiero y tributario*, Madrid, 7ª ediz., 1996, pag. 244, HÖHN, *Steuerrecht*, 7ª ediz., Bern, Stuttgart, Wien, 1993, pag. 533 e TAVIERA TORRES, *Fiscalidad internacional: Tipología de las normas y ámbitos de estudio*, in *Informativo, tributario internacional*, 1997, pag. 73 sulla natura internazionale delle norme che formano il diritto internazionale tributario.

(2) V. BURMESTER, *Grundlagen internationaler Regelungskumulation und Kollision, unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts*, Baden-Baden, 1993, sul conflitto apparente allorché la norma tributaria interna influenza la formazione di quella internazionale. KLEIN, *Die nationale Besteuerung als Faktor des internationalen Wettbewerbs, Ein Plädoyer für eine Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1990, pag. 390.

(3) Cfr. VOGEL, *Der Grundsatz der Rücksichtnahme im deutschen innerstaatlichen Recht und im Völkerrecht*, in *Scritti in onore di Wolfgang Ritter*, a cura di KLEY, SÜNNER, WILLEMSSEN, Köln, 1997 e *Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht*, a cura di PILTZ e SCHAUMBURG, Köln, 1995. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1993, III vol., pag. 1138, considera le norme giuridiche sinonimo di

Questione delicata ed affascinante concerne pertanto la determinazione del rapporto intercorrente tra più leggi nazionali tributarie che delineano la medesima fattispecie, allorché alcuna di esse costituisca la conseguenza di una norma internazionale.

Preliminarmente sorge l'esigenza di analizzare il procedimento attraverso il quale avviene l'adattamento dell'ordinamento interno al diritto internazionale tributario (4).

La costituzione non disciplina il procedimento ordinario.

L'art. 10, comma 1, della Costituzione, stabilendo che l'ordinamento giuridico italiano "si conforma" (5), regola l'effetto del procedimento speciale: non è la norma internazionale che opera nei confronti dei soggetti di diritto interno, bensì una norma nazionale non scritta che è automaticamente prodotta dal procedimento speciale e che è del medesimo contenuto della norma internazionale. Attraverso la creazione spontanea della norma interna l'ordinamento nazionale si "conforma", filtrando la norma internazionale.

situazioni di diritto, le definisce fonti giuridiche (sull'esistenza o meno di una differenza tra norme di diritto e fonti giuridiche cfr. OSSENBUHL, in ERECHSEN-MARTENS, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berlin-New York, 1992, pag. 4) e le analizza rispetto alle disposizioni giuridiche, intese quali comandi che in un preciso settore e tempo gravano sul cittadino e devono essere garantiti dall'autorità statale o locale. L'illustre a. considera che nel settore del diritto tributario le norme giuridiche sono anche le convenzioni contro le doppie imposizioni e le norme del diritto sovranazionale e queste, poiché non sono irrilevanti ai fini della conoscenza del diritto, si possono considerare fonti di essa. Osserva a ragione TIPKE che la costituzione stabilisce il rango, rilevando nella logica della costruzione a gradi dell'ordinamento giuridico che la norma superiore deroga all'inferiore. Pertanto egli precisa che, in virtù dell'art. 25 della costituzione tedesca, le norme di diritto internazionale generale si trasformano in norme statali ed acquistano il valore di legge.

Nell'ordinamento giuridico tedesco le norme internazionali tributarie generali non assumono la rilevanza di norme costituzionali, ma si pongono a livello di legge come le norme convenzionali o le decisioni di organizzazioni internazionali. Cfr. CROXATO, *Le norme di diritto tributario internazionale in Scritti in onore di Enrico Allorio*, Milano, 1989. Cfr. HÖHN (a cura di), *Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz*, Stuttgart-Wien, 1983, KLUGE, *Das deutsche internationale Steuerrecht*, München, 1992 e MOSSNER, BAUMHOFF, FISCHER-LERNIN, GREIF, HENKEL, MENCK, PLITZ, SCHRÖDER, TILLMANN, *Steuerrecht internationaltätiger Unternehmer*, Köln, 1992. *Staat Wirtschaft Steuern in Scritti in onore di Karl Heinrich Friauf*, a cura di WENDT, HÖFLING, KARPEN e OLDIGES, Heidelberg, 1996.

(4) Cfr. TUNKIN, *International Law and Municipal Law*, Berlin, 1988, BOTHE e VINUESA, *Völkerrecht und Landesrecht*, Berlin, 1982 e BERNARDINI, *Norme internazionali e diritto interno, formazione e adattamento*, Pescara, 1989.

(5) Tale comma sancisce che "L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute".

La formulazione originaria delle norme resta internazionalistica. Ciò può rendere non agevole la sua interpretazione al fine di applicarla alle situazioni di fatto interne. Una corretta metodologia ermeneutica consente di comprendere il fenomeno del coordinamento tra le norme internazionali tributarie e di cogliere il preciso equilibrio tra queste ultime e le leggi nazionali.

L'art. 10, comma 1, della Costituzione, si limita a prevedere il procedimento speciale o di rinvio però solo per alcune delle norme che costituiscono l'oggetto di questo meccanismo.

Infatti il procedimento speciale o di rinvio, attraverso il quale l'ordinamento nazionale si conforma, è previsto da tale disposizione costituzionale per le norme internazionali generali cioè per le consuetudinarie (6), compresi i principi generali riconosciuti dalle Nazioni civili, però non anche per altre norme, quali, ad esempio, le convenzionali o quelle contenute nelle decisioni di un'organizzazione internazionale.

L'art. 10, comma 1, della Costituzione, comma 1, da un lato stabilisce le caratteristiche del procedimento speciale o di rinvio e dall'altro pone in una posizione privilegiata le norme internazionali tributarie generali allorché siano sottoposte a tale procedimento (7).

In base ad un corollario di una norma consuetudinaria di diritto internazionale, ogni Stato, attraverso l'esercizio della propria potestà tributaria, non deve invadere la sfera di sovranità degli altri Paesi. Pertanto i soggetti sovrani di diritto internazionale non soggiacciono alla potestà tributaria di uno Stato con riferimento alle medesime attività in rapporto alle quali non sono sottoposti alla giurisdizione del giudice tributario in quello Stato.

Le norme internazionali tributarie generali operano nell'ordinamento statale finché valgono nell'ambito della Comunità internazionale. D'al-

(6) L'allievo di TIPKE, SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht, Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht*, Köln, 1993, pag. 13, esamina i divieti posti dal diritto internazionale consuetudinario in materia tributaria nei confronti dei singoli Stati. Cfr. PISANO, *Il rapporto tra norme interne, diritto convenzionale e diritto comunitario*, in *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, a cura di UCKMAR e GARBARINO, Milano, 1995.

(7) È il caso della norma consuetudinaria che vieta allo Stato di esercitare poteri di vigilanza doganale marittima al di fuori dei limiti del mare territoriale. La corretta interpretazione di tale norma induce tuttavia a ritenere che i controlli fiscali dello Stato al di fuori del mare territoriale siano vietati per le navi straniere, ma non anche per quelle nazionali. Difatti la specifica norma consuetudinaria, che pone il divieto, si informa al principio generale il quale stabilisce che la nave soggiace al potere dello Stato di appartenenza.

tronde ogni ordinamento prevede almeno implicitamente l'adattamento al diritto internazionale tributario generale (8).

Il rango delle norme interne tributarie non scritte, prodotte automaticamente dalle norme internazionali, coincide con quello che nella gerarchia delle fonti assume la norma interna attraverso la quale si esplica il procedimento ordinario o speciale di adattamento.

L'art. 10, comma 1, della Costituzione, consente solo al diritto internazionale tributario generale, perché si riferisce ad esso specificamente il procedimento speciale previsto, di produrre automaticamente norme costituzionali del medesimo contenuto (9).

Pertanto la norma tributaria interna, formatasi per effetto diretto della norma consuetudinaria internazionale, arricchisce la nostra Costituzione.

Risulta perciò illegittima ogni legge ordinaria in contrasto con le norme costituzionali che sono prodotte dal diritto internazionale tributario generale e che a loro volta prevalgono sulla stessa Costituzione, la quale ha conferito la natura di diritto costituzionale speciale ad esse, purché queste non violino garanzie fondamentali (10). Le norme formatesi per effetto del diritto internazionale tributario generale vincolano a maggior ragione il legislatore nazionale.

La norma costituzionale non scritta prodotta automaticamente e di contenuto identico alla norma internazionale tributaria generale ha in sé la forza caducante nei confronti di ogni norma costituzionale scritta e di ogni legge nazionale con essa incompatibile.

Anche le norme convenzionali tributarie (11) o contenute in una de-

(8) Cfr. JACOBS e ROBERTS, *The effect of Treaties in Domestic Law*, London, 1987.

(9) In questa logica la Corte costituzionale, con sentenza n. 10 del 19.1.1993, afferma che talune norme contenute nella convenzione europea sui diritti dell'uomo del 1950 e nel patto delle Nazioni Unite sui diritti civili e politici del 1966 derivano da una competenza atipica e perciò sono insuscettibili di abrogazione o modificazione da parte di disposizioni di leggi ordinarie. Cfr. CANNIZZARO, *Gerarchia e competenza nei rapporti fra Trattati e leggi interne*, in *Riv. dir. internaz.*, 1993, pag. 365. È evidente che nel caso specifico le norme internazionali sono convenzionali, però coinvolgono principi generali riconosciuti dalle Nazioni civili.

(10) Cfr. CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, Milano, 1991.

(11) TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, 15^a ediz., Köln, 1996, pag. 13, osservano che la natura internazionale delle operazioni economiche conduce la scienza giuridica tributaria sul terreno del diritto internazionale e del diritto europeo a livello di comparazione giuridica; inoltre notano che un settore del diritto tributario è il diritto tribu-

cisione fiscale di un'organizzazione internazionale (12), introdotte nell'ordinamento italiano attraverso il procedimento speciale o di rinvio, non previsto per esse dall'art. 10, comma 1, della Costituzione, esigono una metodologia interpretativa che si fondi sugli stessi equilibri (13).

Le norme convenzionali tributarie o contenute in una decisione fiscale di un'organizzazione internazionale, recepite dall'ordinamento nazionale per mezzo del procedimento speciale o di rinvio, non operano direttamente nei confronti del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria, ma, attraverso il filtro dell'ordinamento nazionale, provocano automaticamente la nascita di una legge non scritta di eguale contenuto che incide su tali soggetti. Queste norme infatti determinano la creazione non di norme costituzionali, bensì di leggi ordinarie che assumono il rango cui corrisponde l'atto normativo che contiene l'ordine di esecuzione. Pertanto tali norme tributarie provocano la nascita di atti di identico contenuto, aventi forza e valore di leggi ordinarie.

tario internazionale, il quale si pone come sistema non solo di norme giuridiche nazionali, bensì anche di norme di diritto internazionale e che nel diritto tributario un ruolo determinante svolge il diritto delle convenzioni internazionali e specialmente i trattati contro le doppie imposizioni quali norme speciali, che, aggiungono gli Aa., costituiscono regole generali di diritto internazionale e si pongono ad un livello gerarchicamente superiore alla legge tributaria. Infatti i principi giuridici generali di diritto internazionale qualificano la regola logico-giuridica relativa all'applicazione del diritto del *Rechtsmissbrauch* ed il principio della buona fede. Cfr. OSSENBÜHL, in ERICHSEN-MARTENS, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berlin-New York 1992, pag. 168 e MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, München, 1994, pag. 75.

63

Come notano MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO e TEJERIZO LOPEZ, *Curso de derecho financiero y tributario*, 7ª ediz., Madrid, 1996, pag. 244, la concorrenza delle potestà finanziarie proprie degli Stati che coesistono nell'ordine internazionale provoca, in particolare in materia tributaria, la nascita di due problemi fondamentali: la doppia imposizione e quale suo opposto l'evasione fiscale internazionale.

(12) Per la definizione di Organizzazione internazionale cfr. SEIDL-HOHENWELDERN, *Das recht der internationalen Organisationen einschliesslich der supranationalen Gemeinschaften*, München, 1992.

(13) Sulla base di tale logica un accordo commerciale, in virtù del quale uno Stato si impegni a parificare il trattamento fiscale delle merci importate da altri Stati a quello accordato alle merci nazionali similari, deve essere interpretato nel senso che esso tende ad agevolare gli scambi commerciali all'interno degli Stati. Pertanto tale convenzione è invocabile in sede di azione giudiziaria promossa contro l'Amministrazione finanziaria dalle imprese importatrici nazionali; infatti l'impegno è tra Stati, ma il rapporto intercorrente tra imprese e tale amministrazione, che è di natura "domestica", costituisce oggetto della disciplina della norma interna non scritta del medesimo contenuto della norma convenzionale ed automaticamente prodotta. Cfr. *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, a cura di UCKMAR e GARBARINO, Milano, 1995.

Tuttavia la legge che contiene l'ordine di esecuzione (14), garantendo l'osservanza delle norme internazionali tributarie pattizie o decisionali, rivela una specialità *sui generis*, un contenuto particolare, *ratione materiae* (perché disciplina una materia più specifica) o *ratione personarum* (in quanto si riferisce ad un ambito soggettivo più ristretto); infatti tale natura si trasferisce alle leggi tributarie non scritte prodotte automaticamente e del medesimo contenuto della norma convenzionale o della decisione di un'organizzazione internazionale. Di conseguenza una legge tributaria prodotta posteriormente, la quale deroghi a tali leggi non scritte, in tanto prevale in quanto esplicitamente proceda anche al formale ripudio degli impegni assunti con il trattato internazionale (15).

In assenza di tale previsione di disimpegno, la legge posteriore è abrogata dalla legge tributaria anteriore non scritta con essa incompatibile (16).

(14) Cfr. CATALDI, *In tema di rapporti tra autorizzazione alla ratifica e ordine di esecuzione del Trattato*, in *Riv. dir. internaz.*, 1985, pag. 520.

(15) Critico sulla natura speciale è BIRK, in HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER, *Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung*, 1991, pag. 133. Cfr. VOGEL, *Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar*, 1990, pag. 28, WEBER-FAS, *Staatsverträge im internationalen Steuerrecht, zur Rechtsnatur, Geschichte und Funktion der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, 1982, pag. 59 e ROSE, *Grundzüge des internationalen Steuerrechts, Doppelbesteuerung, Internationale Minderbesteuerung, Unternehmensaktivitäten im Ausland*, Wiesbaden, 1991. MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO e TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 7ª ediz., Madrid, 1996, pag. 150, per tale motivo precisano che nell'ordinamento spagnolo, ai sensi dell'art. 96, comma 1, della Costituzione, il trattato internazionale, validamente stipulato e pubblicato ufficialmente, forma parte dell'ordinamento interno e può essere modificato nelle forme previste dal trattato medesimo nel rispetto delle norme di diritto internazionale generale. Cfr. GARCIA OVIES SARANDESES, *Fuentes del Derecho. Tratados Internacionales*, in *Comentarios a la LGT y linear para su reforma*, vol. II, Madrid, 1991. L'art. 93 della costituzione spagnola stabilisce che con "legge organica" (prevista dall'art. 81 della costituzione spagnola il quale esige la maggioranza assoluta del Parlamento; cfr. SOSA-WAGNER, *Aproximación al Tema de las Leyes organicas*, in *La Constitución española y la fuentes de Derecho*, III, Madrid, 1979) deve essere autorizzata la stipula di Trattati con i quali si attribuisce ad un'organizzazione o istituzione internazionale l'esercizio di competenze previste dalla costituzione. I trattati che implicano oneri per la finanza pubblica rientrano tra quelli che richiedono la previa autorizzazione del Parlamento. Pertanto la legge di autorizzazione delle norme convenzionali nell'ordinamento spagnolo assume il rango di legge organica nei casi di cui all'art. 93 della Costituzione. Tre sono le materie che interessano con riferimento alla legge organica il diritto finanziario. L'adesione alla Comunità europea, la costituzione della Corte dei conti (legge organica n. 2 del 12 maggio 1982) e l'attribuzione delle competenze tributarie alle comunità autonome (legge organica n. 8 del 22 settembre 1980).

(16) VOGEL, *Il diritto internazionale tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, vol. I, 2° tomo, pag. 696, afferma che il diritto internazionale tributario in

Perciò le norme, contenute in una convenzione contro la doppia imposizione (17) ed introdotte nell'ordinamento interno attraverso il procedimento speciale (18), sono derogabili da una legge tributaria successiva, solo se questa non si limiti a disciplinare diversamente la stessa situa-

parte limita ed in parte modifica le leggi tributarie nazionali in funzione della peculiarità delle fattispecie che si realizzano superando i confini nazionali. È questa una manifestazione del primato del diritto internazionale. HINNEKENS, *The Tax Arbitration Convention its Significance for the EC Based Enterprise, the EC itself, and for Belgian and International Tax Law*, in *EC Tax Review*, 1992, pag. 70, evidenzia che dal principio *pacta sunt servanda* (72, nota 14) si desume il primato della norma internazionale convenzionale contro la doppia imposizione sulla legge nazionale. Questo principio però non è desumibile dalla costituzione belga, ma dalla suprema corte belga la quale ha stabilito che, in caso di conflitto tra una norma interna ed una internazionale di diretta applicazione nell'ordinamento nazionale, prevale la norma convenzionale, in quanto il primato consegue dalla natura stessa della norma internazionale convenzionale. LANGBEIN, *Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen nationalem Recht und Volksrecht*, in *Recht der internationalen Wirtschaft*, 1984, pag. 531, conclude osservando che gli ordinamenti giuridici nazionali del Canada, degli Usa e della Repubblica federale tedesca consentono la prevalenza della Convenzione contro la doppia imposizione in caso di un suo conflitto con il diritto nazionale, in virtù di un più ampio riconoscimento della presenza nel diritto tributario dei principi di diritto internazionale. Si tratta però più di un primato di tali principi che di una visione monistica.

(17) UCKMAR, *I Trattati internazionali in materia tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 2° tomo, pag. 728, precisa che ogni Stato può imporre tributi a chiunque si trovi nell'ambito della sua potestà di imperio, anche se cittadino straniero. Egli aggiunge che la coesistenza di potestà di imperio, di cui quella tributaria non è che una manifestazione, può dar luogo ad un conflitto di giurisdizione tributaria a cagione della carenza di limiti al potere impositivo dei singoli Stati. Uckmar (739) afferma inoltre che la corretta applicazione di norme appartenenti a sistemi fiscali indipendenti, basati sui diversi principi di nazionalità, residenza e fonte, determina conflitti positivi di tassazione, particolarmente ove lo Stato di residenza non coincida con quello in cui il reddito è prodotto. Difatti lo Stato, che accoglie il principio della fonte del reddito, assoggetta ad imposta tutti i profitti prodotti all'interno del proprio territorio, imputabili a residenti e non; diversamente lo Stato, che recepisce all'interno del proprio ordinamento il principio di residenza, tassa il reddito mondiale incluso quello prodotto all'estero dei soli soggetti residenti entro la propria giurisdizione territoriale. Talvolta il principio di tassazione è il medesimo, ma il risultato della classificazione dei fatti non coincide. Il conflitto di definizioni può originare la doppia imposizione. Allo scopo di evitare conflitti positivi di tassazione e gli effetti distorsivi prodotti da questi sulla concorrenza, si ricorre ai trattati contro la doppia imposizione. Cfr. BAKER, *Double Taxation Agreements and International Tax Law*, London, 1991 e FANTOZZI-VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in *Digesto*, IV ediz., Torino, 1991.

(18) TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1993, III vol., pag. 1157, afferma che tali Trattati non rientrano tra le regole generali del diritto internazionale ai sensi del-

zione, ma manifesti esplicitamente che è venuta meno la volontà di onorare l'impegno internazionale assunto.

La legge anteriore confliggente è derogata dalla legge tributaria non scritta semplicemente perché quest'ultima è successiva; pertanto è sufficiente a tal fine il principio in base al quale ogni fonte del diritto modifica la precedente con cui stia in contrasto purché si ponga allo stesso livello gerarchico. La natura di legge speciale *sui generis* nel caso specifico può solo rinvigorire tale principio, in quanto, come osserva Tipke (19), la soluzione della competizione delle norme avviene in base al loro rango.

Attraverso la procedura ordinaria invece la legge interna tributaria dispone *ex professo* circa l'adattamento dell'ordinamento nazionale al diritto internazionale. Perciò le norme internazionali tributarie sono formalmente riformulate dal parlamento nazionale.

In presenza del procedimento ordinario è applicabile la legge tributaria interna, la quale non si pone sullo stesso piano delle altre leggi statali, in quanto si distingue da queste per il motivo che ne ha provocato la nascita (*occasio legis*) e per la sua natura di legge speciale *sui generis* e si colloca nell'ambito della gerarchia delle fonti a livello intermedio tra la legge ordinaria e la norma costituzionale.

Anche in tale caso la legge speciale abroga la legge comune con essa incompatibile.

La norma internazionale può costituire solo ausilio per l'interprete della legge tributaria interna che la riproduce e, se necessario, la completa; ma, in caso di contrasto nei contenuti, prevale la legge interna.

La legge conseguente al procedimento ordinario, se differisce dalla norma internazionale perché erroneamente interpretata, ostacola in tutti i casi l'osservanza del diritto internazionale tributario (20). Al contrario con il procedimento speciale, se l'interpretazione di una norma internazionale fiscale non è corretta, l'errore vale solo in quel caso. In tal senso il procedimento speciale garantisce maggiormente l'osservanza del diritto internazionale tributario (21).

l'art. 25 della costituzione tedesca e che attraverso la legge di ratifica essi acquistano la natura di norme giuridiche interne. È lo stesso fenomeno che attuano gli artt. 10 e 11 della Costituzione italiana.

(19) *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1993, III vol., pag. 1141.

(20) Cfr. CONFORTI, *Diritto internazionale*, IV ediz., Napoli, 1995, pag. 286.

(21) Cfr. LANG, *Stichwort, "Supranationales Steuerrecht"*, in *Handwörterbuch des Steuerrechts*, 1981. Osserva TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, Köln, 1992, III, pag. 1159,

Perciò la natura di legge speciale *sui generis* è rivestita anche dalla legge ordinaria conseguente al procedimento ordinario di adattamento di un trattato contro la doppia imposizione.

Pure tale legge è derogabile da altra successiva, purché la seconda manifesti esplicitamente la volontà di ripudiare l'impegno internazionale assunto.

Pertanto la legge tributaria nazionale formalmente prodotta dal parlamento nazionale non può mai derogare alla norma costituzionale non scritta che riproduca una norma di diritto internazionale generale, perché esplicitamente prevista dall'art. 10, comma 1, della Costituzione (procedimento speciale o di rinvio). Al contrario tale legge tributaria può derogare alle leggi non scritte che reiterano norme convenzionali o decisionali di un'organizzazione internazionale (procedimento speciale o di rinvio) o alle leggi del parlamento nazionale che riproducono norme internazionali (procedimento ordinario) a condizione che, oltre a disciplinare diversamente la materia, esplicitamente dichiarino di non voler più ottemperare all'impegno internazionale contratto (22). Però, la norma tributaria non scritta può derogare alla costituzione se riproduce la norma di diritto internazionale generale di cui all'art. 10, comma 1, della costituzione. La legge tributaria non scritta, che ripropone la norma internazionale convenzionale o decisionale tributaria (23) in forza del procedimento speciale, e la legge tributaria scritta, che riproduce una norma internazionale in virtù del procedimento ordinario, non possono apportare tale deroga, in quanto costituiscono leggi speciali gerarchicamente superiori alle leggi ordinarie, ma inferiori alla Costituzione (24).

67

che il diritto sovranazionale costituisce non una parte del diritto interno né del diritto internazionale, bensì un ordinamento giuridico a sé stante. È la visione corretta alla quale si ispira, nel rispetto di tutte le differenze, la costruzione del rapporto tra diritto interno e diritto comunitario.

(22) Cfr. Corte costituzionale n. 101 del 19 marzo 1993.

(23) Cfr. CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, Milano, 1991.

(24) È singolare che l'ordinamento nazionale contenga una norma di diritto tributario internazionale la quale, infrangendo tali delicati equilibri, afferma il primato del diritto interno. L'art. 128 del D.P.R. 22 dicembre 1986, 917, che reitera l'art. 75 del D.P.R. 22 settembre 1973, n. 597, stabilendo che le "disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione", rende derogabili in tale materia le leggi di ratifica che sono "speciali". Tale norma capovolge il rapporto tra legge speciale non scritta e legge incompatibile più favorevole, anche se la seconda è anteriore alla pri-

Individuato il significato della prevalenza della legge speciale su quelle successive con essa incompatibili, si pone comunque il problema connesso alla costruzione di metodi interpretativi delle norme internazionali tributarie cui si conforma l'ordinamento interno.

Tra le questioni più interessanti si colloca il problema delle "qualificazioni", diretto a stabilire il significato del testo di un trattato internazionale di diritto tributario il quale si richiama ad un istituto che è regolato diversamente negli ordinamenti dei due Stati contraenti. Non sono fondate tendenze interpretative unilateralistiche, che, nonostante siano prive dell'autorizzazione da parte dello stesso accordo da interpretare, privilegino tra due significati quello rilevabile esclusivamente dall'ordinamento di uno dei Paesi contraenti, rinunciando alla ricerca di un risultato ermeneutico unico per ogni clausola (25).

È lo stesso problema che si pone all'interprete della legge nazionale tributaria, allorché essa recepisca un istituto che si colloca in altro ramo del diritto e che abbisogna di un adattamento alla *ratio* legislativa. Difatti

ma. Il fondamento costituzionale dell'inderogabilità della legge speciale da parte di successive, che non dichiarino esplicitamente la volontà di sottrazione dello Stato all'obbligo internazionale assunto, induce a ritenere ampiamente fondato il dubbio di legittimità costituzionale dell'art. 128 del Tuir, che addirittura consente alla legge comune tributaria più favorevole di derogare alla legge speciale posteriore.

SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht, Aussensteuerrecht - Doppelbesteuerungsrecht*, Köln, 1993, coglie nel diritto sulla doppia imposizione una componente non solo giuridica internazionale, ma anche giuridica costituzionale ed europea. In questo contesto il Ministero delle finanze, con circolare 33/12/1154 del 4 ottobre 1984, in relazione ai quesiti circa i rapporti tra la disciplina contenuta nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni e quella prevista dall'ordinamento tributario interno e precisamente in relazione al riconoscimento al contribuente del diritto di opzione per la seconda, nel caso in cui essa stabilisca un trattamento a lui favorevole, ha confermato la soluzione positiva. Sulla base di tale orientamento si perviene a distinguere l'obiettivo della norma interna, L. n. 304/1977 (che è quello di eliminare la doppia imposizione economica dei dividendi, conseguente alla tassazione nei confronti della società degli utili da cui è tratto il dividendo assegnato ai soci ed a carico di questi ultimi del dividendo stesso), dallo scopo della normativa convenzionale (che è quello di eliminare la doppia imposizione giuridica, la quale si verifica in conseguenza del prelievo fiscale operato dallo Stato della fonte e dal Paese di residenza per lo stesso reddito ed in capo al medesimo beneficiario). Ne consegue che, in caso di applicazione del regime interno (concorso alla formazione del reddito complessivo del 40% del dividendo estero), il credito di imposta per il tributo assolto all'estero sul dividendo compete a scelta sulla base del regime interno o di quello convenzionale per la sola parte della predetta imposta estera proporzionalmente imputabile al 40% del dividendo.

(25) La convenzione di Vienna all'art. 33 impone l'interpretazione che coordini testi non concordanti ed all'art. 31, par. 3 non include le norme interne tra quelle utilizzabili dall'interprete. AVERY JONES, *The Interpretation of Tax Treaties with particu-*

ti la legge tributaria "qualificante" modifica l'istituto recepito al fine di adeguarlo ai peculiari principi propri, purché non alteri la struttura sostanziale di esso, della cui disciplina generale merita tutela l'aspetto unitario (26).

2. Il dubbio nell'identificazione della "norma del caso" (27) può sorgere anche per un contrasto tra una legge tributaria nazionale ed una nor-

lar reference to article 3(2) of the Oecd model, in *The British Tax Review*, 1984, pag. 104, esamina l'art. 31 della Convenzione di Vienna considerandola una codificazione delle norme internazionali in materia di interpretazione; in particolare egli affronta il tema della divergenza del significato, attribuito ad un'espressione contenuta nel trattato contro la doppia imposizione, tra il diritto tributario ed il diritto privato nazionale. Particolarmente interessante è la sua analisi dell'articolo 2 del modello Ocse, riguardante l'applicazione della convenzione alle leggi istitutive di imposte identiche o sostanzialmente simili istituite dopo la data della sua sottoscrizione. L'a. ritiene ammissibile tale applicazione entro limiti ristretti. Inoltre egli considera che l'interpretazione del trattato deve avvenire nel contesto della legislazione tributaria nazionale, in armonia con altri fattori, quali l'oggetto e gli obiettivi del trattato, le successive convenzioni e criteri ulteriori, come i lavori preparatori ed il testo nell'altra lingua ufficiale. L'A. ai fini dell'interpretazione esalta il ruolo della legislazione tributaria interna, pur ponendosi il problema della modifica di essa da parte di uno Stato contraente al fine di mutare il significato del trattato. Il contributo di Avery Jones conferma che il metodo di interpretazione della convenzione internazionale tributaria è il risultato dell'adattamento di quello operante per la norma tributaria nazionale alle esigenze che sorgono in sede di analisi di norme convenzionali. VOGEL, *Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, in *Cahiers de droit fiscal international (IFA)*, LXXVIII, Rotterdam, 1993, pag. 19, difatti, al fine di individuare criteri interpretativi delle norme convenzionali che permettono di combattere l'evasione fiscale, riprende il tema tipico dell'interpretazione della legge tributaria relativo al primato della sostanza sulla forma, il quale risolve il problema delle qualificazioni. Cfr. RODI e PROKISCH, *Das völkerrechtliche Schicksal der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen nach der Wiedervereinigung*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1992, n. 8, e *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*, a cura di Vogel, München, 1996.

(26) In sede di interpretazione delle norme convenzionali, queste possono svolgere un diverso ruolo rispetto a quelle comunitarie. La norma convenzionale risulta di "sostituzione", se è redatta su impulso della comunitaria, la quale attua o si atteggia come "integrazione" che sopravvive alla norma comunitaria preesistente per espressa volontà degli Stati contraenti.

(27) Talvolta si intreccia il rapporto tra norme convenzionali e comunitarie. Questione interessante sorge allorché un Paese membro abbia stipulato con uno Stato estraneo alla Comunità una convenzione internazionale che preveda benefici fiscali al quale siano esclusi i cittadini di altri Paesi membri. Certamente la norma di diritto internazionale convenzionale opera tra lo Stato contraente terzo ed il Paese contraente membro e non si estende automaticamente agli altri Stati membri, in quanto non esiste un fondamento giuridico di tale estensione.

ma del trattato istitutivo della Comunità europea o una norma da esso derivata (28).

Il problema si pone nei medesimi termini esaminati per le norme del trattato istitutivo con le successive modificazioni ed integrazioni convenzionali. Per tali norme, infatti, in quanto internazionali pattizie, valgono le considerazioni innanzi svolte e relative al procedimento speciale o ordinario.

Egualemente le norme complete di un accordo concluso dalla Comunità con gli Stati terzi sono vincolanti per le istituzioni comunitarie e per gli Stati membri e pertanto anche in tal caso il rapporto intercorre tra le leggi tributarie dello Stato e norme internazionali pattizie (29).

Vengono in rilievo invece le norme comunitarie derivate in contrasto con le leggi tributarie dello Stato (30).

Solo la Comunità può con un nuovo trattato con il Paese terzo realizzare tale ampliamento. Tuttavia lo Stato membro è tenuto a rispettare i principi del trattato Ce, quali il divieto di discriminazione fiscale, il rispetto delle libertà fondamentali del contribuente e l'obbligo di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie per il raggiungimento degli obiettivi del trattato medesimo. Di conseguenza lo Stato membro contraente è tenuto ad emanare le leggi necessarie per attuare quei principi in rapporto alla convenzione internazionale stipulata. Si tratta perciò di un adattamento di una norma internazionale tributaria ad altre comunitarie recepite nel medesimo ordinamento nazionale. Non è questione di prevalenza, ma di coordinamento di cui può beneficiare il contribuente non residente in uno Stato che ha stipulato una convenzione internazionale con un Paese terzo ottenendo benefici fiscali per i propri residenti V. CARMINI-MAINARDI, *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996.

(28) Sostiene CASADO OLLERO, *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I vol., 2° tomo, pag. 826, che il diritto comunitario non è diritto interno, né diritto straniero, né diritto internazionale, ma forma parte dell'ordinamento interno degli Stati membri (artt. 96 della Costituzione spagnola e 10 della Costituzione italiana). È parte del diritto internazionale, ma si differenzia dal diritto internazionale classico o interstatale. L'opzione si fonda allora o sulla dilatazione del concetto del diritto interno per dare spazio ad un ordinamento giuridico creato al di fuori delle frontiere nazionali o sull'ampliamento dei confini del diritto internazionale per ricomprendervi un ordinamento giuridico che risponda a formule di integrazione di più sovranità o di sovranazionalità. Inoltre il diritto comunitario tributario, quale ramo del diritto comunitario, ha una duplice proiezione: da un lato, il complesso di norme e principi che regolano l'attività tributaria della Comunità e, dall'altro, le norme ed i principi comunitari che incidono direttamente sugli ordinamenti degli Stati membri.

(29) SORRENTINO, in *Manuale di diritto pubblico*, a cura di AMATO-BARBERA, Bologna, 1994, pag. 122.

(30) Sulla distinzione tra diritto comunitario primario, contenuto nel trattato, e

Tali norme o costituiscono l'espressione di potestà tributaria autonoma della Comunità, che tende a manifestarsi non tanto nell'istituzione di tributi propri ma quanto nella partecipazione al gettito di tributi statali, o limitano, controllano e armonizzano le potestà tributarie degli Stati membri (31).

Preliminarmente è opportuno analizzare gli effetti che tali norme producono nel sistema giuridico tributario nazionale (32).

In linea generale le norme comunitarie tributarie derivate ed incomplete richiedono, attraverso un procedimento ordinario, l'emanazione concreta di una legge nazionale di attuazione che assume anche essa per i medesimi motivi la natura di legge speciale *sui generis*.

Diversa è la questione relativa alle norme comunitarie tributarie derivate e complete.

L'ordinamento comunitario assicura la pace e la giustizia fra le Nazioni ed implica le limitazioni di sovranità in condizioni di parità con gli altri Stati, ai sensi dell'art. 11 della Costituzione (33), analogo al più dettagliato art. 23, comma 1, della legge fondamentale tedesca, introdotto con la legge di revisione costituzionale del 21 dicembre 1992 (34).

secondario, prodotto dagli organi comunitari, cfr. TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, 15^a ediz., Köln, 1996, pag. 120; OPPERMAN, *Europarecht*, München, 1991, e OSSENBÜHL, in ERICHSEN-MARTENS, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berlin-New York, 1992, pag. 165.

(31) Così. LOPEZ ESPADAFOR, *El poder tributario de las Comunidades Europeas*, in *Revista española de Derecho financiero (Civitas)*, n. 82, 1994, e MÜLLER, *Beschränkte Steuerpflicht und einige Aspekte des EG-Rechts*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1992, pag. 157.

(32) Cfr. GAJA, *New Developments in a Continuing Story: the Relationship between EEC Law and Italian Law*, in *Common Market Law Review*, 1990, pag. 83.

(33) L'art. 11 della Costituzione recita "L'Italia ... consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni".

(34) L'art. 23, comma 1, della legge fondamentale tedesca, stabilisce: "Per la realizzazione di un'Europa unita, la Repubblica federale tedesca partecipa allo sviluppo dell'Unione europea, che è impegnata al rispetto dei principi democratici, dello Stato di diritto, sociale e federale e di quello della sussidiarietà, e che garantisce una tutela dei diritti fondamentali sostanzialmente equivalente a quella assicurata da questa legge fondamentale. La Federazione può a tal fine trasferire poteri sovrani mediante legge dotata dell'assenso del *Bundesrat*. Per la fondazione dell'Unione europea, come per le modifiche alle sue basi pattizie e per le disposizioni equivalenti che comportino o consentano modifiche o integrazioni del contenuto di questa legge fondamentale, si

Come osserva la corte costituzionale tedesca con la sentenza del 12 ottobre 1993 (35), il principio democratico, che riconosce pieni poteri ai parlamenti nazionali, non preclude ai singoli Stati di partecipare ad una Comunità di Stati organizzata in forma sovranazionale. Però tale partecipazione esige che siano assicurate anche nell'ambito comunitario una legittimazione ed una potestà di "influenza" di derivazione popolare sui processi di formazione della volontà e della decisione politica.

La Comunità europea adempie a compiti sovrani attraverso la legittimazione democratica che si produce sia in virtù del collegamento dell'attività degli organi europei con i parlamenti nazionali nell'ambito del contesto istituzionale comunitario, che ad opera del parlamento europeo eletto dai cittadini degli Stati membri (36). Il principio di rappresentatività, che la corte considera a ragione rispettato, si pone però con maggiore intensità in materia tributaria, ove vige la riserva di legge. Il parlamento europeo, in sostituzione del nazionale, deve comunque disciplinare gli elementi dell'obbligazione tributaria e non può delegarli ad altri organi.

72 applica l'art. 79, commi 2 e 3, i quali rispettivamente richiedono l'assenso di due terzi dei membri del *Bundestag* e di due terzi dei voti *Bundesrat* e vietano la revisione costituzionale delle competenze del *Bundestag* e dei *Länder*". Sui rapporti tra costituzione ed Unione europea, cfr. KIRCHHOF, *Die Mitwirkung Deutschlands an der Wirtschafts- und Währungsunion*, in KIRCHHOF, OFFERHAUS, SCHÖBERLE, *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik - Scritti in onore di Franz Klein*, Köln, 1994. *Steuern im Verfassungsstaat. Scritti in onore di Klaus Vogel*, a cura di Kirchhof, Birk e Lehner, München, 1996.

(35) In *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 1993, pag. 429.

(36) Sulla base di tale motivazione la corte costituzionale tedesca, con la sentenza del 12 ottobre 1993, ha respinto il ricorso contro la L. del 28 dicembre 1992 di autorizzazione alla ratifica del trattato del 7 febbraio 1992 sull'Unione europea ed ha dichiarato inammissibile il ricorso contro la legge di revisione costituzionale del 21 dicembre 1992, che ha introdotto l'art. 23, comma 1, della legge fondamentale.

La corte costituzionale spagnola, con la *Declaración* del 1° luglio 1992 circa l'esistenza o meno di un conflitto tra l'art. 13.2 della costituzione spagnola e l'art. 8 B.1, comma 1, del trattato, afferma che l'art. 93 della costituzione spagnola permette limitazioni di sovranità per l'esercizio di competenze derivate dalla costituzione e la sua attuazione comporta una determinata limitazione o restrizione, a certi effetti, delle attribuzioni e competenze dei poteri pubblici spagnoli. Aggiunge la corte che la limitazione è indispensabile se esiste effettivamente una cessione di competenze (e non della loro titolarità) ad organizzazioni o istituzioni internazionali. La corte infine rileva che i poteri pubblici spagnoli non sono meno soggetti alla costituzione allorché esercitano le loro competenze nell'ambito delle relazioni internazionali o sovranazionali e tanto ha voluto garantire l'art. 95 della costituzione spagnola, norma che non deve essere compresa dall'art. 93 della stessa costituzione.

Gli ordinamenti comunitari ed interni si pongono in un rapporto che va inteso attraverso il collegamento con l'esaminato art. 10, comma 1, della Costituzione.

Tale norma costituzionale, riferendosi esclusivamente alle norme internazionali tributarie generali, non prende in considerazione le norme comunitarie tributarie derivate e complete; tuttavia esso, stabilendo i caratteri fondamentali del procedimento speciale o per rinvio, sotto questo profilo offre indicazioni rilevanti al fine della risoluzione di questioni connesse agli effetti che produce tale procedimento nel caso in cui operi nei confronti delle norme comunitarie tributarie derivate e complete.

L'art. 10, comma 1, della Costituzione, determina la natura della norma interna prodotta, mentre l'art. 11 definisce il modo in cui la norma internazionale acquisisce l'idoneità a provocare la produzione automatica di norme interne.

L'ordinamento nazionale tributario resta comunque coinvolto anche dal procedimento speciale o di rinvio delle norme comunitarie tributarie derivate, complete e prodotte in conseguenza dell'esercizio di quella sovranità che lo Stato ha delegato alla Comunità. Infatti l'ordinamento tributario nazionale "si conforma" anche a tali norme comunitarie tributarie derivate e complete (37).

Queste considerazioni sembrano dimostrare la fondatezza della tesi monista, in base alla quale il diritto tributario interno troverebbe il suo fondamento nel diritto comunitario, subendone la supremazia (38). La difficoltà del pensiero scientifico a considerare esistenti due ordinamenti giuridici, ciascuno con valori esclusivi rispetto all'altro, ha alimentato la concezione monista.

Tuttavia è lo stesso art. 11 della Costituzione, che consente la formazione di un ordinamento diverso, attraverso le limitazioni che lo Stato apporta alla propria sovranità tributaria. Ciò perché l'organicità di ciascun ordinamento è garantita dall'autonomia di esso.

La visione dualista (39), secondo la quale il diritto tributario interno

(37) Cfr. Corte costituzionale n. 170 dell'8 giugno 1984.

(38) Vd. Corte di giustizia, sentenza del 9 marzo 1978, causa 106/77, Simmenthal, Racc. 629 - Cfr. RICCIOLI, *Preoccupanti contrasti tra Corte Comunitaria e Corte Costituzionale*, in *Foro it.*, 1978, IV, pag. 201. La dottrina della non applicabilità della normativa interna contrastante con quella comunitaria concorda con tale giurisprudenza della Corte di giustizia, la quale intende rimuovere l'ostacolo del necessario incidente di costituzionalità per consentire alla normativa comunitaria di spiegare i suoi effetti anche in presenza di una normativa interna contrastante.

(39) Critica tale concezione DONATI, *Diritto comunitario e sindacato di costitu-*

è originario e distinto, non implica però che la norma comunitaria tributaria derivata e completa, in quanto non bisognevole di riproduzione legislativa nazionale, incida sul contribuente e sull'amministrazione finanziaria direttamente, sicché essi siano coevamente destinatari di norme comunitarie complete e di leggi nazionali.

Difatti la norma comunitaria tributaria derivata e completa, la cui natura è assunta generalmente dal regolamento (40) e dalla decisione, opera in virtù dell'art. 10, comma 1, della Costituzione, il quale, disciplinando il procedimento speciale, stabilisce che l'ordinamento interno si conformi alle norme di diritto internazionale. La norma comunitaria tributaria derivata e completa perciò filtra attraverso l'ordinamento nazionale e provoca automaticamente, in virtù della legge di ratifica del trattato, la nascita di una legge nazionale di eguale contenuto e non scritta, la quale spiega effetto diretto nei confronti del contribuente e dello Stato, creando la nascita di diritti, di doveri, di obblighi e dell'obbligazione tributaria, cioè di tutto il contenuto del rapporto giuridico tributario. Lo Stato deve garantire l'esercizio di tali diritti e l'adempimento di questi doveri, obblighi ed obbligazioni.

Sono in grado di spiegare effetto diretto tali leggi non scritte, che per operare non abbisognano di altre norme comunitarie o nazionali (41). Ne consegue l'obbligo di applicarle per l'amministrazione finanziaria (42) e per il giudice tributario.

Eguale le norme del trattato di natura tributaria, idonee a spiegare effetto diretto, rivestono la natura di norme convenzionali. Perciò anche tali norme producono automaticamente la nascita di una legge nazionale non scritta di identico contenuto.

Fra le leggi nazionali tributarie si sono notevolmente ridotte quelle emanate autonomamente dal parlamento e cioè non provenienti direttamente o indirettamente da norme comunitarie; altre norme sono espres-

zionalità, Milano, 1995, pag. 194. Cfr. CASSESE, *La Costituzionalità europea*, in *Quaderni costituz.*, 1991, pag. 490.

(40) Al fine di agevolare l'interpretazione uniforme di se stesso, il regolamento n. 3330/91 del consiglio del 7 novembre 1991, concernente le statistiche relative agli scambi di beni tra Stati membri, definisce preliminarmente all'art. 2 il significato di talune espressioni in esso contenute.

(41) Vd. Corte di giustizia, sentenza del 19 novembre 1991, cause riunite C-6 e 9/90, Francovich, Racc. I, pag. 5357.

(42) Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 22 giugno 1989, causa 103/88, Costanzo, Racc. 1039, punti 28 e 33.

sione di competenze delegate agli enti locali. Il parlamento nazionale nell'esercizio di tale autonoma attività di produzione di leggi tributarie è vincolato non solo ai fini imposti dalla Costituzione, ma anche a regole stabilite dal trattato, le quali garantiscono in particolare il progresso economico e sociale equilibrato e sostenibile, fondato sul risanamento della finanza pubblica e successivamente sul radicamento della cultura della stabilità.

Non vi è conseguente violazione del principio di riserva di legge *ex art. 23 della Costituzione* (43).

Il contribuente subisce sempre l'azione diretta ed esclusiva delle leggi nazionali, siano esse scritte, perché di attuazione di norme incomplete, sia non scritte, perché di riproduzione automatica di norme complete (44).

Non sono necessariamente completi i regolamenti ed incomplete le direttive e le decisioni (indirizzate agli Stati), ambedue le quali devono considerarsi complete e perciò con effetto diretto nel caso anomalo in cui assumano un contenuto dettagliato (45), tale da non consentire discre-

(43) Su queste basi WAGENBAUR, *Die Umsetzung von EG - Recht in deutsches Recht und ihre gesetzgeberische Problematik*, in *Zollgesetz*, 1988, pag. 312, distingue le norme complete (*EG - Verordnungen*), che producono la nascita di diritti e doveri nei confronti dei cittadini degli Stati membri, dalle incomplete (*EG - Richtlinien*), che si rivolgono agli Stati membri. L'A. esamina le ragioni che possono determinare inadempienze da parte degli Stati membri. TIPKE, *Die Steuerrechts ordnung*, Köln, 1993, III vol., pag. 1160, definisce le EG - *Richtlinien* strumenti di armonizzazione tributaria. Cfr. MENNER, *Die Umsatzsteuer - Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft*, Diss. Konstanz, Köln, 1992.

(44) Perciò la mancata applicazione della norma comunitaria costituisce violazione di legge e può essere fatta valere come motivo di ricorso alla Corte di cassazione. Cfr. MAZZARELLA, *Analisi del giudizio per Cassazione*, Padova, 1994, pag. 65.

(45) La norma tributaria comunitaria completa è proiettata verso un ruolo rilevante, qual è quello istitutivo di tributi. Il sistema centrale di compensazione relativo all'Iva è considerato il primo embrione di una struttura impositiva sovranazionale. Cfr. THEUNISSEN, *Vat: quo vadis?*, in *European Taxation*, 1988, pag. 188. VOSS, *Steuern im Europa*, in *Deutsches Steuerrecht*, 1991, pag. 925, ed ARNULL, *The Direct Effect of Directives: grasping the Nettle*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 1986, pag. 939.

Cfr. Corte costituzionale n. 168 del 18.4.1991 e n. 64 del 2.2.1990. L'effetto diretto della norma comunitaria è la sua idoneità a creare diritti ed obblighi direttamente nei confronti dei singoli ed invocabili innanzi al giudice nazionale. L'applicabilità diretta è considerata distinta dall'effetto diretto e precisamente è ritenuta insita in taluni atti comunitari (regolamenti), i quali per produrre i loro effetti non abbisognano di atti interni. Tale concetto di applicabilità diretta esprime una conseguenza dell'effetto diretto. Contro tale distinzione si è pronunciata la Corte di giustizia, sentenza del 31 gennaio 1991, causa C-19/90, Kziber, Racc. I - 199, punti 15, 19 e 23. Difatti i requisiti

zionalità agli Stati, o impongano ad essi un comportamento negativo o costituiscono un completamento delle norme del trattato (46).

Spetta all'interprete stabilire se una direttiva sia dettagliata, se cioè abbisogni o meno di integrazione da parte di una legge tributaria.

Imponendo la direttiva solo obblighi allo Stato, essa può essere invocata esclusivamente contro lo Stato (effetto verticale) e non tra individui fra loro (effetto orizzontale) (47). Pertanto il contribuente è legittimato ad impugnare un atto dell'amministrazione finanziaria, espressione della potestà impositiva dello Stato, per violazione di una direttiva,

ti richiesti, affinché sussista l'effetto diretto, presente in norme del trattato o in norme comunitarie, sono la chiarezza, la precisione e la carenza di condizionamento ad alcun provvedimento formale dell'autorità nazionale ai fini dell'applicazione immediata (cfr. Corte di giustizia, sentenza del 19 gennaio 1982, causa 8/81, Becker, Racc. 53, punto 25; sentenza 10 marzo 1983, causa 172/82, Inter Huiles, Racc. 555; sentenza 19 novembre 1991, cause riunite C-6 e 9/90, Francovich, Racc. I, pag. 5357).

Ovviamente il problema per le direttive dettagliate si pone nel caso di mancata o non corretta o intempestiva attuazione di essa nei termini e con i provvedimenti nazionali prescritti. Difatti, se l'attuazione è corretta e puntuale, gli effetti della direttiva dettagliata sono prodotti attraverso i provvedimenti nazionali di attuazione (cfr. Corte di giustizia, sentenza del 15 luglio 1982, causa 270/81 Felicitas, Racc. 2771 punti 23 e 26). L'effetto diretto della direttiva dettagliata assolve perciò una funzione sanzionatoria nei confronti dello Stato inadempiente. Le disposizioni contenute in una direttiva, come le norme del trattato rivolte agli Stati membri, spiegano effetto diretto, se prevedono un preciso obbligo dello Stato cui corrisponde un diritto del singolo. (Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 7 marzo 1996, causa C-192/94, El Corte Ingles, in *Foro it.*, 1996, IV, pag. 357, con nota di BARONE). Infatti, l'art. 189 del trattato non esclude che atti diversi dai regolamenti producano gli stessi effetti. L'adempimento dell'obbligo da parte dello Stato sarebbe compromessa se i singoli non potessero far valere l'efficacia di tali atti ed i giudici nazionali non li potessero prendere in considerazione. (Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 26 marzo 1996, causa C-392/93, British Telecommunications, in *Foro it.*, 1996, IV, pag. 322, con nota di CATALANO; Corte di giustizia, sentenza del 5 marzo 1996, cause riunite C-46 e 48/93, Factortame, in *Foro it.*, 1996, IV, pag. 185, sentenza del 17 ottobre 1989, cause riunite 231/87 e 129/88, Carpaneto Piacentino, Racc. 3233, punto 30; più in generale, sentenza del 23 febbraio 1994, causa C-236/92, Regione Lombardia, Racc. I-483, punti 9 e 10).

Sull'effetto diretto della decisione, sia rivolta ai singoli, che riferita ad un Paese, vd. Cons. di Stato, sez. V, del 6 aprile 1991, in *Il Cons. St.*, 1991, I, pag. 659 e sez. V, del 31 luglio 1991, *ivi*, pag. 1171.

(46) Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 19 gennaio 1982, causa 8/81, BECKER, Racc. 53, e sentenza del 22.6.1989, causa 103/88, COSTANZO, Racc. 1839, in *Foro it.*, 1991, IV, pag. 129.

(47) Vd. BARATTA, *Quali prospettive in tema di effetti cosiddetti orizzontali di norme di direttive inattuate?*, in *Riv. dir. internaz.*, 1994, pag. 487, e LIPARI (a cura di), *Diritto privato europeo*, Padova, 1997.

non dettagliata e non attuata con legge scritta, sulla base del fondato e diffuso riconoscimento dell'effetto verticale (48).

Infatti, anche se è inadempiente lo Stato rispetto all'obbligo di attuazione con legge scritta della direttiva non dettagliata, l'atto dell'amministrazione finanziaria, che sia contrastante con i fini di essa, è illegittimo. Tuttavia la sanzione economica nei confronti dello Stato inadempiente a danno dei singoli contribuenti si trasferisce di fatto a carico di tutti costoro.

L'applicabilità diretta della norma completa (da un lato i regolamenti e dall'altro le decisioni e le direttive dettagliate) si distingue dall'effetto diretto della norma incompleta ed inattuata, la quale penetra nell'ordinamento tributario interno, producendo una legge non scritta di iden-

(48) Vd. sull'effetto orizzontale Corte di giustizia, sentenza del 14 luglio 1994, causa C-91/92, FACCINI-DORI, Racc. I, pag. 3325, punti 21 e 25. Tale orientamento è confermato dalla stessa Corte di giustizia, attraverso la sentenza del 7 marzo 1996, causa C-192/94, con nota di BARONE, *L'efficacia diretta delle direttive, fra certezza (comunitaria) e fraintendimenti (nazionali)*, in *Foro it.*, 1996, IV, pag. 338, la quale sostiene che: a) una direttiva non può creare di per sé obblighi nei confronti del singolo; b) la giurisprudenza sugli effetti verticali esclude che lo Stato si avvantaggi in virtù delle proprie inadempienze; c) estendendo la giurisprudenza ai rapporti tra singoli, significa attribuire alle direttive l'effetto dei regolamenti e delle decisioni; d) se il risultato di una direttiva non può essere ottenuto in via interpretativa, sorge il diritto al risarcimento del danno. Cfr. MENGOZZI, *La responsabilità dello Stato per danni causati a singoli per violazioni del diritto comunitario, il caso Gabrielli*, in *Riv. dir. internaz.*, 1994, pag. 617. Sull'esclusione in caso di errore, cfr. Corte di giustizia, sentenza del 26 marzo 1996, causa C-392/93 (citata in nota 45). Le considerazioni della corte, che sono dirette ad escludere l'effetto orizzontale, sono però in grado di disconoscere anche l'effetto verticale, sul quale cfr. Corte di giustizia, sentenza del 22 giugno 1989, causa 103/88, COSTANZO, Racc. 1839; sentenza del 15 maggio 1986, causa 222/84, JOHNSTON, Racc. 1651; sentenza del 26 febbraio 1986, causa 152/84, MARSHALL, I, Racc. 7-23; sentenza del 12.7.1990, causa C-188/89, FOSTER, Racc. I, n. 3313, punto 20. L'effetto verticale comunque è fatto salvo e coinvolge i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria; cfr. Corte costituzionale nn. 64 del 2 febbraio 1990 e 168 del 18 aprile 1991. Le norme comunitarie incomplete si applicano al cittadino dello Stato membro che abbia provveduto a recepirle nel proprio ordinamento interno; questo principio nella Repubblica federale tedesca costituisce giurisprudenza consolidata della corte federale finanziaria (143-383 in *Europarecht*, 1985, pag. 191, con nota di TOMUSCHAT, pag. 346) e della Corte costituzionale (75, 223, in *Der Betrieb*, 1987, pag. 2339). Cfr. TIZZANO, *Norme contenute in direttive comunitarie inattuate e loro opponibilità ai singoli*, in *Riv. dir. internaz.*, 1989, pag. 253 e MENGOZZI, *Corte di giustizia, giudici nazionali e tutela dei diritti attribuiti ai cittadini dal diritto comunitario*, in *Contratto e impresa*, 1993, pag. 1179. In tal senso, vd. EVERLING, *Zur direkten innerstaatlichen Wirkung der EG - Richtlinien: Ein Beispiel richterlicher Rechtsfortbildung auf der Basis gemeinsamer Rechtsgrundsätze*, in *Scritti in onore di Karl Cartens*, I vol., 1984, pag. 95 e SEDIL, *Die Direkt- und Drittwirkung von Richtlinien des Gemeinschaftsrechts*, in *Neue Juristische Wochenschrift*, 1985, pag. 517.

tico contenuto, solo attraverso il riconoscimento giudiziale di inadempienza dello Stato (49).

Pertanto se lo Stato sottopone ad imposta operazioni ritenute non imponibili da una norma comunitaria, spesso si autosanziona perché il tributo risulta antieconomico e provoca lo spostamento della realizzazione del presupposto in altro Paese membro che rispetta tale norma. Se invece l'operazione è posta in essere, la sanzione applicata dalla Comunità consiste nella condanna dell'amministrazione finanziaria a restituire al contribuente una somma corrispondente al tributo da essa indebitamente riscosso alla luce del diritto comunitario.

Non può una direttiva concedere all'amministrazione finanziaria discrezionalità, la quale, intesa come comparazione tra interesse pubblico primario ed interessi secondari e conseguente scelta, si pone in contrasto con il principio di legalità. Perciò non sono ipotizzabili le connesse figure sintomatiche di eccesso di potere, quali vizi di legittimità dell'atto dell'amministrazione finanziaria (50).

L'ordinamento comunitario quindi, pur conservando la propria autonomia, riesce ad incidere sul contribuente e sull'amministrazione finan-

(49) *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, a cura della Società dei tributaristi tedeschi e coordinato da Lehner, Köln, 1996. TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, 15^a ediz., Köln, 1996, pag. 532, affermano che dal problema dell'applicabilità delle direttive in materia tributaria attraverso la legge va distinta la questione della legittimazione o meno del contribuente a dolersi del discostamento a suo sfavore della legge nazionale dalle direttive. Il presupposto consiste nella sufficiente semplicità e nella chiarezza della direttiva (cfr. Corte di giustizia, sentenza del 25 maggio 1993, causa C-271/92, *Labor des Prothéses Oculaires*, Racc. I, 2899, in *Bundessteuerblatt*, II, 1993, pag. 812) ed in tal modo è il contribuente che garantisce la pratica attuazione dell'ordinamento giuridico comunitario. Il richiamo è evidente ai contributi di IARASS, in *Neue Juristische Wochenschrift*, 1990, pag. 240, di MISCHIO, in *Europäischer Gerichtshof*, 1987, pag. 3669 e di PROBST, in *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1990, pag. 302.

(50) Cfr. la mia relazione sulla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria (II tema) negli atti della *XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Relatos nacionales*, Montevideo, 1996, pag. 437. Tuttavia l'eccesso di potere è configurabile quale vizio di legittimità della legge nazionale che, senza porsi in diretto contrasto con la normativa comunitaria, impedisca o pregiudichi la perdurante osservanza del trattato. La Corte costituzionale ritiene (ordinanza n. 141 del 16 aprile 1987 e sentenza n. 286 del 23 dicembre 1986) ammissibile, ma nel merito manifestamente infondata, la censura degli artt. 1, 3 e 7 della L. 10 dicembre 1975, n. 724, sull'istituzione di una sovrainposta di confine per i tabacchi importati dai Paesi membri, perché non in contrasto con il principio fondamentale deducibile agli artt. 12, 37 e 95 del trattato, secondo il quale compito principale della Comunità è quello di promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune ed il graduale avvicinamento delle politiche degli Stati aderenti, lo sviluppo armonioso della loro attività economica.

ziaria (51) sempre e soltanto attraverso l'ordinamento interno (52).

Coesistono pertanto un fenomeno dualista, in quanto i due ordinamenti sono inizialmente separati, ed uno monista, il quale si attua nel momento in cui la norma comunitaria attraversa inevitabilmente l'ordinamento interno che si conforma ad essa per raggiungere il contribuente e l'amministrazione finanziaria. I due ordinamenti si pongono come due circonferenze concentriche, di cui quella minore che si identifica nell'ordinamento interno circonda l'area in cui si collocano il contribuente e l'amministrazione finanziaria.

Pertanto ciascuna delle due concezioni è parzialmente fondata. Appaiono due fasi non isolabili di un medesimo procedimento (53).

La visione monista accoglie la tecnica dualista per poter riconoscere che l'amministrazione finanziaria ed il giudice tributario devono applicare la norma interna che riproduce la norma comunitaria.

(51) Cfr. BURGIO, *Derecho fiscal europeo*, Madrid, 1988, pag. 3. Il diritto europeo fiscale è identificabile attraverso una definizione negativa, in quanto è formalmente e sostanzialmente né diritto internazionale fiscale, né diritto interno fiscale.

(52) TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, 15^a ediz., Köln, 1996, pag. 532, anche se prendono in considerazione le direttive in materia tributaria, rilevando che sono applicate attraverso le leggi, comunque si richiamano al principio costituzionale, che è valido anche per il diritto comunitario e secondo il quale le incidenze sulla libertà e sulla proprietà sono illegittime soltanto attraverso la legge (sostanziale). Non sono consentiti interventi attraverso disposizioni amministrative, come notano BIRKENFELD, in *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1993, 27, pag. 278 e LOHSE, *ivi*, pag. 288. Cfr. BAHL-MANN, *Zum Einfluss des europäischen Rechts auf das nationale Steuerrecht*, in *Europarecht*, 1985, pag. 43. La corte costituzionale spagnola, con sentenza n. 28 del 14 febbraio 1991, richiamandosi all'orientamento della Corte di giustizia, afferma che lo Stato, con la sua adesione al trattato istitutivo della Ce, è vincolato al diritto comunitario che costituisce un ordinamento giuridico proprio, integrando il sistema giuridico degli Stati membri ed imponendosi ai suoi organi giurisdizionali. Cfr. STRECK-OLGEMOLLER, *Das Recht der europäischen Gemeinschaft und seine Durchsetzung in der Steuerberaterpraxis*, in *Deutsches Steuerrecht*, 1993, pag. 417; cfr. MENDIZABAL ALLENDE, *La recepción del Derecho comunitario europeo en la jurisprudencia comunitaria y española*, in *Noticias CEE*, n. 100, 1993.

(53) Cfr. LANG (a cura di), *Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten*, Köln, 1994; cfr. CLAUSNITZER, *Die Durchsetzung europäischen Gemeinschaftsrechts im Steuerprozess*, in *Deutsches Steuerrecht*, 1987, pag. 641. Osserva BERLIN, *Droit fiscal communautaire*, Paris, 1988, che le norme comunitarie tendono a formare un diritto comunitario tributario con una propria logica interna indipendente dai sistemi fiscali nazionali, coerente con i principi e gli obiettivi comunitari e dotato di proprie regole di interpretazione. Cfr. BURGIO, *Derecho fiscal europeo*, Madrid, 1988, CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, 2^a ediz., Paris, 1986, e FALCONY y TELLA, *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Madrid, 1988.

In questo senso va inteso il primato del diritto comunitario (54) riconosciuto dalla Corte di giustizia, nella sua visione monista, la quale presuppone che a fondamento del diritto interno che si conforma (art. 10 della Costituzione) esista una norma base di diritto comunitario, e dalla Corte costituzionale, nella sua concezione dualista, basata sulla rinuncia dello Stato a parte della sua sovranità (art. 11 della Costituzione).

Tale rapporto tra gli ordinamenti comunitario e tributario interno coincide con la relazione tra ordinamenti internazionale e interno. Difatti si fonda sulle stesse norme costituzionali l'adeguamento dell'ordinamento nazionale alle norme complete del trattato e rispetto a norme convenzionali dalle quali derivano comunque le direttive ed i regolamenti (55).

La legge tributaria non scritta e prodotta automaticamente abroga ogni altra legge con essa contrastante nel senso esaminato.

3. Interessa analizzare il procedimento attraverso il quale è garantita l'applicazione della norma tributaria prevalente.

(54) Cfr. BALLARINO, *Lineamenti di diritto comunitario e dell'Unione europea*, Padova, 1997, TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, 1995, EDWARD-LANE, *European Community Law*, Edinburgh, 1995, FERRARI BRAVO-MOAVERO MILANESI, *Lezioni di diritto comunitario*, Napoli, 1995, ZANGHI, *Istituzioni di diritto dell'Unione europea*, Torino, 1995, GUIZZI, *Manuale di diritto e politica dell'Unione europea*, Napoli, 1994, HARTLEY, *The Foundations of European Community Law*, Oxford, 1994, ISAAC, *Droit communautaire général*, Paris, 1994, ORSELLO, *Ordinamento comunitario e Unione europea*, Milano, 1994, CARTOU, *L'Union européenne*, Paris, 1994, DRAETTA, *Elementi di diritto comunitario*, Milano 1994, RIDEAU, *Droit institutionnel de l'Union et des Communautés européennes*, Paris, 1994, LOUIS, *L'ordre juridique communautaire*, Bruxelles, 1993, ABELLAN HONRUBIA-VILA COSTA, *Lecciones de derecho comunitario europeo*, Barcelona, 1993, BARAV-PHILIP, *Dictionnaire juridique des Communautés européennes*, Paris, 1993, BOULOUIS, *Droit institutionnel des Communautés européennes*, Paris, 1993, WEATHERILL-BEAUMONT, *Ec Law*, London, 1993, WYATT-DASHWOOD, *European Community Law*, London, 1993; LAURIA, *Manuale di diritto delle Comunità europee*, Torino, 1992, AA.VV., *Répertoire Dalloz de Droit Communautaire*, 3 voll., Paris, dal 1992, POCAR, *Diritto delle Comunità europee*, Milano, 1991, OPPERMANN, *Europarecht*, München, 1991, MENGOZZI, *Il diritto della Comunità Europea*, Padova, 1990 e BLECKMANN, *Europarecht*, Köln, 1990.

(55) Vd. LA PERGOLA e DEL DUCA, *Community Law, International Law and the Italian Constitution*, in *American Journal of International Law*, 1985, pag. 598. La corte costituzionale spagnola, con sentenza n. 28 del 14 febbraio 1991, afferma a ragione che il diritto comunitario non acquista il rango di norma costituzionale e che l'art. 93 della Costituzione spagnola, di indole organico-procedimentale, non si limita a regolare le modalità di stipula di determinati trattati internazionali, ma comunque è il fondamento ultimo del vincolo dello Stato membro al diritto comunitario, poiché l'adesione al trattato costituisce comunque espressione della sovranità dello Stato.

Le considerazioni svolte non consentono di condividere i risultati ai quali è pervenuta la giurisprudenza costituzionale (56) nelle fasi precedenti dell'evoluzione del suo pensiero. La corte escludeva che la legge di esecuzione del trattato opponesse resistenza (*ex art. 11 della Costituzione*) maggiore della legge ordinaria e negava di conseguenza il primato del diritto comunitario, riconducendo il conflitto tra norma interna e norma comunitaria semplicemente al problema di successione delle leggi nel tempo.

Non è neanche ricostruibile in termini di vizi di costituzionalità il rapporto tra norma comunitaria e quella interna successiva, il quale si riconnette alla natura dualista degli ordinamenti (nazionale e comunitario) ed alla suscettibilità di limitazione della sovranità tributaria *ex art. 11 della Costituzione*, nell'intento di giustificare la diretta efficacia nell'ordinamento interno della normativa comunitaria. Questa visione della Corte, che caratterizza la seconda fase (57) dell'evoluzione del suo pensiero, esige la dichiarazione di illegittimità costituzionale delle leggi interne successive in contrasto con le norme comunitarie ed induce a considerare caducate automaticamente le leggi interne anteriori contrastanti.

Né può ritenersi convincente la sostituzione, elaborata nella terza fase (58), del principio dell'obbligatorietà del giudizio di legittimità costi-

(56) È relativa agli anni '60, in cui si colloca la sentenza n. 14 del 7 marzo 1964.

(57) Si è sviluppata negli anni '70: cfr. le sentenze n. 183 del 27 dicembre 1973 e n. 232 del 30 ottobre 1975. Vd. MONACO, *Norma comunitaria e norma di legge successiva*, in *Foro it.*, 1975, I, pag. 2661, e CONFORTI, *Regolamenti comunitari, leggi nazionali e Corte costituzionale*, *ivi*, 1976, I, pag. 542. Questo orientamento è stato ripreso dalla sentenza n. 520 del 28 dicembre 1995, che ritiene ammissibile la censura di una legge statale per violazione delle norme comunitarie e quindi dell'art. 11 della Costituzione.

(58) Ha impegnato gli anni '80. Cfr. in particolare la sentenza n. 170 dell'8 giugno 1984. La Corte afferma che il giudice ordinario ha il compito di accertare se la normativa comunitaria regoli il caso sottoposto al suo esame ed, in ipotesi di giudizio positivo, di applicare le disposizioni con esclusivo riferimento al sistema dell'Ente sovranazionale; inoltre, osserva la Corte, le eventuali confliggenti statuizioni della legge interna non possono costituire ostacolo al riconoscimento della "forza e valore" che ciascun trattato conferisce al regolamento comunitario. Secondo la Corte, nelle materie riservate alla sfera di competenza della Comunità, il giudice ordinario deve provvedere ad assicurare la piena e continua osservanza delle norme comunitarie di effetto diretto, senza tener conto delle leggi nazionali, anteriori o successive, eventualmente contrastanti e senza necessariamente rivolgersi alla Corte costituzionale per far dichiarare l'illegittimità costituzionale di tali leggi. Cfr. PAONE, *Primato del diritto comunitario e disapplicazione del diritto degli Stati membri*, in *Riv. dir. internaz.*, 1978, pag. 429, TIZZANO, *La Corte costituzionale e il diritto comunitario: vent'anni dopo...*,

tuzionale con quello della disapplicazione della legge nazionale, sia anteriore che successiva, in contrasto con la norma comunitaria (59).

Indubbiamente la disapplicazione rende più snello il processo di eliminazione dal sistema di leggi contrastanti con leggi conseguenti a norme comunitarie. Però tanto la dichiarazione di illegittimità che la disapplicazione presuppongono che esista una legge incompatibile.

Il diritto tributario interno, in conflitto con il comunitario, non può ritenersi semplicemente inefficace (60), in quanto è carente di una condizione di validità (61). La legge tributaria nazionale nasce invalida, se è

in *Foro it.*, 1984, I, pag. 2062, GEMMA, *Un'opportuna composizione di un dissidio*, in *Giust. costit.*, 1984, I, pag. 1222, BERRI, *Composizione del contrasto tra Corte costituzionale e Corte di Giustizia delle Comunità europee*, in *Giur. it.*, I, 1, pag. 1521, SOTGIU, *L'applicabilità "diretta" del diritto comunitario*, in *Giust. civ.*, 1984, I, pag. 2559, CASELLI, *Una sentenza decisiva sui rapporti fra norme Cee e leggi nazionali*, in *Dir. Comun. scambi internaz.*, 1984, pag. 204 e DONNARUMMA, *Sul rapporto di compatibilità fra diritto interno e diritto comunitario*, *ivi*, pag. 206. La Corte di giustizia, con la sentenza n. 176 del 26 ottobre 1981, affronta la questione del contrasto delle leggi nazionali sull'importazione ed esportazione di bestiame con il divieto comunitario di dazi doganali e tasse di effetto equivalente. Cfr. TIZZANO, *Ancora sui rapporti tra norme comunitarie e leggi italiane: il caso di un conflitto sfumato*, in *Foro it.*, 1982, I, pag. 360. Sull'illegittimità costituzionale della disposizione interna contrastante con quella regolamentare comunitaria successivamente emanata, cfr. Corte costituzionale n. 163 del 29 dicembre 1977; vd. SPERDUTI, *In tema di rapporti fra diritto comunitario e diritto interno*, in *Foro it.*, 1978, I, pagg. 1 e 288. Così Corte di giustizia, sentenza del 19 giugno 1990, causa 213/89, *Factortame*, Racc. 2433, e Corte di cassazione, n. 1532 del 12 febbraio 1987, in *Foro it.*, *Rep.*, 1987, voce *Dogana* n. 61. Sulle tre fasi dell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in materia di rapporti tra ordinamento interno e comunitario, cfr. SORRENTINO, *Profili costituzionali dell'integrazione comunitaria*, Torino, 1994, pag. 5.

(59) È stata configurata una limitata e residua possibilità di sindacato di costituzionalità, nel caso in cui la legislazione nazionale tributaria, senza porsi in contrasto diretto con la normativa comunitaria, tenda ad impedire il conseguimento delle finalità perseguite dal trattato (eccesso di potere). Cfr. la sentenza della Corte costituzionale n. 286 del 23 dicembre 1986. La non applicabilità non si riferisce solo al giudice tributario nazionale, ma anche all'Amministrazione finanziaria. Cfr. Corte costituzionale n. 389 dell'11 luglio 1989. L'effetto della disapplicazione si determina nell'ambito delle competenze comunitarie; ciò deriva dal principio dell'incompetenza assoluta degli organi comunitari.

(60) Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 15 luglio 1964, causa C-6/64, *Costa c. Enel*, Racc. 1127.

(61) Vd. Corte di giustizia, sentenze 27 giugno 1991, causa C-348/89, *Mecanarte*, Racc. I-3277 e 26 settembre 1996, causa C-168/95, con la quale si afferma che il diritto comunitario non comporta un meccanismo che consenta al giudice nazionale di eli-

formata in contrasto con una precedente legge nazionale conseguente ad una norma comunitaria. La legge può sorgere valida, ma perdere tale requisito nel momento successivo in cui viene emanata una legge contrastante derivante da una norma comunitaria.

In questo senso risulta fondata l'identificazione nel sistema dell'automatismo, sottolineato nella quarta fase iniziata nel 1995 pur in assenza di una specifica sentenza della Corte costituzionale che abbia operato una virata di rotta, attraverso il quale l'ordinamento interno è depurato da norme tributarie incompatibili con le comunitarie al fine di garantire la certezza del diritto. Questo principio dell'inesistenza della legge incompatibile con leggi anche non scritte di provenienza comunitaria non vale però solo per le deliberazioni dei consigli regionali, prima della promulgazione e pubblicazione della legge (62), ma si riferisce anche alle leggi tributarie nazionali (63) per la generalità dei valori che rappresenta. Sulla base delle considerazioni svolte non ha senso il tentativo di recuperare in questa fase coevamente i principi della dichiarazione di illegittimità (64) e della non applicabilità (65), rispet-

minare disposizioni interne in contrasto con una disposizione di una direttiva non traspota, qualora tale disposizione non possa essere fatta valere dinanzi al giudice nazionale. Difatti resta valida la norma interna in quanto la direttiva, con cui è in contrasto, non è recepita dall'ordinamento nazionale.

(62) La Corte, con sentenza n. 384 del 10 novembre 1994, riconosce tali limiti. Cfr. BARONE, *La Corte costituzionale ritorna sui rapporti tra diritto comunitario e diritto interno*, in *Foro it.*, 1995, I, pag. 2050 e 1994, I, pag. 3289.

(63) Cfr. la sentenza n. 94 del 30 marzo 1995 sull'invasione delle competenze regionali da parte della legge statale.

(64) Cfr. le sentenze nn. 94 del 30 marzo 1995, 482 del 7 novembre 1995 e 520 del 28.12.1995 in particolare sulla risoluzione in termini di illegittimità costituzionale del contrasto tra norme interne e comunitarie. Fondamentale per il nuovo orientamento è la sentenza n. 94/1995 che ha riportato il principio contenuto nella precedente sentenza n. 384 del 10 novembre 1994. Cfr. BARONE, *La Corte costituzionale ritorna sui rapporti fra diritto comunitario e diritto interno*, in *Foro it.*, 1995, I, pag. 2050 e MARZANATI, *Prime note a Corte costituzionale, sentenza 20 marzo 1995, n. 94*, in *Riv. it. dir. comunitario*, 1995, pag. 568.

(65) Invece la teoria tradizionale della non applicabilità delle norme interne è articolata sotto il profilo: a) della potenzialità espansiva dell'effetto (contrasto tra norma interna e comunitaria) della non applicabilità anche a norme statali che disciplinano situazioni interne in stretta connessione con il caso contemplato dal diritto comunitario; b) dei limiti di un eventuale sindacato di costituzionalità sulla normativa comunitaria (dottrina dei controlimiti); c) del rinvio pregiudiziale ex art. 177 del trattato. Questo indirizzo, elaborato invece in via incidentale, è espresso dalle sentenze

tivamente nei giudizi principali (66) ed incidentali di incostituzionalità.

Vero è che le leggi tributarie interne non scritte, che riproducono le norme comunitarie derivate e complete, e le scritte, che attuano i fini delle stesse norme però incomplete, assumono anche esse, come le leggi prodotte automaticamente dalle norme tributarie del trattato, la natura speciale *sui generis* in forza degli artt. 10 ed 11 della Costituzione. Il diritto tributario nazionale si conforma attraverso tali leggi che esistono in virtù della delega da parte dello Stato della propria sovranità fiscale. In questo senso al diritto interno ed al diritto comunitario tributario sono attribuite competenze distinte e talvolta anche in conflitto composto attraverso il primato del secondo (67).

La natura speciale *sui generis* si adatta in astratto al trattato, ma concretamente a singole convenzioni tributarie bilaterali, in relazione alle quali soltanto è realmente ipotizzabile un formale ripudio degli impegni assunti contenuto in una legge successiva incompatibile.

La competenza del diritto comunitario tributario non è limitata per materia esclusiva. Difatti esso, in sede di attuazione dei principi fiscali contenuti nel trattato, può intervenire nella legislazione nazionale istitutiva di qualsiasi tributo (68).

Tale competenza non è neanche soltanto esplicita. È il caso dell'armo-

84

della Corte costituzionale nn. 249 del 16 giugno 1995 (sulla forza espansiva) e 509 del 18 dicembre 1995 (sui controlimiti) e dall'ordinanza n. 536 del 29 dicembre 1995 (sulla pregiudiziale interpretativa comunitaria in materia tributaria). Cfr. sentenze n. 389 dell'11 luglio 1989 e n. 168 del 18 aprile 1991. La non applicabilità (conseguente al carattere autonomo e distinto dei due ordinamenti) si differenzia dalla disapplicazione (derivante dal vizio dell'atto).

(66) La Corte costituzionale, con sentenza n. 285 del 14 giugno 1990, esclude il vizio di legittimità della legge nazionale per contrasto con la norma comunitaria.

(67) Osservano SEIDL, *Die Direkt - und Drittwirkung von Richtlinien des Gemeinschaftsrechts*, in *Neue Juristische Wochenschrift*, 1985, 5A ed EVERLING, *Zur direkten innerstaatlichen Wirkung der EG - Richtlinien: Ein Beispiel richterlicher Rechtsfortbildung auf der Basis gemeinsamer Rechtsgrundsätze*, in *Festschrift für Karl Caritstens*, vol. I, 1984, pag. 95, che le norme comunitarie incomplete producono effetti diretti nei confronti dei cittadini degli Stati membri anche se esse si pongono in conflitto con le norme interne. Cfr. WEBER, *Rechtsfragen der Durchführung des Gemeinschaftsrechts in der Bundesrepublik*, 1987; GRABITZ, *Das Verhältnis des Europarechts zum nationalen Rechts*, in *Tagungsbände der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft*, 1988, pag. 33 e OSSENBUHL, *Gesetz und Recht - Die Rechtsquellen in demokratischen Rechtsstaat*, in *Handbuch des Staatsrechts*, vol. III, 1988, pag. 61.

(68) Sulle questioni connesse all'incidenza del diritto comunitario tributario sul reddito di impresa, cfr. RÄDLER, *Eine Europareform für den Steuerstandort Deutschland*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1996, pag. 252.

nizzazione del contenzioso tributario, la quale pur non direttamente prevista dal trattato, può risultare necessaria per garantire la parità di condizioni dei contribuenti residenti nei diversi Stati membri al fine dell'esercizio del diritto di difesa, come condizione di non discriminazione fiscale. Non è necessario ricorrere alla procedura prevista dall'art. 235 del trattato, che richiede la delibera unanime del consiglio, al fine di attribuire agli organi comunitari poteri non previsti, ma utili per conseguire taluni scopi fondamentali. È l'interpretazione corretta delle norme del trattato che consente di individuare i "poteri impliciti", rendendo superflua l'applicazione analogica; infatti, contrariamente al diritto interno, non si avverte l'esigenza di colmare comunque le lacune connesse al riconoscimento esplicito di poteri.

Perciò la forza espansiva della norma comunitaria tributaria non rende inapplicabile (69) la normativa statale, ma l'elimina appena sorge l'incompatibilità.

Lo Stato, delegando la propria sovranità tributaria, deve tracciare i limiti e perciò definire l'oggetto della competenza della Comunità, in modo da non rinunciare alla salvaguardia dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili del contribuente (70). Dalla dottrina dei "controlimiti" si desumono i confini della sovranità tributaria irrinunciabile dello Stato (71).

L'ampliamento dei compiti e delle funzioni della Comunità, come osserva la Corte costituzionale tedesca con la sentenza del 12 ottobre 1993 (72), incontra i limiti derivanti dal principio democratico, in quanto agli Stati spettano sfere di compiti propri sufficientemente significativi, in ordine ai quali ciascun popolo possa svilupparsi ed articolarsi in un processo di formazione della volontà politica da esso stesso legittimato ed influenzato per conferire rilevanza giuridica ai valori che con relativa omogeneità lo uniscono idealmente, socialmente e politicamente. Su questi valori poggiano i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale ed i diritti inalienabili del contribuente.

(69) Cfr. Corte costituzionale n. 249 del 16 giugno 1995.

(70) Sulla loro rilevanza nei tre ambiti (Comunità europea, diritto nazionale e procedimento tributario), cfr. FROMMEL-FUGER, *Das Auskunftsverweigerungsrecht im Steuerverfahren und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1995, pag. 58.

(71) La Corte costituzionale sottrae agli organi comunitari alcuni valori costituzionali, in deroga al principio del primato del diritto comunitario. Cfr. CARTABIA, *Principi inviolabili e integrazione comunitaria*, Milano, 1995, pag. 6.

(72) In *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 1993, pag. 429.

Pertanto una norma costituzionale, nella parte in cui non ponga principi fondamentali o non garantisca diritti inalienabili del contribuente, può essere derogata, nella logica della dottrina dei controlimiti (73), da una legge tributaria nazionale anche non scritta e conseguente da una norma comunitaria la quale esprima una delega da parte dello Stato alla sovranità che ha prodotto quella norma costituzionale.

Si dischiude un più ampio orizzonte al sindacato, sebbene residuale, della Corte costituzionale, alla quale compete verificare se una norma comunitaria, sia del trattato che derivata, completa o dettagliata come rispettivamente i regolamenti e talune direttive, si ponga in contrasto con i principi fondamentali dell'ordinamento nazionale tributario o violi i diritti inalienabili del contribuente (74).

(73) Con la sentenza n. 509 del 18 dicembre 1995, la Corte costituzionale, al termine di una lenta evoluzione giurisprudenziale sulla dottrina dei controlimiti (n. 98 del 27 dicembre 1965, n. 183 del 27 dicembre 1973 e n. 232 el 21 aprile 1989), si occupa non dell'adattamento del diritto interno al diritto comunitario, bensì della visione opposta dell'eventuale violazione del primo da parte del secondo. Il giudice nazionale sollecita la modifica della norma comunitaria direttamente applicabile che leda i principi costituzionali dell'ordinamento interno. Il processo di integrazione comunitaria non è stimolato, ma anzi è rallentato da un'azione di resistenza fondata sull'esigenza di garantire il rispetto della Costituzione. La normativa comunitaria, nel senso enunciato, può derogare a norme interne di rango costituzionale (purché non contengano principi fondamentali e non riconoscano diritti inalienabili della persona umana) e perciò non può essere in linea di principio oggetto dell'ordinario sindacato di costituzionalità, fondamentalmente perché esso non rientra nella previsione dell'art. 134 della costituzione (Corte costituzionale n. 117 del 31 marzo 1994). Tuttavia la riserva di sindacato di costituzionalità non esclude lo straripamento dei confini entro i quali il trattato riconosce attribuzioni e competenze in materia tributaria all'ordinamento comunitario. La normativa nazionale, in tanto cede a quella comunitaria, in quanto si verifichi la condizione che si verta in materia comunitaria (cfr. Corte costituzionale n. 482 del 7 novembre 1995). Alle competenze di attribuzione si riferisce l'art. 3B del trattato Ce, inserito dalla norma G 5 del trattato di Maastricht. La sentenza citata n. 509/1995 pone anche il principio della censurabilità della normativa interna "in combinazione" con quella comunitaria.

(74) Cfr. DONATI, *Diritto comunitario e sindacato di costituzionalità*, Milano 1995, pag. 279; COMOGLIO, *Diritti fondamentali e garanzie processuali comuni nelle prospettive dell'Unione europea*, in *Foro it.*, 1994, V, pag. 153; TESAURO, *Diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Riv. internaz. diritti dell'uomo*, 1992, pag. 426; RECCHIA, *Corte di giustizia della Comunità europea e tutela dei diritti fondamentali nella giurisprudenza costituzionale italiana e tedesca; verso un "catalogo" europeo dei diritti fondamentali*, in *La Corte costituzionale tra diritto interno e diritto comunitario*, Milano, 1991, pag. 123 e BALDASSARRE, *Diritti inviolabili*, voce dell'*Enciclopedia Treccani*, 1989, pag. 23. La norma comunitaria attraverso lo strumento tributario può infatti incidere su garanzie fondamentali.

Difatti è l'art. 11 della Costituzione che prevede una rinuncia alla potestà sovrana anche di produzione di norme costituzionali in materia tributaria, se ciò è necessario per costruire l'ordinamento comunitario cui si conforma l'ordinamento interno.

Il diritto comunitario con tali limiti rinuncia al proprio primato (75).

Sulla base di questi criteri si risolve il problema della ricerca della norma tributaria applicabile.

Interessante è l'analisi della ripartizione dei controlli diretti a garantire il rispetto di tali criteri.

Non è necessario ricorrere alla legge di ratifica, come tramite interposto per il quale sarebbe veicolato tale sindacato (76). L'errata concezione, in base alla quale la norma comunitaria completa inciderebbe direttamente sul contribuente e sull'amministrazione finanziaria senza provocare la nascita automatica di leggi non scritte, induce a ritenere che oggetto del sindacato della Corte costituzionale, non potendo essere tale norma comunitaria perché estranea all'ordinamento nazionale, sarebbe la legge di ratifica (77) del trattato che avrebbe consentito all'ordina-

(75) Infatti la direttiva del 23 luglio 1990, n. 435/90, riguardante il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, stabilisce che tale norma comunitaria lascia impregiudicata l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali necessarie per evitare frodi fiscali (art. 1) o intese a sopprimere o ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi, in particolare delle disposizioni relative al versamento di crediti di imposta ai beneficiari dei dividendi (art. 7, comma 2). L'art. 2, comma 1, prescrive che gli Stati membri hanno la facoltà di sostituire, mediante accordo bilaterale, il criterio di partecipazione con quello dei diritti di voto. V. VALENTE (P)-VALENTE (G)-BALBONI, *I dividendi delle convenzioni contro le doppie imposizioni fra Italia e Paesi Cee, i riflessi della direttiva 90/435*, in *Comm. Internaz.*, 1993. Cfr. circolare del Ministero delle finanze del 18 agosto 1992, n. 151, in "Boll. Trib.", 1992, pag. 1257, con riferimento, in particolare, alle convenzioni Italia-Francia ed Italia-Repubblica federale tedesca.

(76) Cfr. Corte costituzionale n. 509 del 18 dicembre 1995 e ordinanza n. 536 del 29 dicembre 1995.

(77) Vd. Corte costituzionale n. 170 dell'8 giugno 1984. La Corte osserva che l'ordinamento comunitario e quello interno dello Stato, per quanto coordinati, sono differenti ed autonomi: in ragione della distinzione tra i due ordinamenti, la prevalenza della normativa comunitaria va intesa nel senso che la legge interna non interferisce nella sfera impegnata da tale normativa. Sul nuovo orientamento cfr. Corte costituzionale nn. 47 e 48 del 22 febbraio 1995 e n. 232 del 21 aprile 1989. V. CARTABIA, *Nuovi sviluppi nelle "competenze comunitarie" della Corte costituzionale*, in *Giur. Cost.*, 1989, I, pag. 1016 ed ANGIOLINI, *Trasformazione dei principi fondamentali della Costituzione italiana in confronto al diritto comunitario*, in ANGIOLINI-MARZONA, *Diritto comunitario-interno: effetti costituzionali e amministrativi*, Padova, 1990, pag. 38.

mento interno di ritrarsi per consentire il passaggio di quella norma estranea.

Su tale equivoco si fonda la teoria del sindacato "indiretto" della Corte costituzionale. Di qui l'abnorme conseguenza secondo la quale le direttive non dettagliate sarebbero pienamente sindacabili, attraverso le leggi di attuazione, al contrario dei regolamenti (78). Tale sindacato invece è sempre diretto ed è pieno nei confronti delle norme comunitarie tributarie complete o incomplete.

L'ordinamento interno tributario protegge, avvolgendola integralmente, quella sfera su cui si svolge la vita del diritto e si collocano i soggetti di diritto interno, contribuenti ed amministrazione finanziaria. Gli atti comunitari completi, per raggiungere dall'esterno i soggetti di diritto interno, filtrano attraverso la fascia protettiva dell'ordinamento nazionale, così come le radiazioni solari a brevissima lunghezza di onda e ad alta energia sono assorbite dall'atmosfera grazie all'ozono ed anche all'ossigeno che contiene, con la differenza che nell'ordinamento interno, contrariamente all'atmosfera, non si creano "buchi".

Il sindacato della Corte costituzionale è consentito, con riferimento alla dottrina dei controlimiti, al fine di stabilire se la norma comunitaria tributaria violi i principi fondamentali ed i diritti inalienabili del contribuente, non sollecitando ma resistendo all'integrazione comunitaria (79).

I diritti e le libertà fondamentali dell'uomo sono garantiti dall'art. F del trattato di Maastricht, quali risultano dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, in quanto principi generali di diritto comunitario (80). Perciò non è ipotizzabile che esso consenta l'emanazione di norme comunitarie in contrasto con i principi fondamentali delle costituzioni degli Stati membri ed in violazione dei diritti del contribuente da essa definiti inalienabili. Invece è derogabile da parte delle norme comu-

(78) Cfr. Corte costituzionale n. 304 del 30 settembre 1987.

(79) Vd. Corte costituzionale n. 509 del 18 dicembre 1995.

(80) Disposizione F del trattato di Maastricht. Conclude LANG, *Presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 2° tomo, pag. 818, osservando che gli ordinamenti giuridici tributari si fondano essenzialmente su principi e valori che sono ancorati alle costituzioni europee; da un lato si colgono principi comuni, come l'imposizione uniforme secondo la capacità contributiva e la configurazione di diritto di libertà dell'imposizione, e dall'altro lato esistono anche delle differenze in particolare nell'ambito dell'applicazione del principio dello Stato sociale e dei diritti fondamentali. Cfr. TIZZANO, *Appunti sul Trattato di Maastricht: struttura e natura dell'Unione Europea*, in *Foro it.*, 1995, IV, pag. 210. Potrebbe ritenersi non certo che tutti i principi supremi del nostro ordinamento costituzionale tributari siano recepiti nell'ordinamento comunitario

nitarie, emanate nei limiti dei poteri sovrani devoluti agli organi ed alle istituzioni comunitarie, la norma costituzionale che non ponga tali garanzie; ciò al fine di attuare un processo continuo di integrazione degli ordinamenti nazionali.

Non sono configurabili però competenze concorrenti riferite alla Corte costituzionale ed alla Corte di giustizia.

Innanzitutto alla Corte costituzionale non spetta il compito di interpretare la norma comunitaria tributaria per uniformità di indirizzo. Tale funzione compete alla Corte di giustizia, alla quale però la Corte costituzionale, in quanto non "giurisdizione nazionale" (81), non può trasmettere la questione specifica. Si innesta nel giudizio incidentale di costituzionalità una pregiudiziale comunitaria. L'incidente comunitario diviene pregiudiziale all'incidente di costituzionalità, in quanto il giudice tributario deve provocare l'interpretazione della Corte di giustizia in caso di contrasto interpretativo relativo ad una norma comunitaria completa e di dubbi di compatibilità di essa con la legge nazionale (82). La Corte di giustizia svolge un ruolo centrale ed unificante, in quanto è ultima depositaria dell'interpretazione del diritto comunitario tribu-

e che il riferimento alla costituzione nazionale (disposizione F del trattato di Maastricht) costituisca non tanto una disposizione di portata precettiva, ma una linea guida dell'attività degli organi comunitari chiamati a modellare i principi degli ordinamenti interni alle esigenze del sistema comunitario. Tuttavia si colgono con certezza quanto meno alcuni principi comuni e la teoria della norma programmatica è risultata infondata già con riferimento alle costituzioni. Come hanno sostenuto la commissione e gli Stati membri, non è raffigurabile nel comma 3 della lettera F una "competenza delle competenze" dell'Unione.

(81) Con l'ordinanza n. 536 del 29 dicembre 1995, la Corte costituzionale precisa di non essere titolare dell'obbligo (comma 3) e della facoltà (comma 2), di investire la Corte di giustizia, interpretando restrittivamente la nozione di "giurisdizione nazionale" richiamata dall'art. 177 del trattato. Cfr. Corte di giustizia del 19 ottobre 1995, causa C 111/94. Difatti la Corte costituzionale esercita una funzione di suprema garanzia dell'osservanza della Costituzione, talché sono profonde le differenze rispetto agli organi giurisdizionali. Cfr. SORRENTINO, *Rivisitando l'art. 177 del Trattato di Roma*, in AA.VV., *Lo Stato delle Istituzioni in Italia*, Milano, 1994, pag. 637 ed in *Delegazione legislativa e direttive comunitarie direttamente applicabili*, in *Giur. Cost.*, 1991, pag. 1418 e DANIELE, *Corte Costituzionale e direttive comunitarie*, in *Foro it.*, 1992, I, pag. 665.

(82) Con ordinanza n. 38 del 6.2.1995, la Corte costituzionale ritiene inammissibile la questione di costituzionalità se il giudice rimettente, oltre ad interpretare la normativa comunitaria mediante il rinvio pregiudiziale, non la verifichi anche per stabilire le eventuali compatibilità con essa della norma interna censurata. Cfr. Corte costituzionale, n. 509 del 18 dicembre 1995.

tario (83). Viene così offerta alla Corte costituzionale un'interpretazione certa ed affidabile che assicuri l'effettiva rilevanza del dubbio di legittimità costituzionale (84).

Nel caso in cui il giudice tributario non investa la Corte di giustizia, la questione di costituzionalità è ammissibile. La Corte costituzionale tuttavia restituisce in tal caso gli atti al giudice tributario rimettente, affinché egli sollevi l'incidente avente ad oggetto la pregiudiziale interpretativa comunitaria (85).

(83) L'interpretazione delle norme comunitarie deve informarsi ad un metodo che si ispiri al principio dell'"effetto necessario", il quale esclude risultati che rallentino il conseguimento degli scopi del trattato. La politica comunitaria tributaria ha rilevanza non centrale ma funzionale rispetto agli obiettivi generali perseguiti dal trattato. Così CARTOU, *Droit fiscal international et européen*, Paris, 1986, e LEE-PEARSON-SMITH, *Fiscal harmonisation: an analysis of the European Commission proposals. The Institute for fiscal studies, Report n. 28*, London, 1988. La correttezza di questo metodo dimostra l'autonomia della normativa comunitaria nei confronti di quella degli Stati membri e delle disposizioni pattizie. Con riferimento a queste ultime opera l'art. 3, comma 2, della convenzione tipo dell'Ocse, il quale implica invece il ricorso alla legislazione dello Stato contraente che applica il tributo. Cfr. AVERY JONES e altri, *The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3=(2) of the Oecd model*, in *British Tax Review*, 1984, pag. 104.

90

(84) Cfr. SCHON, *Die Auslegung europäischen Steuerrechts, das harmonisierte Steuerrecht zwischen nationalem Zivilrecht und Europäischem Gemeinschaftsrecht*, Köln, 1993, EVERLING, *Rechtsanwendungs- und Auslegungsgrundsätze des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften*, in *Tagungsbände der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft*, 1988, pag. 51 e KIRCHHOF, *Der Europäische Gerichtshof als gesetzlicher Richter im Sinne des Grundgesetzes*, in *Deutsches Steuerrecht*, 1989, pag. 551. Vd. Corte costituzionale n. 113 del 23 aprile 1985, la quale si richiama alla sentenza interpretativa della Corte di giustizia, sentenza del 9 novembre 1983, causa 199/82, San Giorgio, Racc. 3595, sul contrasto tra la disciplina interna sul rimborso dei dritti doganali all'importazione ed i principi dell'ordinamento comunitario in materia di abolizione dei dazi doganali. La Corte costituzionale, con sentenza n. 389 dell'11 luglio 1989, afferma che la Corte di giustizia è interprete qualificato del diritto comunitario e ne precisa autoritativamente il significato. Cfr. TIZZANO, *Il ruolo della Corte di giustizia nella prospettiva dell'Unione europea*, in *Riv. dir. internaz.*, 1994, pag. 941 e FUMAGALLI, *Competenza della Corte di giustizia e ricevibilità della domanda nella procedura pregiudiziale*, in *Dir. comunitario e scambi internaz.*, 1993, pag. 311.

(85) È il caso della questione di legittimità, sia in ordine all'*an* che al *quantum*, della norma istitutiva di tributi sui conferimenti conseguenti ad una delibera di aumento di capitale di una s.p.a. Si pone il problema dell'applicabilità delle leggi italiane (art. 4, comma 1, lettera a), punto 2 della tariffa parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 che approva il testo unico sull'imposta di registro; artt. 2 e 10 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, che approva il testo unico sulle imposte ipotecarie e catastali; art. 1 della tariffa allegata al medesimo decreto legislativo; art. 2, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, che istituisce l'imposta comunale sull'incremento

Pertanto la Corte costituzionale (86) sindacava le leggi speciali tributarie anche non scritte e conseguenti a norme comunitarie, solo ai fini dell'eventuale contrasto con principi fondamentali o con diritti inalienabili; tale sindacato però è condizionato alla preliminare interpretazione vincolante della Corte di giustizia investita dal giudice tributario.

Il problema della concorrenza tra le due Corti si pone in termini di distribuzione di competenze relativamente agli aspetti delle garanzie medesime (87).

di valore degli immobili), che prevedono l'imposta di registro con aliquota proporzionale del 4% oltre le imposte catastali, ipotecarie e l'Invim, o invece della direttiva 17 luglio 1969, n. 335, riguardante le imposte indirette sulla raccolta di capitali, in rapporto alla quale l'aliquota unica non può superare l'1% né sono compatibili altre imposte aggiuntive. La Corte costituzionale, con ordinanza del 29 dicembre 1995, n. 536, ha restituito al giudice tributario *a quo* gli atti relativi alla questione di legittimità costituzionale *ex art. 76* della Costituzione, nella parte in cui il legislatore delegato, con le norme innanzi citate, non ha attuato, contrariamente a quanto stabilisce la legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, all'art. 7, la direttiva comunitaria 17 luglio 1969, n. 335, la quale prevede appunto l'aliquota unica non superiore all'1%. La Corte costituzionale ha restituito gli atti sostenendo che l'esame della questione di costituzionalità è fondata sull'interpretazione della direttiva, che non compete alla stessa Corte costituzionale bensì alla Corte di giustizia fornire l'interpretazione della normativa comunitaria la quale non risulti di chiara evidenza e che spetta al giudice rimettente adire la Corte di giustizia per provocare l'interpretazione certa ed affidabile.

Il giudice tributario rimettente a ragione non si è rivolto alla Corte costituzionale per far dichiarare illegittime le norme nazionali delegate per contrasto con la direttiva, in quanto questa funzione non spetta a tale Corte. Si è rivolta denunciando il vizio di eccesso di delega *ex art. 76* della Costituzione e correttamente la Corte costituzionale lo ha invitato a chiedere la preventiva interpretazione della direttiva alla Corte di giustizia. Ma il giudice tributario, se avesse ritenuto la direttiva dettagliata, avrebbe dovuto evitare il rinvio alla Corte costituzionale e procedere alla dichiarazione di invalidità delle norme tributarie delegate perché incompatibili con tale direttiva. Che si tratti di una direttiva dettagliata potrebbe desumersi dal suo richiamo da parte della legge delega, la quale la considera idonea a fornire principi e criteri direttivi rigorosi ai sensi del principio di legalità. Vd. risoluzione ministeriale del 6 giugno 1995, n. 156/E, in "il fisco", 1996, pag. 642, la quale esclude invece l'incompatibilità.

È anche il caso della verifica di riconducibilità del tributo previsto dall'accordo tariffario Gatt alla normativa regolamentare comunitaria e perciò dell'accertamento della natura di tassa di effetto equivalente al dazio doganale, fattispecie individuabile anche nell'ambito degli scambi extracomunitari. Vd. ordinanze della Corte costituzionale nn. 212 e 213 del 28.5.1987.

(86) Così la sentenza della Corte costituzionale tedesca del 12 ottobre 1993, in *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 1993, pag. 429.

(87) Così la sentenza della Corte costituzionale tedesca di cui alla nota precedente.

La Corte costituzionale, sindacando se le leggi derivate da norme comunitarie violino principi tributari fondamentali e diritti inalienabili del contribuente riconosciuti dalla Costituzione, si sovrappone al controllo di legittimità della Corte di giustizia, ai sensi dell'art. 173 del trattato, sugli atti delle istituzioni comunitarie per violazione del trattato medesimo relativamente agli stessi principi tributari e diritti inalienabili del contribuente. Pertanto l'intero sindacato della Corte costituzionale coincide con un settore del sindacato della Corte di giustizia. Identico è l'oggetto ma non il contenuto del sindacato delle due Corti.

La Corte costituzionale esercita il proprio sindacato (88) affinché siano garantiti effettivamente i diritti fondamentali considerati inderogabili dalla Costituzione e perciò sia tutelato almeno il contenuto essenziale dei diritti medesimi. La Corte costituzionale esercita tale sindacato in un "rapporto di cooperazione" con la Corte di giustizia, in virtù del quale la prima tutela generalmente gli *standards* inderogabili dei diritti fondamentali del contribuente, mentre la seconda garantisce concretamente tali diritti per l'intero territorio della Comunità (89).

La Corte costituzionale esercita il proprio sindacato sulla base della definizione a livello nazionale dei contenuti qualitativi minimi intangibili dei principi tributari e dei diritti inalienabili del contribuente; la Corte di giustizia invece controlla che tali garanzie, così come qualitativamente definite nei valori minimi dalle corti costituzionali dei singoli Paesi membri, operino in tutto il territorio della Comunità.

(88) In tal senso cfr. DONATI, *Diritto comunitario e sindacato di costituzionalità*, Milano, 1995.

(89) In tal senso cfr. corte costituzionale tedesca con la sentenza 12 ottobre 1993, in *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 1993, pag. 429. La corte medesima il 22 dicembre 1986 (in *Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht*, 1987, pag. 285) dichiara che non sindacherà più la legislazione comunitaria finché la Corte di giustizia garantirà l'effettiva tutela dei diritti fondamentali. La corte costituzionale tedesca ha abbandonato nel 1986 l'orientamento precedente per l'attuale (*Vielleicht Beschluss*). Pertanto la Corte costituzionale esamina non più se il diritto comunitario si pone in contrasto con i principi fondamentali della Costituzione, ma se sono rispettati gli *standards* qualitativi. Sul nuovo orientamento hanno apportato interessanti contributi in particolare i seguenti Autori: IPSEN (*Europarecht*, 1987, pag. 1), HILF (*Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 1987, pag. 1), RUPP (in *Juristenzeitung*, 1987, pag. 241), VEDDER (in *Neue juristische Wochenschrift*, 1987, pag. 526), STEIN (in *Scritti in onore di W. Zeidler*, vol. II, 1987, pag. 1713), MAIDOWSKY (in *Juristische Schulung*, 1988, pag. 114), ARNOT (in *Betriebsprüfung*, 1989, pag. 896), HILF (in *Europarecht*, 1988, pag. 1). Questo equilibrio conduce ad un raccordo più intenso tra Corte di giustizia e giudice nazionale. Cfr. SORRENTINO, *Profili costituzionali dell'integrazione comunitaria*, Torino, 1994, pag. 49.

La corretta risoluzione del conflitto tra norme tributarie interne e comunitarie impegna fundamentalmente il ruolo dell'Amministrazione finanziaria (90) e del giudice tributario. Difatti spetta ad ambedue la delicata e complessa funzione diretta a verificare se la legge tributaria nazionale del caso sia priva di un'essenziale condizione di validità, in quanto in contrasto con una legge di attuazione o di recezione automatica del contenuto di una norma comunitaria. Inoltre al giudice tributario compete stabilire se risulti *prima facie* fondato il dubbio di contrasto della legge, conseguente da una norma comunitaria, con i principi fondamentali contenuti nella Costituzione e con i relativi diritti inalienabili del contribuente al fine di rimettere la questione prima alla Corte di giustizia ai fini interpretativi e poi, sussistendo le condizioni, alla Corte costituzionale.

È anche all'efficienza dell'Amministrazione finanziaria (91) ed all'impegno ed alla qualificazione del giudice tributario (92) condizionato il conseguimento delle finalità del trattato attraverso il primato del diritto

(90) TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, 15ª ediz., Köln, 1996, pag. 533, distinguono la questione dell'interpretazione del diritto interno conforme alle direttive dal problema del conflitto tra diritto interno e direttive, osservando che l'autorità giudiziaria e l'amministrazione devono interpretare le leggi in armonia con le direttive. Essi però notano che un'interpretazione conforme alle direttive in contrasto con la lettera e lo spirito della legge è altrettanto inammissibile di quanto lo è nel caso analogo dell'interpretazione conforme alla Costituzione. La Corte costituzionale non può apportare un contributo di chiarezza, in quanto si pronuncia solo sulla rispondenza alla Costituzione, mentre la Corte di giustizia decide sull'interpretazione del diritto comunitario e non sul contrasto tra il diritto nazionale e il diritto comunitario (art. 177 del trattato). Le autorità giudiziaria ed amministrativa non devono tener conto del diritto nazionale in contrasto con le decisioni della Corte di giustizia.

La Corte di cassazione a sezioni unite, con sentenza del 21 giugno 1996, n. 5731, osserva che una situazione di contrasto tra norma interna e norma comunitaria non comporta il venir meno del sistema del contenzioso tributario e dei suoi termini. Pertanto la mancata impugnativa dell'atto dell'Amministrazione finanziaria rende dovuto il tributo, nonostante che questo sia istituito da una legge nazionale confliggente con una norma comunitaria.

(91) Cfr. MONDRAGON RUIZ DE LEZANA, *Algunas consideraciones en relación con la incidencia que sobre las Administraciones Públicas tiene el Tratado de Maastricht*, in *Cuadernos Europeos*, n. 8, 1993, e ORDONEZ SOLIS, *Administraciones nacionales y interpretación europea*, in *Noticias de la UE*, n. 136, 1996.

(92) Cfr. CASADO OLLERO, *La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado*, in RODRÍGUEZ IGLESIAS e LINAN MONGUERAS, *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*, Madrid, 1993.

comunitario tributario, che non violi i principi costituzionali fondamentali ed i diritti inalienabili del contribuente. Spetta al legislatore nazionale garantire l'efficienza dell'Amministrazione finanziaria e la necessaria indipendenza e qualificazione del giudice tributario attraverso l'esclusività della sua delicata funzione.

Andrea Amatucci

Tax regime for non-residents with permanent establishment in Spain and the convention, between Spain and Italy, on double taxation

Josè Manuel Tejerizo Lòpez

Prof. in Finance and Tax Law at U.N.E.D. (Madrid)

I. Preface

The increase in international economic relations has been posing, for a long time, problems with taxation. These complications derive from the indisputable fact that economic transactions, or their results, at times end up being simultaneously taxed by various taxing powers while, at times, they go without being taxed at all.

It is clear that the correct approach is that each transaction, income, etc., be charged in only one country. To arrive at such a result we use, in practice, divers procedures.

One of these consists in establishing, within internal law, rules that on the one hand would fall on events or business transactions as realised by subjects or as realised in the country that is to tax and, on the other, rules that would avoid the emergence of double taxation. In the Spanish system, laws dealing with each tax contain rules to delimit double international taxation.

A further course is that of establishing such rules of delimitation and elimination of double taxation through Conventions or Agreements with the implicated sovereignties. In our field, this is obtained through bilateral Agreements, as multilateral international Agreements are practically nonexistent. In fact, in matters of taxation, International Organizations can intervene indirectly or as mediators, even though at times, States are made to accept this intervention. Let us take two examples: the OECD (it is quite something) has limited itself to approving a few models of conventions on double taxation, examples solely serving as reference for those that the interested countries, amongst themselves, actually subscribe to.

The E.U., on its part, has established rules attributing competence in matters of VAT, but said rules have had to be enforced through internal regulations of each member State.

And then, the last procedure is that of defining the rules of delimitation of the tributary sovereignty and of elimination of international taxa-

tion by means of the rule of reciprocity. In this way, for example, problems of tax regime relating to diplomatic or consular officials or concerning international air and sea navigation companies will also be solved. In any case, the application of the principle of reciprocity in this field requires express recognition through the approval of an internal rule of sufficient ranking (either a law or a by-law).

The international double taxation phenomenon is, in practice, a problem exclusive to direct taxes, that is, those hitting income or assets. The simple reason for this: due to the expanding tendency of the taxing power, these taxes are applied with two principles in mind: the taxpayers' residence and the place of receipt of incomes. The former (of these two standards) can be expressed by noting that all residents' incomes are taxed, no matter where they are attained (in Spanish law this gives rise to what we call *personal duty to contribute*).

The latter principle consists in taxing non-residents' incomes, considered as having been received in the territory subject to tributary sovereignty (in Spanish law we have the *real duty to contribute*).

In respect of the latter modality, the presence or lack of a permanent establishment plays a role of capital importance. If there is no such establishment, each transaction or income is isolated and taxed, giving rise to "real" taxation (according to Spanish tax law terminology). If there is a permanent establishment then taxation nears (even if with some particularities) that of residents, that is, we have the "*personal duty to contribute*".

In what follows, we will examine the taxation of permanent establishments owned by Italian residents, in Spain. In order to do this, we need to take into consideration that there is a Spanish-Italian convention to avoid double taxation, dated 8/9/77 (ratified 10/4/78 and coming into force 14/11/80).

From the contents of this Convention, one can extract the following:

1) The Convention, as every other of this type, is fundamentally for delimiting the extent of application of Italian and Spanish tax systems, in those cases where they might clash. Once the competent Administration has been established, then that will be the system to enforce.

2) The Convention takes priority over internal legislation. This rule, which has been the object of much controversy, derives from what provided by art. 96.1 of the Spanish Constitution according to which:

"International treaties, effectively stipulated, once officially ratified in Spain will form part of internal regulations. Their provisions will be open to derogation, modification or suspension only in the form provided in the same treaties or in agreement with the general rules of International Law".

So, its validity has been accepted by the Supreme Court with judgments 26/11/91 and 9/4/92.

3) The Convention is enforceable in matter of present Spanish taxes, even if these were not in place when it was signed. Art 2.4 establishes:

"The Convention will be enforced in matter of taxes of identical or similar nature, instituted after the signing of this Convention and those that will be added to present ones or serve as a substitution of these".

At present, these taxes are the personal income tax (law n. 186/6/91) and the company tax (law n. 4327/12/95 with later modifications).

4) The following are the terms expressing the Convention's principle of non-discrimination: art. 32.2 establishes that:

"When a company of a contracting country has a permanent establishment in the other contracting country, the latter will not subject the establishment to a taxation which is less favourable than the one that would hit companies, of the first contracting country, running the same kind of business".

However, deductions of a personal and family nature are excluded, as we shall see later in this paper.

5) The Convention establishes certain rules to avoid double taxation. They can be summarised as follows:

- Taxes paid in Spain will be deductible for the proportion which squares up the Italian tax equivalent to the ratio between incomes produced in Spain and global income.

- Exemption in Italy is still progressive, so exempt incomes will be considered to calculate the tax on the remaining incomes of the resident (naturally this rule, in practice, holds for income tax and not company tax).

II. *The concept of the non-resident*

The 1977 Convention does not define a concept of non-residence for contracting countries, so the definition of this concept is left to each internal legislation. Therefore one needs to resort to the Spanish legislation to determine when a subject is identified as a resident.

Spanish tax law does not contain a definition of "non-resident". It mentions (art. 40 law on company tax) only that those bodies without any of the requisites which the law prescribes for the status of resident, are subject to "real" tax.

Therefore, non-residence in the Spanish territory finds its definition by exclusion: any person without the necessary requirements giving residents status, is held to be a non-resident.

It is clear that further definitions are in order to distinguish between natural persons and corporate bodies.

For the former and in conformity with Spanish legislation, those to consider non-resident will present the following characteristics:

a) they will have resided for over 183 days, in a solar year, outside Spanish territory;

b) or they will not have the main nucleus or base of their commercial activities or their centre of economic interests, for professional activities, in Spain.

Spanish legislation considers to be residence, as we have seen, the pure presence for at least 183 days a year.

The above mentioned rule is also to be intended as ignoring absences from Spanish territory to reach the required figure, provided there is proof of this temporal presence in another country (in our case, Italy).

In the majority of cases there is no problem in proving this presence, but there will be times when it might not be possible to produce evidence (for example if the individual lived in divers countries, without being in any of these for the 183 days). In this case, the rules established by the Agreement will have to be enforced. In order of importance:

1) the person is considered resident in the State where he has permanent abode;

2) if the individual has dwellings in both States, he will be resident where he has closer personal and economic ties;

3) in the absence of the above, the subject will be a resident of the State where he lives habitually;

4) if he lives habitually in both countries, he will be resident of the country of which he possess the nationality;

5) in the absence of the above, residence will be decided by mutual agreement of the competent Administrations.

The main problem with residence for individuals is constituted by family units. What happens when the spouse lives in Spain and the other does not?

The Spanish Administration used to defend the criterion of the "force of attraction" of the family unit. In this situation, a non-resident would become a resident only if the spouse or any other family member (under-age children) were residents. In this respect, one can cite, for example,

the responses the DGI (General Tax Office) gave on 14/8/81, 13/3/86 and 23/12/87.

The judgement of the Spanish Constitutional Court of 20/2/89 declared unconstitutional the combined taxation of family incomes. As a consequence, it is now possible to defend the simultaneous condition of resident and non-resident of each of the partners. The only qualification we need to make is that the Spanish legislation presumes, unless it is proven to the contrary, that a person is resident if the spouse and the under-age children are.

As for companies, they are not considered as resident in Spain, if they do not present any of the following requisites:

- a) they have been set up according to Spanish laws;
- b) they have registered office in Spain;
- c) they are resident in Spanish territory.

This last criterion is what determines residence for a company when, by agreement of the respective legislation, it should result that the company is simultaneously resident in Italy and Spain (art. 4.3. of the Convention).

Residence of companies does not create particular problems in practice therefore, the Spanish Administration has not had to speak out frequently on the subject. Nonetheless, it has sometimes been known to pronounce itself, for example, in the case of a company which would be considered as having residence even if set up and situated outside of Spain, when it holds the Board of Directors meetings in Spain, or where the annual accounts are held as well as commercial documentation (DGI 12/2/91).

III. *The concept of permanent establishment*

A. *The Spanish-Italian Convention*

The condition that allows to tax in Spain incomes obtained from a company situated in Italy is the existence of a permanent establishment.

As art. 5 of the Convention dictates, the expression "permanent establishment" means a fixed place of business through which the company carries out part or all of its activity.

This definition finds completion in the Convention with a list of the most common cases of permanent establishment. In this way, the term included, amongst others: head offices, branch offices, other offices, fac-

tories, workshops, yards, mines, any other place for extracting natural resources and construction or assembly works, the duration of which exceeds 12 months.

We do not have a permanent establishment, instead, in the following four cases:

- a) employment of installations with the only purpose of storing, exposing or delivering goods belonging to the company;
- b) running a warehouse for goods belonging to the company with the only purpose of storing, exposing or delivering them;
- c) running a warehouse for goods or merchandise belonging to the company with the only purpose of having them transformed by another company;
- d) running a fixed place of business with the only objective of carrying out publicity for the company, of giving information, of doing scientific research or other similar activity of a preparatory or auxiliary nature.

From what precedes then, the points characterising a permanent establishment are clear:

100

1) It is a company in the narrow sense of the word. That is, an organization of personal and material means with the object of delivering goods and services. It is for this reason that this concept does not include mere auxiliary or preparatory activities, being impossible to attribute to these a reasonable part of the company's profit.

2) It is a company that commercial and industrial activities utilise. Sometimes it may be difficult to decide on the confines of the different economic activities, but, the definition of permanent establishments does not include agrarian, forest and cattle utilizations, which must be included in the profit of fixed assets (art. 6 of the Convention) and professional or artistic activities, for which the Convention coins a similar and equivalent concept of fixed business centre (art. 14).

Excluded from the concept of permanent establishment and its tax consequences, according to the provision (art. 8) of the Convention, are also companies dealing with international air and sea traffic. These are always taxed where they have their head offices.

3) It is a company set up with the intention of running a business permanently. This is difficult to define, especially at the outset, not knowing if the activity will do well or fail in future, but, one will have a permanent establishment only if one intends, "from the start" to pursue a continuative activity.

The Spanish Administration had the opportunity to express its view on this characteristic. So, it considered a non-permanent establishment: one where the activity consisted in an Italian navigation company transferring service and lodging capacity of a ship, anchored in Barcelona during the 1992 Olympic Games (response 16/7/90); and one where the activity had as object only one isolated transaction, of limited duration and of a casual nature (response 13/12/90). For the latter, the following was pointed out:

“However, the repetition of the same type of transactions, even if interrupted and re-started after some time, will nullify the casual nature of the activity, so that the whole of the transactions including the original one, will be considered as forming part of a permanent establishment’s activity”.

4) The activity develops in absolute subordination to the directives and to the organization of the non-resident individual or company. So, art. 5.5 of the Convention considers a non-permanent establishment one where a company resident in Italy carries out its activities in Spain through a mediator, a general agent or any other independent intermediary, provided that both of these are acting in the ordinary ambit of the activity.

5) The permanent establishment does not have a separate corporate status to that of the non-resident. Otherwise, we would be dealing with a branch situated in Spain. This is a Spanish company which is therefore subject to taxation as any other, without any kind of differentiation.

101

B. Spanish internal legislation

Spanish internal legislation, in particular the legislation on company tax, regulates the permanent establishment in a different manner to the one we have seen up to now. We could skip its analysis as we have said that the rules of the Spanish-Italian Convention, to avoid double taxation, prevail over internal law. However, it is always useful to dwell on it briefly.

Discounting small differences within the concept of permanent establishment (these differences not being relevant to our study), Spanish legislation contains the following details compared to what we have just finished pointing out:

a) The Spanish legislation considers permanent those organizations running agricultural, forest and stock-farming activities, as well as those running professional or artistic activities. It also calls permanent an organization that manages land when there is a business structure, which

is considered to be in place when, according to the legislation, there is at least one set of premises and an employee dealing exclusively with the activity in question (this is as intended by the DGI response 3/2/88).

There is no problem linking up these rules to those of the Spanish-Italian Convention for professional and artistic activities, in that the Convention alludes to the permanent place of business (art. 14), which in practice, coincides with the permanent establishment. Therefore there is no problem with the application of the Convention's rules.

The problem arises with the rest of the activities aforementioned.

Whatever the case, the matter does not reside with taxation in itself, which would always take place in Spain (art. 6-7 of the Convention), but with the modality of taxation: taxation of net incomes if they derive from organizations that are considered permanent and taxation of gross incomes in the case of pure profits from returns on land.

In our opinion, the Convention only decides on the lending of authority, in matters of taxation, to the State where the immovables are located, without interfering in the way in which such taxation should actually happen, which is left to internal regulations. Consequently, in Spain, one can apply permanent establishment taxation on agrarian exploitations and incomes from immovables when one relies on a business structure. This is also required by the principle of non-discrimination.

b) From the regulation on company tax we can talk about 3 categories of permanent establishments: one with continuative activity, others with casual activity and lastly permanent establishments that do not complete the commercial cycle.

The first class constitutes a type we can denominate as typical and its characterisation is no different to the one obtained from the Spanish-Italian Convention. Consequently, its rules are applicable to Italian companies to which we will refer later.

The second class includes construction or installation works of a duration of over 12 months, economic activities to be carried out occasionally and those activities which have natural resources as their object.

All of these cases are included in the concept of permanent establishment as elaborated by the Spanish-Italian Convention and therefore, there is no conflict between the latter and internal Spanish regulations.

There are some particularities which are found in the options offered to determine the basis for assessment: we have rules concerning the permanent establishment or rule established for incomes obtained without the latter, with some particularities.

This option can be used by Italian companies, if convenient. Whereas, other times there are rules to determine the absence of a permanent establishment (absence of separate accounting or no commercial registration)

and as to the former eventuality, in our opinion, the procedure is reasonable. The latter case is theoretical since Spanish law always requires such registration. All this does not mean requiring (as a rule would require) a specific method of determination of the basis of assessment (which is not provided in the Convention), but resorting to alternative methods for calculating income, methods that are established by Spanish regulations in general form (indirect evaluation).

In the final class we have all the hypotheses regarding products or services which are realized by the organization for internal use, that is without the emergence of a pecuniary consideration, discounting expenses originating from the installation or place of work. The particularity of this last hypothesis will be found in the basis of assessment as consisting in a percentage on the expenses.

These rules cannot be applied to Italian companies because, as we have seen, the Convention excludes, in its concept of permanent establishments, the carrying out of preparatory or auxiliary activities and because the Convention does not allow for incomes to be fixed without an actual basis.

IV. *Taxation of a permanent establishment*

103

The incomes of a permanent establishment, obtained in Spain, are taxed the same way as resident companies' incomes are. This means, on principle, the rules which apply for liable residents also apply here. It should be blatant that there is no need to study in detail the Spanish tax regulations for company incomes, but there still remain some aspects deserving particular attention. We will be referring to them later, distinguishing each and every component of the tax.

Lastly, it is necessary to specify that we will mainly be referring to the rules on company taxes, defining later some details relating to those permanent establishments owned by natural persons.

A. Basis of assessment

The basis of assessment will be made up of incomes obtained by the permanent establishment. Art. 7.2 of the Spanish-Italian Convention says in this respect:

"... this organization is attributed the incomes it has obtained as company distinct and separate, carrying out identical or similar activities, in identical or similar conditions and obtained with total independence from the company to which it belongs".

All this means that to determine the company's income, there apply internal regulations for both takings and correlative expenses. So, in the former there will be included incomes from sales, work and services, the amount of internal capitalized works, cuttings and discounts, subsidies, increases in capital, etc.

Amongst the outgoings the following will be considered: taxes and non-national recharges, social security costs, purchases and acquisitions, personnel costs, pecuniary considerations for provisions and services, financial charges, depreciation, allocations to contingency funds as provided by law (credit depreciation, risks, liabilities, etc.), some voluntary conveyances.

There are many problems relating to the determination of permanent establishments' incomes. These are the most crucial:

1) First of all, there could be the problem with attributing incomes to the organization's activity. In other words, the fact that there exists a permanent establishment does not mean that, amongst its incomes, all of those that the resident company in Italy obtains in Spain, must be included. Only the incomes that can be directly imputed to the permanent establishment will be dealt with by the rules we are analysing.

This regulation is to be found in art. 7.5 of the Spanish-Italian Convention and it states:

"If the takings include incomes dealt with separately in other articles of the Convention, the provisions of these will not be interfered with by the present article".

2) The second question to confront is the rule of the separation of incomes. The Spanish-Italian Convention does not contain a rule for the simultaneous existence of divers permanent establishments.

Internal Spanish law does not adopt a univocal solution and it seems to allow the non-resident company choice in this matter. In fact, art. 49 of the law on company tax dictates that a non-resident company will be able to make use of divers permanent establishments when the following conditions manifest themselves:

- a) in the case of activities clearly differentiated;
- b) that the activities be managed separately

Therefore, joint management, even if installations and activities are differentiated, will mean the existence of only one permanent establishment.

The option that, in my opinion, the Spanish legislation allows in an implicit manner, is not merely academic, but entails very clear practical

consequences. In the case of separate management, we will find distinct liable subjects and this entails formal outcomes (for example, every permanent organization will have a different fiscal number for identification) and material consequences (results will have to be calculated separately, it will not be possible to balance out the losses of one organization with profits of the other, deductions and exemptions will not be transferable, etc.).

3) Another group of problems to address derives from the relationship between permanent organizations and their non-resident parent company. And here there a number of questions to go through.

One of these concerns how to value economic transactions between the two companies. Spanish internal law does deal with this aspect which is known as "transfer prices". In this case one applies the rules art. 16, law on company tax (the application of this law is the one preferred, as provided by art. 9.b of the Spanish-Italian Convention). The following are the enforceable rules:

a) The valuation of the transactions must be carried out in conformity with the prices that would have been practised in normal market situations between independent companies.

b) This rule of valuation is a right given to the Administration.

c) Eventual adjustments to companies' results cannot bring to a higher income than that deriving from the transaction for the whole entity (that is, both the permanent establishment and the parent company).

d) A procedure is established to agree on transfer prices among the companies in question and the tax Administration.

Another issue refers to the deductibility of some costs imputed to the parent company, distinct from administration and management costs, which we will soon cover in this paper. I am referring, in particular, to financial costs. The Spanish-Italian Convention does not cover this aspect, which is left to internal law. Well, the internal rules do not admit their deductibility. So, in art. 50, c. 1, law on company tax, it is established that:

"Amounts corresponding to the cost of the company's equity capital directly or indirectly submitted to the permanent establishment will in no case be deductible".

This standard holds also (as the Spanish tax law supports) in those cases where there is a convention of double taxation similar to the Spanish-Italian one (circular 19/7/88). The reason seems to be one of absence, on the part of the permanent establishment, of independent status, which would deny the existence of mere lending transactions thus revealing, instead, an intention to empty the business income of the permanent establishment.

4) We emphasized earlier that the income of the permanent establishment has to be calculated using the rules which apply to liable residents. This is a requirement of the principle of non-discrimination already looked at. Well, there is a type of cost the Convention recognises expressly for permanent establishments. Art. 7.3 makes reference to management and general administration expenses defrayed for the permanent establishment's objectives, and they comprise both costs sustained in Spain and those met outside of our country. Both the Convention and the Spanish regulations demand that said expenses be reasonable, adding to this some other requisites of a formal nature, such as separate inscription of the profit and loss account, and constancy, through annotations or memoranda, of accounts, criteria and section models.

There are two issues to look at in terms of management and administration costs. The first one consists in identifying which concepts form part of the general definition. The Spanish tax administration admits costs with a wide criterion, provided they relate to the permanent establishment's activity. So, for instance, it accepted an insurance company's distribution of reinsurance costs among various agencies, when these related to insurance risks (DGI response 16/3.82) or, again, that a bank branch deducted amounts paid to its parent company to obtain funds to allocate to the Spanish market, provided that the type applied is analogous to that normally applicable in the interbank market (DGI response 22/7/81), or, finally, that a permanent establishment deducted as a cost, the parent company's charge for temporal use of an asset belonging to the latter (DGI response 6/6.91).

The latter question concerns fixing criteria to allocate management and administration costs taking into account that the majority of these are indivisible. Art. 30.1.b of the law on company tax states that the permanent establishment is allocated the proportional part of the costs of factors utilised. Due to the frequent complications arising from the application of this, it is accepted that the costs be divided in proportion to one of the following parameters: turnover, direct costs and expenses, medium rotation of those elements of fixed assets undergoing economic utilization or medium total rotation of the input employed.

5) Among the incomes of the permanent establishment there are capital gains deriving from its activity. There is no provision which prohibits or limits this matter. What we must ask is whether for the Italian company based in Spain, art. 48.2 of the company tax law is applicable. According to this law there is an alteration in capital (and therefore there can be capital gains) in the case of re-exportation of factors acquired, to be utilised in the activities carried out by a permanent establishment.

There is no doubt about the application of this precept when re-ex-

portation is done to transfer factors to a third company. It is not necessary to have a specific discipline when this happens, for it falls in the category of the general rules for Spanish company tax.

Then, when the transfer is realized towards another permanent establishment or the parent company, this precept becomes doubtful:

a) First of all, there does not subsist a transfer of the property of an asset, a necessary requisite of the company tax law if we are to have a capital gain subject to taxation.

b) Secondly, it is not possible to apply this precept to permanent establishments of Italian companies, if the transfer of the proceeds from branches of Spanish companies is not demanded. Again, the principle of non-discrimination extensively referred to in this paper disallows this practice.

If capital gains are unrealizable through transfer of profits to the parent company, then neither are decreases of capital realizable to reduce the permanent establishment's incomes.

B. Tax debt

Incomes of permanent establishments are subject to the normal company tax rate, which is 35%.

The result deriving from the application, to the basis of assessment, of this rate is called, in Spanish legislation, integral amount. However, the sum to cash does not coincide, in the majority of cases, with this integral amount, as there are many deductions to make and exemptions to consider. These are applicable, also, towards non-resident companies by virtue of the non-discrimination principle, which we keep referring to.

Normally, the Spanish internal legislation accepts these exemptions for non-residents, with a few exceptions. So, in art. 50.4 of the company tax law, there are limitations as to the deductions that permanent establishments with non-continuative activity can make use of. This limitation is contrary to what is provided by the Spanish-Italian Convention, and must, therefore, be considered unlawful. According to what we have seen there is no room for this category in said Convention: otherwise we would be dealing with a permanent establishment, in which case we have all the established rules, which include ones on deductions; or, instead, we might be dealing with a non-resident company operating without permanent establishment. Again, in this case, there are apposite rules.

The deductions admitted by the Spanish legislation are the following:

a) deductions to avoid double internal taxation of dividends and capital gains. Normally a 50% deduction is allowed (sometimes a 100%) of the proportional part corresponding to the basis of assessment obtained from dividends and capital gains.

b) Deductions to avoid international double taxation. The rules are similar to those of the Convention, referred to earlier.

c) Deductions to avoid the double taxation of distributed dividends and capital gains of non-resident companies. The admitted amount of deductible tax, for the non-resident company, is that which corresponds to said dividends and capital gains. It is required that at least 5% of shares in the non-resident company be owned and that the deduction should not exceed the amount that would have had to be paid in Spain for said dividends and capital gains (however, the exceeding part can be deducted the following years).

d) Deductions for investments. The deduction of a percentage of investments in certain activities (export, development, etc.), in producer goods and also of a sum to employ workers with physical and psychological disabilities.

108

The result of the application, on the integral amount, of the deductions forming part of those just mentioned, is acknowledged as liquid amount, the actual quantity obtained by satisfying, conceptually, the company tax.

When compiling the declaration, one will deduct the withholdings carried out on the takings of the liable subject and payments and takings carried out in part payment. If the result is positive, the difference will have to be taxed (this is called, for obvious reasons, differential amount); if the result is negative the Office will refund the exceeding part up to the maximum limit of the tax deductions and of the payments or takings in part payment.

As well as the company tax, in the Spanish legislation there are two taxes collectable from non-residents, although it must be noted immediately that these are not applicable to Italian companies with permanent establishment in Spain.

The first of these, with a 25%, is that which hits incomes obtained by the permanent establishment and transferred abroad. This tax is not applied to the organizations we are dealing with, by virtue of what is provided by art. 51.3 of the company tax law, establishing:

"Complementary taxation will not be enforceable, following the rule of reciprocity, to incomes obtained in Spain by permanent establish-

ments, belonging to companies with fiscal residence in the E.C.”.

The second tax is that which, since Jan '92, has fallen on immovable property of non-resident bodies. This tax, the primary purpose of which is one of control rather than of revenue, comes with a long list of exceptions. Among these, for what concerns us here, one finds the exemption of fixed assets owned by resident companies in countries where the Convention has an information exchange clause (sanctioned by art. 25 of the Spanish-Italian Convention) and the exemption of fixed assets of bodies carrying out, in Spain, economic activities. In one of the two exemptions, one must include that of fixed assets owned by Italian companies with permanent establishment in Spain.

C. Management of the company tax

This examination would be incomplete if it did not address certain rules regarding the management of the company tax; rules that also hold for permanent establishments. The most important of these regards the sums that have to be cashed during the fiscal year (consisting of the organization's economic year, which cannot be over 12 months) in part payment of the final tax.

For withholdings one intends the sums that a person detracts from incomes of another person, to be cashed by the Treasury and that constitute a payment on account of the tax owed by the latter person.

So, organizations have to carry out and be subjected to withholdings.

They have to carry out tax deductions when they pay incomes from employment, professional and artistic earnings and capital gains. There is a very heavy sanction, in the Spanish legislation, for failing to fulfil this obligation: the penalties oscillate between 75% and 150% of the amount deducted and not paid to the Treasury or of the amounts that went without deduction.

Also, permanent establishments are subject to a tax (at present a 25%) for unearned income. Incomes of this kind are considered dividends and sharing of profits or those deriving from lent capital (interests and rents of any kind) and from the transfer of goods, titles, business or mines.

There are numerous exceptions to the obligation of active and passive deduction. The most relevant, of interest to us, is that concerning incomes which, having to be qualified *prima facie* like capital ones, constitute income components from the usual activity carried out by the permanent establishment (for example incomes from technical assistance or from the transfer of property of industrial and patent property rights). This is how the Administration pronounced itself on some occasions (DGI response 29/4/83).

Also, permanent establishments must carry out, periodically, part payments for the liquidation corresponding to each financial year. At present this payment must take place in the first days of the month of April, October and December for the 18% or 25% of the amount corresponding to the last financial year the deadline for which, for tax return purposes, has been missed.

V. Taxation of permanent establishment in the regime of personal income tax

The reform, introduced in 1992, of the Spanish personal income tax provides, besides other provisions, the unification of the tax regime to determine company incomes independently from the subject generating them (natural person, corporate body). This means, in the perspective we are looking at, that permanent establishments situated in Spain and owned by natural persons resident in Italy, will be governed by the taxation we have analysed this far. However, there are some details worth evincing.

1) It is possible to encounter some differences between costs admitted as deductions in the company tax regime and those accepted (as deductions) in personal income tax conditions. In particular, it is interesting to note that 1% of gross takings is allowed as deductible cost in professional activities; a concept of expense difficult to justify.

2) There are considerable differences regarding the method for determining the basis of assessment.

In the Spanish company tax, the basis of assessment is always calculated directly, taking as basis the undertaker's accounts (the keeping of which is compulsory), with the possibility of later comparison and inspection on the part of the tax administration. In the absence of books, the same administration will estimate the basis relying on data and clues it can make use of (previous years' incomes or similar situations, medium incomes for the sector, etc.).

Well, in the personal income tax, incomes of small economic activities are determined by procedures of objective estimate. This regime is applied automatically to undertakers and professionals, provided that they do not expressly renounce its application before the beginning of the fiscal year. This stands, obviously, for permanent establishments owned by natural persons resident in Italy. The regime of objective estimate, thorough use of figures, indexes or models, is applied in sectors specifically determined by the tax Administration and it consists in the determination of income by using figures, indexes, models referring to each of the

economic activities (volume of operations, number of workers, electricity used, area of premises, etc.).

3) As to what is deductible from the amount, Spanish law provides for a number of limitations.

It accepts deductions relating to business investment and those intended to avoid double taxation, but not those of a personal or family type (deductions for dependent family members, hospital and insurance expenses, subsistence benefits). My opinion is that this limitation to deductions does not contradict the Spanish-Italian Convention, as art. 23.2, after levelling the taxation of a permanent establishment to that of resident companies, establishes:

“This provision cannot be interpreted in the sense that it should compel a contracting nation to concede personal deductions to the residents of the other, as well as relief and fiscal deductions it concedes to its own residents, in view of their civil status or their dependent family”.

VI. Further taxes applicable to permanent establishments

The latent idea, in the tax regime applicable to permanent establishments in Spain for persons resident in Italy, is that they have to be treated as Spanish residents (obviously with the appreciable differences already discussed).

111

This means that permanent establishments are liable for the rest of taxes collectable in Spain. The Spanish Administration has had occasion to express this view, so the DGI response 21/6/90 goes as follows:

“Permanent establishments are also subject to national indirect taxation and to whatever local tax is applicable, as if one were dealing with bodies resident in Spain”.

It is not possible to examine, not even with cursoriness, taxes that could be collectable from permanent establishments, however; this exposition would hardly be complete if it did not even cite the most relevant.

Non-resident natural persons are subject to property tax for assets and rights situated, to be exercised or to be carried out on Spanish territory. In spite of this, assets relating to economic activities are exempt, if, of course, there subsist certain requisites.

This exception, must be considered applicable to residents in Italy with permanent establishments in Spain, in virtue of the principle of non-discrimination.

All permanent establishments, whether belonging to a company or to a natural person, are subject to the following:

- 1) *national indirect taxation*. It consists of the following taxes:

a) Tax on transfers and authenticated juridical deeds (1). What concerns us here is that it hits some purchases exempt from VAT (urban immovables already been used and non-urbanised land) some notarial deeds (1) (originals of private contracts) or of a commercial type (mainly bills of exchange);

b) VAT. It hits, as we know, all transactions carried out by entrepreneurs or professionals;

c) special taxes, which hit the production of alcohol, oil and natural gas and tabac. Also, they hit the purchases of vehicles (since 1993), insurance premiums (since 1997) and electricity (since 1st of Jan. 1998).

2) *local taxation*. It comprises the following taxes:

a) Tax on immovable property. This tax hits ownership of immovable goods, the titularity of a life tenancy or a right of superficies or a government concession on said goods. The tax falls on the value of the immovable property.

b) Tax on economic activities. It hits business, professional and artistic activities. The entity is determined by the nature of the activity and the surface destined to the same. We should underline, also, that local bodies may fix some extra charges.

c) Tax on mechanical traction vehicles. It hits ownership of such vehicles, having been judged fit for circulation.

d) Tax on constructions, installations and works. It is a positive tax hitting the realization of any construction, installation and work for which a building licence or planning permission is required.

e) Tax on the increase in value on urban land. It hits the increase in value of said land manifesting itself through the transfer of ownership or the constitution or transfer of any real right of enjoyment, limiting of ownership, on said estates. The City Council can also deliberate on this tax.

Josè Manuel Tejerizo Lòpez

(1) Please note that these written documents are typical of civil law system.

Il regime tributario dei non residenti con stabile organizzazione in Spagna e la convezione sulla doppia imposizione tra Spagna e Italia (*)

Josè Manuel Tejerizo Lòpez

Prof. Dott., Ordinario di Diritto Finanziario e Tributario della U.N.E.D. (Madrid)

I. Introduzione

La moltiplicazione delle relazioni economiche internazionali ha posto ormai da tempo problemi nella applicazione dei tributi. Questi problemi derivano dal fatto incontestabile che le operazioni economiche, o i loro risultati, a volte finiscono con l'essere assoggettate simultaneamente a varie sovranità tributarie, e a volte a nessuna.

È evidente che l'impostazione più corretta è che ogni presupposto di fatto (operazione economica, reddito, ecc.) sia sottoposto ad un solo gravame in un solo paese. Per arrivare a questo risultato si utilizzano nella pratica diversi procedimenti.

Uno di essi è stabilire, nel diritto interno, norme che, da un lato colpiscano i fatti o gli affari che si intendono realizzati dalle persone, o comunque nel territorio sottoposto alla sovranità tributaria, e d'altra parte evitino situazioni di doppia imposizione. Nel diritto spagnolo le leggi che regolano ognuno dei tributi contengono effettivamente regole per delimitare la doppia imposizione internazionale.

Altro procedimento è di stabilire tali regole di delimitazione e di eliminazione della doppia imposizione per via convenzionale, attraverso Convenzioni o Accordi tra le sovranità implicate. Nel nostro campo questo si consegue mediante Accordi bilaterali, essendo praticamente inesistenti gli Accordi internazionali multilaterali. Infatti in materia tributaria le Organizzazioni Internazionali posseggono una capacità di intervento indiretta o mediata, benché a volte tale intervento sia di obbligatoria accettazione da parte degli Stati.

Vediamo due esempi: la OCDE si è limitata (la cosa non è da poco) ad approvare alcuni modelli di convenzioni sulla doppia imposizione,

(*) Testo redatto in lingua italiana dall'Autore.

modelli che servono unicamente da riferimento per quelli che effettivamente sottoscrivono fra loro i paesi interessati. Da parte sua, l'Unione Europea ha dettato norme sulla attribuzione di competenze in materia di Iva, ma tali regole hanno dovuto essere attuate mediante norme del diritto interno di ognuno dei paesi membri.

Infine, l'ultimo procedimento è quello di determinare le norme di delimitazione della sovranità tributaria e della eliminazione della doppia imposizione internazionale mediante la regola della reciprocità. Così si risolvono, per esempio, i problemi del regime tributario dei funzionari diplomatici o consolari, o i problemi del regime tributario delle compagnie di navigazione aerea e marittima internazionali. In ogni caso, l'applicazione del principio di reciprocità in questa materia richiede un riconoscimento espresso, mediante l'approvazione di una norma interna di rango sufficiente (una legge o un regolamento).

Il fenomeno della doppia imposizione internazionale è nella pratica un problema quasi esclusivo delle imposte dirette, cioè quelle che colpiscono il reddito o il patrimonio, per la semplice ragione che in questi tributi l'ambito di applicazione nello spazio, a causa della tendenza espansiva della sovranità tributaria, deriva dalla utilizzazione di due principi simultanei: la residenza dei contribuenti e il luogo di percezione dei redditi. Il primo dei principi si può esprimere notando che si sottopongono a imposizione tutti i redditi dei residenti, qualunque sia il luogo dove si percepiscono (nel Diritto spagnolo dà luogo alla cosiddetta *obbligazione personale* di contribuire). Il secondo si enuncia dicendo che si sottopongono a imposizione i redditi dei non residenti che si considerano realizzati nel territorio sottoposto alla sovranità tributaria (nel Diritto spagnolo dà luogo alla cosiddetta *obbligazione reale* di contribuire).

All'interno di quest'ultima modalità impositiva risulta di importanza capitale la presenza o meno di una organizzazione stabile. Se non esiste tale sede, l'imposizione si verifica per ogni operazione o reddito isolatamente considerato, dando luogo alla vera e propria imposizione reale (secondo la terminologia del Diritto tributario spagnolo). Se esiste sede stabile l'imposizione si avvicina abbastanza, anche se con alcune particolarità, a quella che subiscono i residenti, cioè l'obbligazione personale di contribuire.

Di seguito, esamineremo l'imposizione delle organizzazioni stabili che i residenti in Italia posseggono in Spagna. Per fare questo bisogna tenere in considerazione che esiste una Convenzione italo-spagnola per evitare la doppia imposizione, datata 8 settembre 1977 (ratificata il 10 aprile 1978 e con entrata in vigore il 14 novembre 1980).

Dalla convenzione si possono trarre le seguenti affermazioni:

1) La Convenzione, come tutte quelle della stessa specie, si dedica fundamentalmente a delimitare l'ambito di applicazione degli ordinamenti tributari di Spagna e Italia in quelle ipotesi in cui possono entrare in collisione. Una volta determinata l'Amministrazione competente, si applica il suo ordinamento interno.

2) La Convenzione si applica con prevalenza rispetto alla legislazione interna. Questa regola, che è stata oggetto di viva polemica deriva da quanto previsto nell'articolo 96, comma 1, della Costituzione Spagnola, secondo il quale:

"I trattati internazionali, validamente stipulati, una volta ratificati ufficialmente in Spagna, faranno parte dell'ordinamento interno. Le loro disposizioni potranno essere derogate, modificate o sospese solo nella forma prevista negli stessi trattati o in accordo con le norme generali del Diritto Internazionale".

Così la sua validità è stata accettata dal Tribunale Supremo nelle sentenze del 26 novembre 1991 e del 9 aprile 1992.

3) La Convenzione si applica ai tributi spagnoli attuali, anche se non ancora in vigore quando fu sottoscritta. Così è stabilito nell'articolo 2, comma 4 della stessa:

"La Convenzione si applicherà ai tributi di natura identica o analoga che verranno istituiti posteriormente alla firma della presente Convenzione e che si aggiungeranno agli attuali o li sostituiranno".

Attualmente tali tributi sono l'imposta sul reddito delle persone fisiche (Legge n. 18 del 6 giugno 1991) e l'imposta sulle società (Legge n. 43 del 27 dicembre 1995, con alcune modificazioni successive).

4) La Convenzione stabilisce il principio di non discriminazione, nei seguenti termini (articolo 23, comma 2):

"Un'organizzazione stabile che un'impresa di uno Stato contraente abbia nell'altro Paese contraente non sarà sottoposta ad imposizione in questo Stato in maniera meno favorevole delle imprese di quest'altro Stato che svolgano le stesse attività".

Sono escluse, ciò nonostante, le deduzioni di carattere personale o familiare, come vedremo più avanti.

5) La Convenzione stabilisce alcune regole per evitare la doppia imposizione. Si possono sintetizzare nel seguente modo:

- Saranno deducibili le imposte assolute in Spagna fino alla concorrenza della quota di imposta italiana corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti in Spagna ed il reddito globale.

- L'esenzione in Italia mantiene la progressività, per cui i redditi esenti si considereranno ai fini del calcolo dell'imposta sui restanti red-

diti del residente (naturalmente questa regola ha applicazione pratica nell'imposta sui redditi e non nell'imposta sulle società).

II. Concetto di non residente

La Convenzione del 1977 non stabilisce un concetto di residenza che si imponga agli stati contraenti, di modo che la sua definizione è lasciata ad ogni legislazione interna. Pertanto si deve ricorrere alla legislazione spagnola per determinare quando una persona deve considerarsi o no residente.

La normativa tributaria spagnola non contiene nessuna definizione del "non residente". L'unico accenno (articolo 40 della legge dell'imposta sulle società) si limita a dire che saranno assoggettati ad imposta con la cosiddetta obbligazione reale gli Enti che non posseggono nessuno dei requisiti previsti per radicare la residenza.

Pertanto, la non residenza in territorio spagnolo viene definita per esclusione: qualunque persona che non abbia i requisiti necessari per essere considerata residente in Spagna, viene considerata non residente.

È evidente che dobbiamo dare alcune precisazioni, facendo una distinzione tra le persone fisiche e le persone giuridiche.

Per quanto riguarda la prima, in conformità alla legislazione spagnola, devono essere considerate non residenti le persone con le seguenti caratteristiche:

a) che risiedano per più di 183 giorni, durante un anno solare, fuori dal territorio spagnolo;

b) che non sia in Spagna il nucleo principale o la base delle loro attività imprenditoriali o professionali o dei loro interessi economici.

La legislazione spagnola considera la residenza, come abbiamo appena visto, come pura presenza in territorio spagnolo per almeno 183 giorni l'anno.

Eventuali assenze dal territorio spagnolo non rilevano ai fini del compimento del predetto periodo, salvo la prova della presenza in un altro paese (nel nostro caso l'Italia).

Nella maggior parte dei casi non vi è alcun problema a provare questa presenza, ma potrebbe non essere possibile la prova (per esempio nel caso in cui la persona risieda in vari paesi, senza raggiungere in nessuno di essi una permanenza di 183 giorni). In questo caso dovranno essere applicate le norme stabilite nell'Accordo per evitare la doppia residenza. In ordine di importanza:

1) la persona viene considerata residente nello Stato dove abbia un'abitazione permanente;

2) nel caso in cui abbia abitazioni nei due Stati, sarà residente in quello in cui ha rapporti personali ed economici più stretti;

3) in difetto di quanto sopra, sarà residente nello Stato dove vive abitualmente;

4) se vive abitualmente in entrambi, sarà residente nello Stato nel quale possiede la nazionalità;

5) in difetto di quanto sopra, la residenza verrà attribuita dalle Amministrazioni competenti di comune accordo.

Il principale problema che si pone sulla residenza delle persone fisiche deriva dall'esistenza di unità familiari. Cosa succede quanto un coniuge è residente in Spagna e l'altro no?

L'Amministrazione spagnola difese in passato il criterio della "forza attrattiva" dell'unità familiare. In tali condizioni, un non residente veniva considerato residente se lo era il suo coniuge o qualcuno degli altri membri dell'unità familiare (figli minori). Si possono citare al riguardo, per esempio, le risposte della Direzione Generale delle Imposte (DGI) del 14 agosto 1981, 13 marzo 1986 e 23 dicembre 1987.

La Sentenza del Tribunale Costituzionale Spagnolo del 20 febbraio 1989 dichiarò incostituzionale l'imposizione congiunta dei redditi familiari. Di conseguenza, è possibile difendere oggi la condizione simultanea di residente e non residente di ognuno dei coniugi. L'unica precisazione che dobbiamo fare è che la legislazione spagnola presume, salvo prova contraria, che una persona è residente se lo sono il coniuge ed i figli minori che da questa dipendono.

Per quanto riguarda le società si intende che non sono residenti in Spagna quelle nelle quali non si riscontra nessuno dei seguenti requisiti:

- a) che siano state costituite secondo le leggi spagnole;
- b) che abbiano il domicilio sociale in Spagna;
- c) che abbiano la sede amministrativa effettiva in territorio spagnolo.

Quest'ultimo criterio è quello che risulta determinante al fine di attribuire la residenza ad una società se, d'accordo con le rispettive legislazioni, dovesse essere considerata simultaneamente residente in Spagna e in Italia (articolo 4, comma 3 della Convenzione).

La residenza delle società non pone particolari problemi nella pratica e per questo l'Amministrazione spagnola non ha dovuto pronunciarsi frequentemente al riguardo. Ciò nonostante, qualche volta lo ha fatto considerando, per esempio, che è residente la società, costituita e domiciliata-

ta fuori dalla Spagna, il cui Consiglio di Amministrazione si riunisca nel nostro Paese, quando anche i conti annuali e tutta la documentazione mercantile sia ivi tenuta (risposta della DGI del 12 febbraio 1991).

III. Concetto di stabile organizzazione

A. Convenzione Italo-spagnola

La circostanza che permette di tassare in Spagna i redditi ottenuti da un'impresa situata in Italia è l'esistenza di un'organizzazione stabile.

Secondo quanto stabilisce l'art. 5 della Convenzione, l'espressione "organizzazione stabile" significa un luogo stabile di affari mediante il quale un'impresa realizza tutta o parte della sua attività.

Questa definizione si completa nella Convenzione con una enumerazione delle ipotesi più comuni di organizzazione stabile. In questo modo si comprendono nel termine, tra gli altri, sedi di direzione, succursali, uffici, fabbriche, officine, miniere, cantieri, qualsiasi altro luogo di estrazione di risorse naturali e le opere di costruzione o montaggio la cui durata ecceda i dodici mesi.

Al contrario, non si considera esistente "organizzazione stabile" nelle seguenti ipotesi:

- a) utilizzazioni di installazioni con l'unico scopo di immagazzinare, esporre o consegnare merci appartenenti all'impresa;
- b) mantenimento di un deposito di merci appartenente all'impresa con l'unico scopo di immagazzinarle, esporle o consegnarle;
- c) mantenimento di un deposito di beni o merci dell'impresa con l'unico scopo di farle trasformare da altra impresa;
- d) mantenimento di un luogo fisso di affari con l'unico scopo di realizzare pubblicità per l'impresa, dare informazioni, ricerche scientifiche o altra attività analoga di carattere ausiliario o preparatorio.

Da quanto precede si deducono con chiarezza i punti che caratterizzano le organizzazioni stabili:

1) È un'impresa nel senso stretto del termine. Vale a dire, un'organizzazione di mezzi personali e materiali che hanno come finalità la consegna di beni o la prestazione di servizi. Per questo si escludono dal concetto le mere attività ausiliarie o preparatorie, perché non è possibile attribuire ad esse una parte ragionevole dell'utile di impresa.

2) È un'impresa cui fanno capo attività commerciali o industriali. A

volte è difficile delimitare i confini delle differenti attività economiche, ma per definizione si escludono dal concetto di organizzazione stabile gli sfruttamenti agrari, forestali e del bestiame, che si devono includere nel rendimento degli immobili (articolo 6 della Convenzione), e le attività professionali o artistiche, per le quali la Convenzione conia un concetto simile ed equivalente, quale è la base stabile degli affari (articolo 14).

Sono escluse dal concetto di organizzazione stabile e delle sue conseguenze tributarie, per disposizione espressa della Convenzione (articolo 8), anche le società dedite al traffico marittimo o aereo internazionale. La loro tassazione avviene, in ogni caso, nel paese dove si trova la sede principale della società.

3) È un'impresa che si costituisce con l'intenzione di portare avanti le proprie attività in modo continuativo nel tempo. Questo è difficile da precisare, soprattutto quando si inizia l'attività e non si conosce il successo o il fallimento futuro della stessa, ma si avrà un'organizzazione stabile solo se si intende, "a priori", realizzare un'attività continuativa.

L'Amministrazione spagnola ha avuto occasione di esprimere la sua opinione su questa caratteristica. Così ha considerato che non esisteva organizzazione stabile in un'ipotesi in cui l'attività consisteva nella cessione della capacità di alloggio e servizio di una nave ancorata a Barcellona durante i Giochi Olimpici del 1992 da parte di una compagnia di navigazione italiana (risposta del 16 luglio 1990); e che non esisteva organizzazione stabile per la realizzazione di una sola operazione isolata, di carattere occasionale e durata limitata (risposta del 13 dicembre 1990). Ebbene su questo ultimo caso precisò quanto segue:

"Ciò nonostante, la ripetizione dello stesso tipo di operazioni, anche se queste si interrompono e riprendono dopo un certo tempo, annullerebbe il carattere occasionale dell'attività, determinando che l'insieme delle operazioni, inclusa la prima, si considerino come esercizio di una attività a mezzo di stabile organizzazione".

4) L'attività si sviluppa con subordinazione assoluta alle direttive e all'organizzazione della persona od ente non residente. Così, la Convenzione (art. 5.5) ritiene che non c'è organizzazione stabile quando l'impresa residente in Italia attua le sue attività in Spagna per mezzo di un mediatore, un commissionario generale o qualsiasi altro intermediario che gode di indipendenza, sempre che queste persone agiscano nell'ambito ordinario dell'attività.

5) L'organizzazione stabile non ha personalità giuridica distinta nella persona non residente. In caso contrario ci troveremmo di fronte ad

una filiale situata in Spagna. Le filiali sono società spagnole e pertanto sottoposte ad imposizione come qualsiasi altra, senza alcuna differenziazione.

B. La legislazione interna spagnola

La legislazione interna spagnola, fondamentalmente la legislazione dell'imposta sulle società, regola le organizzazioni stabili in maniera differente da quella che abbiamo visto fino ad ora. Potremmo sorvolare sul suo esame poiché abbiamo detto che le norme della convenzione ispano-italiana per evitare la doppia imposizione prevalgono sulle norme di Diritto Interno. Ma è utile soffermarci brevemente.

A parte piccole differenze nel concetto di organizzazione stabile, che non sono rilevanti per il nostro studio, la legislazione spagnola presenta le seguenti particolarità rispetto a quanto abbiamo appena finito di indicare:

a) Include tra le organizzazioni permanenti quelle nelle quali si svolgono attività agricole, forestali e di allevamento del bestiame, così come quelle dove si svolgono attività professionali e artistiche. Bisogna anche intendere che si considera organizzazione stabile la gestione di beni immobili quando è presente organizzazione d'impresa, esistente, secondo la legislazione spagnola, quando si conta, almeno, su un locale e un impiegato dedito esclusivamente alla attività in questione (così si è inteso nella risposta della DGI del 3 febbraio 1988).

Non c'è alcun problema nel contestare queste norme con quelle della Convenzione Italo-spagnola per ciò che riguarda le attività professionali ed artistiche in quanto questa allude alla sede stabile degli affari (articolo 14), che nella pratica è equiparata all'organizzazione stabile, perciò non esiste alcun inconveniente nell'applicare le sue regole.

Il problema si pone per il resto delle attività predette.

In tutti i casi la questione non risiede nell'imposizione in sé, che si realizza sempre in Spagna (articolo 6 e 7 della Convenzione) bensì nella modalità impositiva: tassazione sui redditi netti se si considerano organizzazioni permanenti, o tassazione sui redditi lordi se si considerano puri rendimenti immobiliari.

Nella nostra opinione, la Convenzione decide solamente di concedere la potestà impositiva allo Stato dove si trovano gli immobili, senza pregiudicare il modo in cui tale imposizione si deve effettivamente realizzare, che sarà quella che deriva dalla normativa interna. In conseguenza, si può intendere che gli sfruttamenti agrari e i redditi di immobili quando si conta su una struttura imprenditoriale sono tassati in Spagna come or-

ganizzazioni stabili. Lo esige, inoltre, l'applicazione del principio di non discriminazione.

b) Dalla regolamentazione dell'imposta sulle società si può dedurre l'esistenza di tre categorie di organizzazioni stabili: organizzazioni stabili con attività continuativa, organizzazioni stabili con attività saltuaria e organizzazioni stabili che non concludono un ciclo mercantile.

La *prima classe* costituisce l'organizzazione stabile che possiamo denominare tipica e la sua caratterizzazione non è differente da quella che deriva dalla Convenzione ispano-italiana. Di conseguenza, le sue norme sono applicabili alle imprese italiane e ad esse ci riferiremo più avanti.

La *seconda classe* include le opere di costruzione o installazione con durata superiore a dodici mesi, le attività economiche da sviluppare in modo saltuario e le attività che hanno per oggetto le risorse naturali.

Tutte queste ipotesi sono incluse nel concetto di stabile organizzazione elaborato dalla Convenzione italo-spagnola e pertanto non vi è contrasto tra questa e la normativa interna spagnola. Le particolarità si trovano nelle opzioni offerte per determinare la base imponibile: o per le regole dell'organizzazione stabile, o per le regole stabilite per i redditi ottenuti senza organizzazione stabile, con alcune particolarità.

Questa opzione può essere utilizzata dalle imprese italiane se è conveniente. Altre volte, al contrario, sussistono regole per determinare l'inesistenza dell'organizzazione stabile (assenza di contabilità separata o mancanza di iscrizione nel registro mercantile); con riferimento alla prima eventualità, nella nostra opinione, ciò risulta ragionevole. Quest'ultimo caso è teorico perché la legislazione spagnola esige sempre tale registrazione. Non significa esigere (come fa la norma) un metodo specifico di determinazione della base imponibile (che non è previsto nella Convenzione), ma ricorrere ai metodi alternativi di calcolo del reddito che con carattere generale, l'ordinamento spagnolo stabilisce (stima indiretta).

Nell'*ultima classe* sono incluse quelle ipotesi in cui i prodotti o servizi realizzati dall'organizzazione sono utilizzati per uso interno, senza che si produca alcuna controprestazione, a parte le spese originarie dall'installazione o luogo del lavoro. La particolarità di questa ipotesi si trova nella base imponibile, che è costituita da una percentuale sulle spese.

Queste regole non possono essere applicate alle imprese italiane perché, come abbiamo visto, nella Convenzione è esclusa dal concetto di organizzazione permanente la realizzazione di attività preparatorie o ausiliarie e perché la Convenzione impedisce che si fissino redditi senza una base effettiva.

IV. Imposizione dell'organizzazione stabile

Il regime tributario dell'organizzazione stabile si caratterizza nell'assoggettare ad imposizione i redditi ottenuti in Spagna allo stesso modo in cui sono tassati i redditi delle società residenti. Questo significa che, per principio, si applicano le stesse norme che valgono per i soggetti passivi residenti. Appare evidente che non ha senso studiare con dettaglio la regolamentazione spagnola sulla tassazione dei redditi d'impresa, ma è vero che esistono aspetti meritevoli di un'attenzione specifica. Ci riferiremo ad essi in seguito, distinguendo i diversi componenti dell'obbligazione tributaria.

È necessario indicare, infine, che faremo riferimento primariamente alle norme sull'imposta sulle società, segnalando in seguito alcune particolarità rispetto alle organizzazioni stabili la cui titolarità spetti ad una persona fisica.

A. Base imponibile

La base imponibile sarà costituita dai redditi ottenuti dall'organizzazione stabile. L'articolo 7, comma 2 della Convenzione ispano-italica dice al riguardo quanto segue:

122 "… si attribuiscono a detta organizzazione i redditi che questa ha ottenuto come impresa distinta e separata che svolga le stesse o simili attività, nelle stesse o simili condizioni, e tratti con totale indipendenza con l'impresa alla quale l'organizzazione stabile appartiene".

Tutto questo significa che si applicano, per la determinazione del reddito d'impresa, le norme del diritto interno sia per quanto riguarda le entrate sia per quanto riguarda le correlative spese. Così, tra le prime è incluso il prodotto delle vendite, prestazioni d'opera e prestazioni di servizi, l'importo dei lavori interni capitalizzati, i ribassi e gli sconti, le sovvenzioni, gli incrementi del patrimonio, ecc.

Tra le uscite si dovranno considerare le imposte e i ricarichi non statali, le spese per la sicurezza sociale, gli acquisti e le acquisizioni, le spese del personale, le controprestazioni per servizi e somministrazioni, gli oneri finanziari, gli ammortamenti, gli accantonamenti ai distinti fondi per spese future ammessi dalla legge (per svalutazione crediti, rischi, responsabilità, ecc.), alcune cessioni a titolo gratuito, ecc.

Sono vari i problemi posti dalla determinazione del reddito delle organizzazioni stabili. I più importanti sono i seguenti:

1) In primo luogo può porsi il problema dell'attribuzione dei redditi all'attività dell'organizzazione. Detto in altro modo, l'esistenza di un'orga-

nizzazione stabile non significa che debbano includersi tra i suoi redditi tutti quelli che la società residente in Italia ottiene in Spagna. Saranno attribuiti e saranno regolati dalle norme che stiamo analizzando solo quelli che possano imputarsi direttamente all'organizzazione stabile.

Questa regola si trova raccolta nell'articolo 7, comma 5 della Convenzione ispano-italiana che sottolinea:

“Se le entrate comprendono redditi regolati separatamente in altri articoli di questa convenzione, le disposizioni di quelli non rimarranno assoggettate a quelle del presente articolo”.

2) La seconda questione che dobbiamo affrontare è la regola di separazione dei redditi. La Convenzione ispano-italiana non contiene nessuna norma che regoli l'esistenza simultanea di più organizzazioni stabili. Pertanto non si pronuncia sulla considerazione congiunta o separata dei loro redditi.

La legislazione interna spagnola non adotta una soluzione univoca e sembra permettere la scelta da parte della società non residente. Infatti, l'articolo 49 della legge dell'imposta sulle società stabilisce che una società non residente potrà disporre di diverse organizzazioni stabili quando si verifichino i seguenti presupposti:

- a) che svolgano attività chiaramente differenziabili;
- b) che la gestione si svolga in modo separato

123

Basta, pertanto, che la gestione si svolga congiuntamente perché, nonostante l'esistenza di installazioni e anche attività differenziate, si consideri che esiste una sola organizzazione stabile.

L'opzione che, secondo la mia opinione, concede in modo implicito la legislazione spagnola, non è meramente accademica, ma possiede conseguenze pratiche evidenti. Nell'ipotesi di gestione separata, ci troveremo con soggetti passivi distinti e questo comporta conseguenze formali (per esempio, ogni organizzazione permanente avrà un numero di identificazione fiscale differente) e conseguenze materiali (i risultati dovranno essere calcolati separatamente, non sarà possibile compensare le perdite di un'organizzazione con gli utili dell'altra, le deduzioni ed esenzioni di un'organizzazione non saranno trasferibili all'altra, ecc.).

3) Altro gruppo di problemi deriva dalle relazioni esistenti tra un'organizzazione permanente e la società madre non residente. Qui sono varie le questioni da porre.

Una di esse ha riguardo alla valorizzazione delle operazioni economiche che si realizzano tra l'una e l'altra. La legislazione interna spagnola si riferisce espressamente alla questione, e ci troviamo davanti a ciò che

si conosce con il nome di operazioni vincolate (transfer prices). In queste condizioni risultano applicabili le regole stabilite nell'articolo 16 della legge dell'imposta sulle società (la sua applicazione può intendersi favorita per quanto disposto nell'articolo 9, lettera *b*), della Convenzione italo-spagnola). Tali regole sono:

a) La valutazione delle operazioni deve farsi in conformità con i prezzi che sarebbero praticati in condizioni normali di mercato tra società indipendenti.

b) Questa regola di valutazione è una facoltà che si concede all'Amministrazione.

c) Gli eventuali aggiustamenti nei risultati d'impresa non possono avere come risultato un reddito maggiore da quello derivato dall'operazione per l'insieme delle entità (cioè, sia per l'organizzazione stabile sia per la società madre).

d) Si stabilisce un procedimento per concordare i prezzi di trasferimento tra le società interessate e l'Amministrazione tributaria.

Altra questione allude alla deducibilità di alcuni costi imputati dalla casa madre distinti da quelli di direzione e amministrazione di cui diremo subito, in particolare quelli di carattere finanziario. La Convenzione italo-spagnola non fa riferimento al problema per il quale sembra lasciare la soluzione al Diritto interno. Ebbene la normativa interna spagnola non ne consente la deducibilità. Così, nell'articolo 50, comma 1, lettera *c*), della legge istitutiva dell'imposta sulle società si stabilisce:

"In nessun caso risulteranno deducibili importi corrispondenti al costo dei capitali propri dell'Ente sottoposto direttamente o indirettamente all'organizzazione stabile".

Questo criterio è stato mantenuto dall'Amministrazione tributaria spagnola, incluse le ipotesi nelle quali esiste una convenzione di doppia imposizione simile a quella ispano-italiana (Circolare del 19 luglio 1988). La ragione sembra risiedere nell'assenza di personalità indipendente dell'organizzazione stabile che impedisce il riconoscimento dell'esistenza di mere operazioni di prestito e rivelando così, al contrario, una intenzione di svuotamento del reddito d'impresa dell'organizzazione permanente.

4) Abbiamo sottolineato prima che il reddito dell'organizzazione stabile deve essere calcolato utilizzando le stesse regole stabilite per i soggetti passivi residenti. Lo esige il principio di non discriminazione al quale abbiamo già fatto riferimento. Ebbene, esiste un tipo di costo che la Convenzione riconosce espressamente per le organizzazioni permanenti. L'articolo 7, comma 3, si riferisce alle spese di direzione e generali di amministrazione sostenute per gli scopi dell'organizzazione stabile, com-

prendendo sia i costi sostenuti in Spagna sia i costi sostenuti fuori dal nostro paese. Tanto la Convenzione, quanto la legislazione interna spagnola esigono che tali spese siano ragionevoli, aggiungendo a questo qualche altro requisito di carattere formale, come l'iscrizione separata nel conto economico e la costanza, mediante annotazione o memoria, degli importi, criteri e modelli di riparto.

Sono due i problemi posti dai costi direzionali e di amministrazione. Il primo di essi è quello di determinare quali concetti rientrano nella definizione generica. L'Amministrazione tributaria spagnola ammette con criterio ampio questi costi, sempre che siano relativi all'attività dell'organizzazione stabile. Così, a titolo di esempio, ha accettato che una compagnia di assicurazione distribuisca i costi di riassicurazione tra le varie agenzie, che attengano ai rischi di assicurazione (risposta della DGI del 16 marzo 1982); o ancora che una filiale bancaria deduca gli importi pagati alla casa madre per l'ottenimento di fondi per la collocazione nel mercato spagnolo, sempre che il tipo applicato sia analogo a quello normalmente applicabile nel mercato interbancario (risposta della DGI del 22 luglio 1981); o infine un'organizzazione permanente deduca come costo l'imputazione realizzata dalla casa madre per l'utilizzo temporale di un bene attivo di proprietà di questa (risposta della DGI del 6 giugno 1991).

Il secondo dei problemi si trova nel fissare i criteri di imputazione dei costi di direzione e amministrazione tenendo in considerazione che la maggior parte di essi sono indivisibili. L'art. 30.1.b), della legge istitutiva dell'imposta sulle società indica che si debba imputare all'organizzazione stabile la parte proporzionale del costo dei fattori utilizzati per essa. Siccome nella maggior parte dei casi questo è di difficile applicazione, accetta che i costi si ripartiscono in proporzione a qualcuno dei seguenti parametri: cifra d'affari, costi e spese diretti, rotazione media degli elementi delle immobilizzazioni materiali sottoposte a sfruttamento economico o rotazione media totale dei fattori produttivi impiegati.

5) Tra i redditi dell'organizzazione stabile si trovano gli incrementi patrimoniali derivanti dall'attività della stessa. Non esiste alcuna disposizione che proibisca o limiti questa considerazione. Il problema che ci poniamo è se risulta applicabile alle imprese italiane con organizzazione stabile in Spagna la norma stabilita nell'articolo 48, comma 2, della legge istitutiva dell'imposta sulle società, secondo la quale esiste alterazione patrimoniale (e pertanto può esistere incremento patrimoniale) nei casi di riesportazione di fattori acquisiti per essere utilizzati nelle attività svolte da un'organizzazione stabile.

Non c'è alcun dubbio sull'applicazione del precetto quando la riesportazione si effettui per trasferire i fattori a una terza società. Non sa-

rebbe necessario che l'ipotesi fosse espressamente contemplata, poiché ricade nelle regole generali dell'imposta sulle società spagnole.

Ebbene, quando il trasferimento si realizza verso un'altra organizzazione stabile o verso la società madre, l'applicazione del precetto diventa dubbia:

a) in primo luogo non esiste un trasferimento della proprietà del bene, requisito necessario secondo la legge istitutiva dell'imposta affinché esista un incremento di patrimonio sottoposto a tassazione.

b) In secondo luogo, non è possibile applicare questo precetto alle organizzazioni permanenti di società italiane, se non si esige il trasferimento dei realizzi dalle filiali di società spagnole. Lo proibisce il principio di non discriminazione al quale abbiamo fatto riferimento in forma ripetitiva.

Ebbene, se non è possibile che si verifichino incrementi patrimoniali per il trasferimento di utili alla società madre, nemmeno si possono verificare diminuzioni del patrimonio che possano diminuire i redditi dell'organizzazione stabile.

B. Debito tributario

126

I redditi dell'organizzazione stabile sono sottoposti alla aliquota ordinaria dell'imposta sulle società, che è attualmente del 35%.

Il risultato che deriva dall'applicazione alla base imponibile dell'aliquota del tributo riceve, nella legislazione spagnola, il nome di quota integra. Ciononostante la somma da incassare non coincide, nella maggior parte delle ipotesi con la quota integra perché esistono numerose deduzioni ed esenzioni. Queste si applicano anche alle società non residenti in virtù del principio di non discriminazione al quale facciamo costante riferimento.

In generale, la legislazione interna spagnola riconosce tali esenzioni per i non residenti, con qualche eccezione. Così, nell'articolo 50, comma 4, della legge istitutiva dell'imposta sulle società sono limitate le deduzioni che le organizzazioni permanenti con attività non continuativa possono utilizzare. Tale limitazione è contraria a quanto disposto nella Convenzione italo-spagnola e deve, pertanto, essere considerata illegale. Secondo ciò che abbiamo visto non esiste spazio per questa categoria nella menzionata Convenzione: o ci troviamo di fronte ad un'organizzazione stabile, nel qual caso si applicheranno tutte le norme stabilite a tale effetto, tra queste quelle riferite alle deduzioni; o al contrario, ci troviamo davanti ad una società non residente che opera senza organizzazione stabile, nella cui ipotesi si applicheranno le norme corrispondenti a tale situazione.

Le deduzioni ammesse dalla legislazione spagnola sono le seguenti:

a) Deduzioni per evitare la doppia imposizione interna di dividendi e plusvalenze. In generale si consente la deduzione del 50% (in alcuni casi del 100%) della parte proporzionale che corrisponde alla base imponibile derivata da dividendi e plusvalenze.

b) Deduzioni per evitare la doppia imposizione internazionale. Le norme sono simili a quelle contenute nella Convenzione italo-spagnola, alle quali abbiamo fatto riferimento in precedenza.

c) Deduzioni per evitare la doppia imposizione dei dividendi distribuiti e plusvalenze di società non residenti. Si ammette la deduzione dell'imposta pagata dalla società non residente nella misura corrispondente a tali dividendi e plusvalenze. Si richiede che si posseggano almeno il 5% delle partecipazioni nella società non residente e che la deduzione non ecceda la quota che si sarebbe dovuta pagare in Spagna per tali dividendi e plusvalenze (però, l'eccesso si può dedurre negli anni successivi).

d) Deduzioni per investimenti. È consentita la deduzione di una percentuale degli investimenti in certe attività d'esportazione, di sviluppo, ecc.) in beni capitali e una somma per la contrattazione dei lavoratori con deficienze fisiche o psichiche.

127

Il risultato dell'applicazione sulla quota integra delle deduzioni che rientrano tra quelle che abbiamo appena citato, si riconosce come quota liquida, che è la quantità che effettivamente si ottiene soddisfacendo concettualmente l'imposta sulle società.

Nel momento della compilazione della dichiarazione si dedurranno le ritenute effettuate sulle entrate del soggetto passivo e i pagamenti o entrate effettuati in acconto. Se il risultato è positivo si dovrà assoggettare a tassazione la differenza (denominata, per ragioni ovvie, quota differenziale); se il risultato è negativo l'Ufficio rimborserà l'eccedenza fino al limite massimo delle ritenute e dei pagamenti e entrate in acconto.

Oltre all'imposta sulle società, esistono nella legislazione spagnola due imposte esigibili dai non residenti, benché si debba avvertire immediatamente che non sono applicabili alle società italiane con organizzazione stabile in Spagna.

La prima di esse è quella che ricade sui redditi ottenuti dall'organizzazione stabile che vengono trasferiti all'estero, con una percentuale del 25%. Questo tributo non si applica alle organizzazioni di cui ci stiamo occupando in virtù di quanto disposto nell'articolo 51, comma 3, della legge istitutiva dell'imposta sulle società che stabilisce quanto segue:

"L'imposizione complementare non sarà applicabile, a regola della re-

ciprocità, ai redditi ottenuti in Spagna da organizzatori stabili appartenenti a società con residenza fiscale nell'Unione europea".

La seconda imposta è quella che ricade, dal gennaio 1992, sui beni immobili degli Enti non residenti. Questo tributo, la cui finalità primaria è di controllo più che di gettito per il Tesoro, conosce un'ampia lista di esclusioni. Tra queste, per quello che ci interessa, si trova l'esonero degli immobili di proprietà degli Enti residenti in paesi con Convenzione con clausola di scambio di informazioni (sancita dall'articolo 25 della Convenzione italo-spagnola), e degli immobili di proprietà di enti che svolgono in Spagna attività economiche. In una delle due esenzioni va inclusa quella degli immobili di proprietà di società italiane con organizzazione stabile in Spagna.

C. Gestione dell'imposta sulle società

Non sarebbe completo questo esame se non facessimo menzione, seppure sommaria, di certe norme di gestione dell'imposta sulle società, norme che vengono applicate anche alle organizzazioni stabili.

Quelle più importanti sono quelle che riguardano le somme che si devono incassare durante il periodo di imposta (che comprende l'esercizio economico dell'organizzazione, che non può superare i 12 mesi), in acconto dell'imposta definitiva.

Per ritenute bisogna intendere le somme che una persona detrae dai redditi che corrisponde ad altra persona, somme che devono essere incassate dal Tesoro e che costituiscono un pagamento in acconto dell'imposta dovuta da quest'ultima.

Così, le organizzazioni devono praticare e devono subire ritenute.

Devono praticare ritenute quando pagano redditi di lavoro dipendente, redditi professionali o artistici e redditi di capitale. Il compimento di questo obbligo di ritenuta è sanzionato severamente dalla legislazione spagnola, con sanzioni pecuniarie che oscillano tra il 75 e il 150% della somma ritenuta e non versata al Tesoro o delle somme non assoggettate a ritenuta che avrebbero dovuto esserlo.

Inoltre le organizzazioni stabili devono subire una ritenuta (in questo momento del 25%) quando percepiscono redditi di capitale. Per redditi di capitale s'intendono le retribuzioni di capitale proprio (dividendi e partecipazioni ai redditi di società, quelle derivanti da capitale ceduto a prestito (interessi e canoni di ogni tipo), e i corrispettivi per la cessione di beni, diritti, affari o miniere.

Esistono numerose eccezioni all'obbligo di ritenuta attiva e passiva. La più importante, per ciò che ci interessa, è quella che riguarda i redditi che, dovendosi qualificare *prima facie* come quelli di capitale, costi-

tuiscono componenti di reddito derivati dall'attività abituale svolta dall'organizzazione stabile (per esempio, redditi derivanti dall'assistenza tecnica, o dalla cessione di diritti di proprietà industriale o intellettuale). Così si è espressa l'Amministrazione in alcune occasioni (risposta della DGI del 29 aprile 1983).

Inoltre, le organizzazioni stabili devono effettuare periodicamente versamenti in acconto della liquidazione corrispondente ad ogni esercizio. Attualmente il versamento deve effettuarsi nei primi giorni dei mesi di aprile, ottobre e dicembre, essendo la sua misura del 18 o 25 % della quota dell'ultimo esercizio il cui termine per la dichiarazione fosse scaduto.

V. Tassazione delle organizzazioni stabili nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche

La riforma, introdotta nel 1992, dell'imposta spagnola sul reddito delle persone fisiche prevede, tra le altre disposizioni, l'unificazione del trattamento tributario applicabile per determinare i redditi d'impresa indipendentemente dal soggetto che la genera (persona fisica o persona giuridica). Questo significa, nella prospettiva che ci interessa, che le organizzazioni permanenti situate in Spagna di proprietà di persone fisiche residenti in Italia avranno il regime impositivo che abbiamo visto fino a qui. Esistono, non di meno, alcune particolarità che vale la pena mettere in evidenza.

129

1) È possibile incontrare alcune differenze tra i costi ammessi in deduzione nel regime impositivo dell'imposta sulle società e quelli ammessi nel regime impositivo dell'imposta sui redditi. In particolare, è interessante indicare che si ammette come costo deducibile nelle attività professionali l'1% delle entrate lorde, un concetto di spesa di difficile giustificazione.

2) Esistono sensibili differenze riguardo ai metodi di determinazione della base imponibile.

Nell'imposta spagnola sulle società la base imponibile si determina sempre in modo diretto, prendendo come base la contabilità dell'imprenditore (la cui tenuta è obbligatoria), con possibilità di riscontro e ispezione successiva da parte dell'Amministrazione tributaria. In assenza di contabilità, la stessa Amministrazione stimerà la base imponibile in funzione dei dati e degli indizi dei quali può comunque disporre (redditi di altri anni o di soggetti in situazioni simili, redditi medi del settore, ecc.).

Ebbene, nell'imposta sui redditi delle persone fisiche i redditi delle piccole attività economiche si determinano utilizzando procedimenti di stima obiettiva. Questo regime si applica automaticamente agli imprenditori e ai professionisti soggetti, salvo che rinuncino espressamente alla sua applicazione prima dell'inizio del periodo d'imposta. Questo vale, evidentemente, per le organizzazioni stabili che appartengono a persone fisiche residenti in Italia. Il regime di stima oggettiva per cifre, indici o moduli si applica ai settori di attività specificamente determinati dall'Amministrazione tributaria e consiste nella determinazione del reddito utilizzando cifre, indici o modelli che facciano riferimento ad ognuna delle attività economiche (volume delle operazioni, numero dei dipendenti, energia consumata, superficie dei locali, ecc.).

La determinazione dei redditi per questi regimi riguarda le operazioni correnti e le vendite di immobilizzazioni (esclusi gli immobili e le navi) e non potrà mai dar luogo all'imposizione della differenza tra il reddito presunto e il reddito reale.

3) Per quanto riguarda le deduzioni della quota, la legge spagnola limita quelle applicabili alle organizzazioni stabili.

Ammette quelle riferite all'investimento imprenditoriale e quelle tese ad evitare la doppia imposizione, ma non quelle afferenti alle condizioni personali e familiari (deduzioni per familiari a carico, per le spese ospedaliere, per l'acquisizione del reddito di sussistenza, per spese di assicurazione, ecc.).

Secondo la mia opinione, questa limitazione di deduzioni non è in contraddizione con la Convenzione italo-spagnola, in quanto l'articolo 23, comma 2, dopo aver equiparato l'imposizione dell'organizzazione stabile a quella delle imprese residenti, stabilisce:

“Questa disposizione non può essere interpretata nel senso dell'obbligare uno Stato contraente a concedere ai residenti dell'altro Stato le deduzioni personali, gli sgravi e le deduzioni fiscali che concede ai propri residenti in considerazione del loro stato civile o del carico familiare”.

VI. Altre imposte applicabili alle organizzazioni permanenti

L'idea latente nel regime tributario applicabile alle organizzazioni stabili in Spagna di persone residenti in Italia, è che devono essere trattate nello stesso modo in cui lo sono i soggetti residenti in Spagna (evidentemente con le differenze apprezzabili che sono state messe in rilievo in precedenza).

Questo significa che risultano applicabili alle organizzazioni stabili il resto dei tributi che si esigono in Spagna. L'Amministrazione spagnola ha

avuto l'opportunità di esprimere questa opinione nella risposta della DGI del 21 giugno 1990, come segue:

“Le organizzazioni stabili sono soggette anche all'imposizione indiretta statale a qualsiasi imposta locale che le riguardi, come se si trattasse di Enti residenti in Spagna”.

Non è possibile esaminare, neppure in forma sintetica, i tributi che ipoteticamente possono esigersi dalle organizzazioni stabili, ma questa esposizione non risulterebbe completa senza citare, almeno, le più rilevanti.

Le persone fisiche non residenti sono soggette all'imposta sul patrimonio per i beni e diritti di cui sono titolari e che siano situati, possono esercitarsi o debbano compiersi nel territorio spagnolo. Ciò nonostante, sono esenti i beni relativi ad attività economiche sempre che si posseggano certi requisiti. Questa eccezione deve ritenersi applicabile, senza dubbio, ai residenti in Italia con organizzazioni stabili in Spagna, per il principio di non discriminazione.

Tutte le organizzazioni stabili, sia che appartengano a società sia che il loro titolare sia una persona fisica sono soggette ai seguenti tributi:

1) *Imposizione indiretta statale*. Comprende le seguenti imposte:

a) Imposta sulle trasmissioni e sugli atti giuridici documentali. Per ciò che ci interessa colpisce alcune acquisizioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto (immobili urbani già utilizzati in precedenza e terreni non urbanizzati) e alcuni atti notarili (originali di scritture pubbliche) o del giro mercantile (cambiali, fondamentalmente).

b) Imposta sul valore aggiunto. Colpisce, come si sa, tutte le operazioni compiute da imprenditori o professionisti.

c) Imposte speciali. Colpiscono la fabbricazione di alcool, idrocarburi e tabacco. Colpiscono inoltre l'acquisto di veicoli (dal 1993), i premi assicurativi (dal 1997) e l'elettricità (dal 1° gennaio 1998).

2) *Imposizione locale*. Comprende le seguenti imposte:

a) Imposta sui beni immobili. Grava la proprietà dei beni immobili, la titolarità di un diritto reale di usufrutto o superficie o di una concessione amministrativa su detti beni. Ricade sul valore degli immobili.

b) Imposta sulle attività economiche. Grava il mero esercizio di attività imprenditoriali, professionali e artistiche. L'entità è determinata dalla natura dell'attività e dalla superficie destinata alla stessa. Si deve segnalare, inoltre, che sull'importo è possibile imporre ricarichi in favore degli enti locali.

c) Imposta sui veicoli a trazione meccanica. Grava la titolarità dei veicoli di questa natura, atti a circolare per la via pubblica.

d) Imposta sulle costruzioni, installazioni ed opere. È un'imposta potestativa e colpisce la realizzazione di qualsiasi costruzione, installazione ed opera per la quale si esige l'ottenimento della corrispondente licenza d'opera o urbanistica.

e) Imposta sull'incremento di valore dei terreni di natura urbana. Colpisce l'incremento di valore di tali terreni che si manifesti con la trasmissione della proprietà degli stessi o la costituzione o trasmissione di qualsiasi diritto reale di godimento, limitativo della proprietà, sui riferiti terreni. Può anche essere deliberata ad opera dei Comuni.

Josè Manuel Tejerizo Lòpez

Equality of taxation and economic policy

Giovanni Caravale

1. Preface

In a situation where we “finally talk about taxes”, it would serve our purpose to go back and consider the logic at the bottom of our tax mechanism. In this perspective, after having considered the necessary conditions for a *decent* working of a tax system and the main characteristics of the situation twenty years after the 1973 reform, the author will indicate a course of tax policy (based on extending the area of deductions and on a sharp and generalised contrast of taxpayers) which seems able to contribute to the “surfacing” of a considerable amount of income which has escaped, up to the present, taxation.

Alongside an objective of greater equality in taxation, conditions for easing off the pressure on incomes already hit (those with fewer chances of evasion) could be brought about and, we could also introduce, and this is essential in terms of economic trends, fiscal incentives with the reinvestment of business incomes.

All this constitutes an indispensable premise to deal with the burning question of the *total measure* of tax burden.

133

2. Conditions for a “decent” functioning of a tax system

The necessary conditions to contain, in tolerable margins, the tax evasion phenomenon and therefore to make possible a “decent” functioning of the system, can be outlined as follows:

1) citizens’ trust in the state’s capacity to utilise correctly the revenue and to offer useful and efficient services;

2) the credibility of elements on which the tax, collectable from citizens and companies, is calculated;

3) the existence of a system for inspection that is efficacious, capillary and well-distributed and able to discourage - also by instilling fear of sanctions - evasion phenomena;

4) a certain level of acceptability (at least) on the part of the public, of a tax system that is generally “wise” - to use an expression by Adam Smith, in other words of a tax system generally thought to be fair - that is, not perpetrating insupportable injustices in the distribution of the tax

load, and not leading taxpayers to elude their tax obligations; and not representing, to quote once again Adam Smith, "a temptation to evasion":

"A tax that is not wise [wrote Smith in 1776] offers itself to contraband ... The law [in these cases] ... contrary to all principles of justice, first creates the temptation and then punishes those who succumb to it"

(Adam Smith, *An Enquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations*)

All of these elements interact in a way that their presence produces, potentially, a kind of "virtuous circle" and their absence - total or partial - causes a "vicious circle" in the relationship between taxing state and taxpayers. Unfortunately, not one of the above mentioned conditions seems fully in place in our country:

a) on the whole, citizens do not trust the state to employ the revenue correctly and to offer adequate public services (and, unfortunately this judgement is confirmed by well-known facts, concerning both the correctness of the uses and the quality of services offered in exchange);

b) with the exception of people in dependent work, the Financial Administration does not generally consider reliable the elements sent in by taxpayers to calculate the tax due (and in this case too, the evaluation here, on the part of the state, finds its justification in fact);

c) the present system for inspection is absolutely inadequate and it concentrates more on formal rather than substantial aspects;

d) the tax system is widely considered expensive and oppressive. In particular, there are two strictly related and largely felt sets of problems: those relating to the equality of the distribution of the tax burden and those concerning the general level of the tax burden. I would like to consider these sets of problems in the context of what was said in the summary section about the situation in the years following the 1973 reform.

The gravity of the situation is such that it demands a serious effort of reflection - on the level of general economic policy - to individuate a complex ensemble of interventions, the realization of which certainly goes beyond the short-term period and the ambit of tax reform. However, it should be clearly stated that the fact that there are no rapid remedies or magic formulae does not exonerate anyone from the duty of seeking for immediate implementation, measures of even longer term, to solve the complex questions we are beset by.

3. *Main characteristics of the situation following the 1973 reform*

3.1. To understand the fundamental traits of the present situation, it

is useful to remember that, in assessing the results of the 1973 reform, political articles often quote the following judgement: that it (the reform) represented: "a success on the part of the revenue and a failure of fairness".

This judgement is connected to the following well-known phenomena:

i) *the considerable increase in the total tax burden*

In the twenty years following the passing of the tax reform, the tax burden, compared with the GNP has passed from a 26.3% in 1973 to the present level, constituted by a percentage which is much higher than 40%; in 1993, Italy has exceeded - even if slightly, and probably only temporarily (1) - the European average. According to the latest CER data, the burden was in fact, in 1992, 42.8% and it was 43.7% in 1993, whereas in 1994 a slight reduction to 42.7% is foreseen. Even if the problem cannot certainly be seen independently from the *structure* of the collecting, from the point of view of public expenditure, and from the level of the *quality* of services offered by the state, the issue is certainly of great consequence. I remind you, in this respect, incidentally, of Luigi Einaudi's opinion - obviously referring to when he lived - which ran along these lines: if citizens had scrupulously paid all of their taxes, the Inland Revenue would have ended up absorbing the entire national income;

ii) *the profound mutation in the composition of revenue*

The ratio between revenue deriving from direct taxes and revenue from indirect taxes, which in 1970 was of 0.49 (d.t.=5.1% GNP; i.t.=10.4% GNP) passed in 1992 to 1.33 (d.t.=14.7%; i.t.=11%);

iii) *the enormous importance assumed by the personal income tax (IRPEF) in the ambit of direct taxation*. The tax has in fact exceeded 60% of the total revenue from direct taxes - in 1991 the percentage surpassed 62%;

iv) *the extent of evasion of big taxes and the unbalanced structure of the amount of income taken away for taxation* - According to CER estimates, in the years 1989 and 1990, the taxable income subtracted to personal income tax was of about 334,000 billion (42% of theoretical taxable income); that subtracted for VAT of about 160,000 billion (36.2% of theoretical taxable income), with a *total loss of annual revenue of around 86,000 billion* (63,000 on personal income tax and 23,000 on VAT).

The loss of personal income tax revenue, for about 9/10, derived

(1) According to ISTAT estimates on OCDE data, the tax burden in 1994 would have risen to 46% of the GNP.

from incomes *other than* dependent work incomes, with a definite prevalence of self-employment and business incomes; an indication which seems backed up by estimates on revenue loss from VAT where commercial and professional activities play a major role, whereas industrial activities appear in a very modest percentage; finally

v) *the pronounced unbalance in the composition of revenue from personal income tax, 3/4 of which falls on incomes from dependent work.* According to very recent data, carried out by the Ministry of Finance and referring to the year 1990, personal income tax revenue originates from dependent work, for 75% and only for a 6% from independent work, with a contributory disproportion which appears even more serious if we consider the data relating to the numerical distribution of taxpayer in the two groups. (2)

The lack of equilibrium constitutes the repercussion of a tacit agreement which, for many a year, has tied some governmental powers to the vast audience of small and slightly less small recipients of independent incomes. This same unbalance, and the complex situation which constitutes its premise, accounts for the fundamental ambiguity of measures relating to estimated coefficients of income and of the so-called *minimum tax*.

136

3.2. It is worth, I believe, dwelling on the latter question. As recently remarked by Franco Gallo ["The dilemma normal income or flat rate" in *Per un'imposta sul reddito normale (For a tax on normal income)* by Mario Leccisotti, Il Mulino 1990, pag. 317], "the analytical system went into a crisis the moment in which, also for the high personal income tax rates and due to a worsening of the inflationary phenomenon, an always growing number of entrepreneurs and professionals did not respect the pact and proceeded to remove themselves from their contributory duty; and in this, they were no doubt facilitated by the persistent absence of every kind of check and by the excessive pulverisation of the audience of taxpayers".

The Financial Administration's reaction to this crisis situation has expressed itself along different lines of action (which do not present distinct phases, in chronological terms).

(2) To give an idea of the breadth of the phenomenon it is sufficient to recall to mind, however cautiously, being that we are referring to "statistical averages", that for the year 1989 the average annual income for 13 categories of traders (which include butchers', bakers', jewellers', restaurants, hotels, etc.) is of 10.6 million lira, that is 885 thousand lira per month.

A first course of action has consisted in attempting to solve problems of evasion by extending the instruments for control "on field", the exacerbation of penal sanctions and the stress on partial and selective checks (let us think, in particular, of the measures taken by ministers Reviglio and Formica in the years 1979 to 1982).

A second line has brought about, instead, an effort to intensify administrative checks (compared to the "on field" ones), even through a more extended use of computers, the introduction of self-assessment, as well as parameters for control on the part of offices checking the congruity of tax return forms.

A third path, inaugurating a mechanism for determining income which is profoundly different to previous mechanisms, has been realized through the regulation regarding presumptive coefficients of income and the so-called *minimum tax*.

It seems important to stress that with these choices, the Administration has in fact put into second place criteria of transparency, analysis and publicity for the determination of a vast number of taxpayers' income.

The radical change in perspective connected to this latter choice consists in - as we know - the "attribution of sovereignty" (to those taxpayers subject to the rule in question) of a minimum income, calculated on the basis of a series of indicators, and the contesting of which would have the taxpayer giving "negative" evidence, difficult to produce or starting up a contentious tax procedure.

The Ministry of Finance has declared it will pursue the objective of increasing the personal income tax revenue from self-employment and business incomes also by widening the taxable income (to be obtained by reducing facilities, exemptions and immunities) and by using speedier and modernised measures to make controls over taxpayers more efficacious and regular.

But, despite these stated intentions, the cornerstone of the present policy, to be carried out by those responsible in the Ministry, towards the receptors of incomes other than from dependent work, remains, in actual fact, the system of presumptive coefficients or the mechanism, much discussed, of the *minimum tax*.

3.3. As the logic of these two mechanisms - presumptive coefficients and *minimum tax* - is substantially the same, their evaluation, both in terms of constitutional correctness and in terms of efficiency and fairness, needs to be performed in conjunction.

Under the first aspect, the following facets take on particular importance:

i) the contrast between the fundamental principles of our legal system and the rules inverting the onus of proof, in other words, the provisions with which one exonerates the Public Administration from the onus of proving their presumption towards the taxpayer, while burdening the latter with the proof of the groundlessness of this claim;

ii) the real difficulty, for the taxpayer, to supply - apart from absolutely exceptional cases - "negative" proof of a *iuris tantum* presumption; that is evidence that he has *not* received the income as presumed by the Administration; a situation which could well be depicting that of "excessive difficulty" which art. 2698 of the civil code covers, and therefore that of an inadmissible compression of the right of defence and a violation of art. 24 of the Constitution (according to which defence is an inviolable right at every stage and level of proceedings).

Under the second aspect - that of effectiveness and fairness - always keeping in mind the extraordinary character and the symbolic valence that the Financial Administration presumably attributes to this kind of mechanisms, one needs to remark that they arouse very serious perplexities: on the one hand, they risk bringing about a kind of legalisation of evasion, by supplying higher income earners with a safe reference point for their tax returns; on the other, they can create difficulties and unfairness for lower income earners who witness the attribution of an income which might be higher than the one effectively earned. For this latter group of taxpayers, there might materialise a reduction in employment levels and/or the starting up of contentious tax proceedings which may "distract" the Administration's resources from other much needed aims, such as checks on higher incomes.

It is however important to add that criticism of these instruments - which gives rise to feelings of powerlessness and desperation - cannot constitute a reason neither for a defence of the present system or for a resigned acceptance of it; and, more importantly, it cannot lead us to forget the unbalances and the basic distortions which motivate the Financial Administration's choices; an Administration lacking in effective capacity to control, but however, feeling the need to adopt measures that will correct these unbalances and distortions.

The answer to this dilemma, borne of the present impossibility of accepting on the one hand, "presumptive" measures and on the other, the profoundly distorted situation which elicits such measures, could be sought by following a different approach, based on changing the nature of presumptive coefficients and on contrasting interests in a more generalized manner.

4. A possible course of tax policy to recover equality

The essential aspects of this course should be, in other words:

i) firstly, the modification of the juridical nature of coefficients to calculate the taxable income of the taxpayers in question. These coefficients should, in other words, lose the quality, which at present characterises their substance, of instruments for the *attribution of sovereignty* of taxable income; to assume that of coefficients of congruity, that is, of reference points for checking reliability of tax return forms. In this hypothesis, the Financial Administration should carry out a comparison between the taxpayer's declared income and that deriving from the application of coefficients; should the first figure be significantly inferior to the second, the finance offices should proceed with a scrupulous check of the reliability of the taxpayer's declaration. The offices would have to assess a higher income only on the grounds of clear evidence.

The modifications here wished for, regarding the nature of the coefficients, could be realized either in the ambit of present tax procedures (as a reference point for the Administration, for checking congruity of each individual return form) or with a change to procedures which would approximate the system in force in Germany or Switzerland (as a reference point for a "negotiation", between the Financial Administration and the taxpayer, aiming, on the basis of the information sent in by the taxpayer, towards a definition of the amount of tax due).

ii) Secondly, the extending of deductions in order to set up a system which is sharply contrasted and generalized according to the different interests of categories of taxpayers. For example, for persons not subject to VAT, one could think of - within the limits allowed by Community regulations - a substantial lightening (if not elimination) of VAT for services rendered by the same professionals; a lightening which should go together with a concrete interest, on the part of natural persons, to demand official account documentation of the amount paid. The reduction of VAT would in fact serve the purpose of diminishing, for the natural person, the immediate increase in expense connected with the issuing of the invoice; the incentive to effect such a request, instead, could consist in the deductibility from the taxable income of an amount of sum paid, in the form of a percentage which varies according to the social relevance of the type of service. From the revenue's point of view, the reduction of the same (a reduction that for the VAT should presumably be negligible compared to the present situation where, in fact, only a part of the transac-

tions, goes officially documented) could be more than compensated for, with the "surfacing" of a considerable amount of income gone, to this day, underground.

For other types of income (always different to those from dependent work) one could think of extending the logic at the bottom of this indication with modalities which would have to be defined according to the specificity of transactions.

5. A provisional conclusion

If analyses on the effects of revenue, following the measures briefly indicated here, confirm the favourable provisions formulated on the basis of initial calculations and, if the extension of this logic to a vaster range of transactions reveals itself to be possible, the adoption of a line of tax policy of the type illustrated could bring to the realization of some important objectives:

- a loosening of the tax burden on incomes from dependent work and therefore a recovery of tax equality;

- an easing off of the tax burden on residences by simplifying present regulations and with the exemption of taxpayers' abodes (starting from owners of a single abode);

- the introduction of a systematic mechanism to erase the *fiscal drag*, consenting to go back to a concept of progressiveness *in real terms* and, through the elimination of the "inflation theft", allowing an improvement of the image of the Financial Administration - in other words, an important step in rebuilding the relationship with taxpayers, a process that is essential to the creation of a civilised and modern tax system;

- the introduction of tax incentives for the reinvestment of profits from businesses, on the model of the measures recently adopted in France, where a reduction of the percentage of collection from 42 to 37% (3) for reinvested profits has been introduced. In the present economic trend, a measure of this kind could contribute in a profound way to the reco-

(3) In other OCDE countries, the rate for collection on business profits, even in the absence of a facilitating measure for self-financing, is still considerably lower than the one in force in Italy. Compared to a taking of over 52% in Italy, the average in other OCDE countries is, in fact, 32.5%.

very in the level of activity and employment and could positively influence, through such renewal, the conditions of public finance. (4)

* * *

The tax measures one can think of, even for the short-term period must be accompanied by wider ranging standards (I am only citing the Financial Administration's reform) and must be set against an adequate vision of economic policy. In this background the following will have to find expression:

i) a less hasty reflection on the role of the state in the economy (with the distinction between the degeneration of the public sector, which can no longer be tolerated, and its *raison d'être*, which, in some essential aspects, needs to be defended);

ii) the commitment - crucial to a situation where the increase in the unemployed, between 1993 and 1994, is estimated at around 800,000 - to protect employment levels. A protection that, to use Federico Caffè's words, identifies the very nature of a society that wants to be thought of as civilised; and that represents at the same time one of the essential conditions for the stability of institutions.

141

Giovanni Caravale

(4) A recent study by Bob Rowthorn ("Saving the Welfare State", *New Economy*, Autumn 93) stresses how crucial it is, for the national budget, that incomes and employment should grow, specifically, the Administration calculates, on the basis of Wynne Godley's econometric model, that - with unchanged rates for collection - an average rate of real growth of around 3% over a period of ten years could mean, for the UK, the passage from the present situation of deficit to one of surplus of over 6% of the GNP.

Equità fiscale e politica economica (*)

Giovanni Caravale

1. Introduzione

In una situazione in cui "si parla finalmente di imposte" è opportuno tornare a riflettere sulla logica di fondo del nostro meccanismo in positivo.

In questa prospettiva, dopo aver ricordato le condizioni necessarie per un funzionamento *decente* di un sistema tributario e le caratteristiche principali della situazione nel periodo ventennale successivo alla riforma del 1973, vorrei indicare una linea di politica fiscale (basata sulla estensione dell'area delle deduzioni e sulla contrapposizione forte e generalizzata tra contribuenti) che appaia capace di contribuire alla "emersione" di una rilevante quota di reddito sinora sfuggita alla imposizione.

Accanto ad un obiettivo di maggiore equità fiscale potrebbero così essere realizzate le condizioni per un allentamento della pressione sui redditi già colpiti (quelli con minori possibilità di evasione) e per l'introduzione, essenziale da un punto di vista congiunturale, di incentivi fiscali sul reinvestimento dei profitti di impresa.

Tutto questo costituisce premessa indispensabile per affrontare il problema, altrettanto rilevante, sul quale ci si sta accalorando in questi giorni, del *livello complessivo* della pressione fiscale.

2. Le condizioni per un funzionamento "decente" di un sistema fiscale

Le condizioni necessarie per contenere in margini tollerabili il fenomeno dell'evasione fiscale - e quindi perché si realizzi un funzionamento "decente" del sistema stesso - possono essere così indicate:

- 1) la fiducia dei cittadini nella capacità che lo Stato utilizzi corret-

(*) Il testo, che riproduce in modo inalterato la relazione presentata al Convegno "L'influenza del sistema fiscale sulle scelte di impresa" Roma, gennaio 1994, viene pubblicato per onorare la memoria del Prof. Giovanni Caravale, ordinario di economia politica nella Università "La Sapienza" di Roma, prematuramente scomparso nel maggio 1997.

tamente il gettito fiscale e che, sulla base di questo, sia capace di offrire servizi utili ed efficienti ai cittadini;

2) la credibilità degli elementi sui quali si fonda il calcolo dell'imposta che i cittadini o gli enti sono chiamati a pagare;

3) l'esistenza di un sistema di controlli efficaci, capillari e diffusi, capace di scoraggiare - anche per il timore di sanzioni - i fenomeni di evasione;

4) un certo grado (almeno) di accettazione, da parte del pubblico, di un sistema fiscale che sia complessivamente, per usare un'espressione di Adam Smith, "assennato" - in altri termini un sistema fiscale che venga ritenuto complessivamente equo - cioè non fonte di insopportabili ingiustizie nella distribuzione del carico tributario, e non spinga perciò il contribuente ad adoprarsi in ogni modo per eludere i suoi obblighi fiscali; che non rappresenti, usando ancora le parole di Adam Smith, una "tentazione all'evasione" ("Un'imposta non assennata - scriveva Smith nel 1776 - offre una grande tentazione al contrabbando ... La legge [in questi casi] ... contrariamente a tutti i principi di giustizia, prima crea la tentazione e poi punisce coloro che vi cedono", A. Smith, *Indagine sulla Natura e le Cause della Ricchezza delle Nazioni*, ISEDI, Milano, 1973, pag. 816).

Tutti questi elementi tendono ad interagire, sicché la loro presenza produce potenzialmente una sorta di "circolo virtuoso" e la loro assenza - totale o parziale - un "circolo vizioso" nei rapporti tra Stato impositore e cittadini contribuenti.

Purtroppo nessuna di queste condizioni appare pienamente verificata nel nostro paese:

a) i cittadini *non* nutrono generalmente fiducia nella capacità dello Stato di utilizzare correttamente il gettito tributario e di offrire servizi pubblici adeguati (e sfortunatamente questo giudizio è confermato dai fatti che sono sotto gli occhi di tutti, sia per quanto riguarda la correttezza degli impieghi sia per quello che concerne la qualità dei servizi offerti in contropartita del prelievo);

b) eccezion fatta per i lavoratori dipendenti, l'Amministrazione finanziaria *non* considera generalmente attendibili gli elementi forniti dai contribuenti per il calcolo dell'imposta (e anche in questo caso tale valutazione da parte dello Stato trova in larghissima misura riscontro nei fatti);

c) il sistema attuale dei controlli è assolutamente inadeguato e si concentra più su aspetti formali che non sostanziali;

d) il sistema fiscale è largamente considerato oneroso e oppressivo. Sono particolarmente avvertiti due ordini di problemi tra di loro stretta-

mente connessi: quelli della equità nella ripartizione del carico fiscale e quelli relativi al livello complessivo della pressione fiscale, sui quali vorrei tornare subito nel quadro della descrizione sommaria della situazione successiva alla riforma del 1973.

La gravità della situazione è tale da richiedere un serio sforzo di riflessione - sul piano della politica economica generale - per l'individuazione di un complesso insieme di interventi, la cui realizzazione supera certamente, nel tempo, la prospettiva di breve periodo; e, nel merito, l'ambito delle riforme del sistema tributario. Occorre tuttavia affermare con chiarezza che il fatto che non esistono rimedi rapidi o formule magiche non esonera alcuno dall'obbligo di ricercare, per un avvio immediato di attuazione, misure anche di più lungo periodo per la soluzione delle complesse questioni che ci troviamo di fronte.

3. *Le caratteristiche principali della situazione successiva alla riforma del 1973*

3.1. Per comprendere i tratti fondamentali della situazione attuale è utile ricordare che, nella pubblicistica sul tema della valutazione dei risultati della riforma tributaria del 1973 ricorre frequentemente il giudizio che questa ha rappresentato "un successo di gettito ed un insuccesso di equità".

Il giudizio è collegato con i seguenti, ben noti, fenomeni:

i) *il considerevole aumento del carico totale del sistema tributario* - Nei venti anni successivi al varo della riforma fiscale la pressione tributaria è passata, in rapporto al Prodotto Interno Lordo, dal 26,3% del 1973 all'attuale livello, costituito da una percentuale largamente superiore al 40%; nel 1993 l'Italia ha superato - sia pure di poco, e forse solo temporaneamente (1) - la media europea. Secondo gli ultimi dati CER la pressione fiscale è stata infatti del 42,8% nel 1992 e del 43,7% nel 1993, mentre per il 1994 è prevista una lieve riduzione al 42,7%. Anche se certamente il problema non può essere posto indipendentemente da quello della *struttura* del prelievo, da quello del livello della spesa pubblica, e soprattutto da quello della *qualità* dei servizi offerti dallo Stato, la questione è certamente di grande rilievo. Ricordo incidentalmente, a questo

(1) Secondo stime ISTAT su dati OCSE la pressione fiscale nel 1994 salirebbe invece al 46% del Prodotto Interno Lordo.

proposito il giudizio di Luigi Einaudi - riferito ovviamente alla situazione del periodo in cui egli viveva - secondo il quale se i cittadini avessero pagato con scrupolo tutte le imposte dovute il fisco avrebbe finito con l'assorbire per intero il reddito nazionale;

ii) *il profondo mutamento intervenuto nella composizione delle entrate tributarie* - Il rapporto tra gettito derivante dalle imposte dirette e gettito derivante dalle imposte indirette, che nel 1970 era pari a 0,49 (i.d.=5,1% del PIL; i.i.=10,4% del PIL) è passato nel 1992 al valore di 1,33 (i.d.=14,7%; i.i.=11%);

iii) *l'enorme importanza assunta dall'IRPEF nell'ambito della tassazione diretta* - L'imposta ha infatti superato il 60% del gettito complessivo delle imposte dirette - nel 1991 la percentuale è stata superiore al 62%);

iv) *l'ampiezza dell'evasione dei grandi tributi e la struttura squilibrata della quota di reddito sottratta a tassazione* - Secondo stime CER in ciascuno degli anni 1989 e 1990 l'imponibile sottratto a tassazione IRPEF è stato di circa 334.000 miliardi (42% dell'imponibile teorico); quello sottratto a tassazione IVA di circa 160.000 miliardi (36,2% dell'imponibile teorico), con una perdita complessiva di gettito annuale di circa 86.000 miliardi (63.000 per l'IRPEF e 23.000 per l'IVA). La perdita di gettito IRPEF è derivata per circa i 9/10 dai redditi diversi dal lavoro dipendente, con una netta prevalenza dei redditi da lavoro autonomo e d'impresa; un'indicazione che sembra confermata dalle stime sulla perdita di gettito IVA nelle quali hanno un ruolo dominante le attività commerciali e quelle professionali, mentre quelle industriali appaiono con una percentuale assai modesta; infine

v) *la composizione fortemente squilibrata del gettito IRPEF, imposta che grava per circa tre quarti sui redditi da lavoro dipendente* - Secondo dati recentissimi del Ministero delle finanze riferiti al 1990, il gettito IRPEF deriva per il 75% circa dal lavoro dipendente e solo per il 6% circa dal lavoro autonomo, con una sproporzione contributiva che appare ancora più grave se si considerano i dati relativi alla distribuzione numerica dei contribuenti nei due gruppi (2).

Questi forti squilibri costituiscono il riflesso di un tacito accordo che ha legato per lunghissimi anni alcune forze di governo alla vasta platea

(2) Per avere un'idea dell'ordine di grandezza del fenomeno è sufficiente ricordare, pur con la cautela che è necessaria quando si fa riferimento a "medie statistiche", che per l'anno 1989 il reddito medio annuo per tredici categorie di commercianti (che comprendono macellerie, panifici, gioiellerie, ristoranti, alberghi, ecc.) è di 10,6 milioni di lire, cioè di 885 mila lire al mese.

dei piccoli e meno piccoli percettori di redditi da lavoro *non* dipendente. Questi stessi squilibri, e la complessa situazione che ne costituisce il presupposto, sono all'origine della fondamentale ambiguità delle misure relative ai coefficienti presuntivi di reddito e della cosiddetta *minimum tax*.

3.2. Vale la pena, credo, di soffermarsi su quest'ultima questione. Come è stato recentemente osservato da Franco Gallo ("Il dilemma reddito normale o reddito effettivo" in *Per un'imposta sul reddito normale* a cura di Mario Leccisotti, Il Mulino 1990, pag. 317), "il sistema analitico è entrato in crisi nello stesso momento in cui, anche per l'elevatezza delle aliquote IRPEF e per l'accentuarsi del fenomeno inflattivo, un numero sempre maggiore di imprenditori individuali e di professionisti non ha rispettato il patto di fiducia di Vanoniana memoria e si è sottratto al proprio dovere contributivo: in ciò indubbiamente agevolato dalla perdurante assenza di controlli d'ogni genere e dalla eccessiva polverizzazione della platea dei contribuenti".

La reazione dell'Amministrazione finanziaria a questa situazione di crisi si è espressa attraverso varie linee d'azione (che non individuano peraltro fasi distinte sotto il profilo cronologico).

Un primo indirizzo è consistito nel tentativo di risolvere i problemi dell'evasione attraverso l'estensione degli strumenti di controllo "sul campo", l'inasprimento delle sanzioni penali e l'accentuazione degli accertamenti parziali e selettivi (si pensi in particolare ai provvedimenti adottati dai ministri Reviglio e Formica negli anni tra il 1979 e il 1982).

Una seconda linea si è manifestata al contrario nello sforzo di intensificare i controlli amministrativi (rispetto a quelli "sul campo"), anche attraverso un più esteso impiego degli strumenti informatici, dell'introduzione dell'autotassazione, nonché di parametri per il controllo da parte degli uffici della congruità della dichiarazione.

Un terzo indirizzo, che ha inaugurato un meccanismo di determinazione del reddito profondamente diverso rispetto a quelli precedenti, si è concretizzato nella normativa riguardante i coefficienti presuntivi di reddito e la cosiddetta *minimum tax*.

Appare importante sottolineare che con queste scelte l'Amministrazione ha di fatto posto in secondo piano, nella determinazione del reddito di una vasta area di contribuenti, i criteri di trasparenza, analiticità e pubblicità. Il radicale cambiamento di prospettiva connesso con quest'ultima scelta consiste - come è ben noto - nella "attribuzione d'imperio", ai contribuenti soggetti alla normativa, di un reddito minimo calcolato sulla base di una serie di indicatori, per contestare la quale non resta al contribuente altro strumento che l'esibizione di una prova "ne-

gativa" difficilmente producibile o l'avvio di una procedura di contenzioso tributario.

Attualmente il Ministero delle finanze dichiara di perseguire l'obiettivo di aumentare il gettito IRPEF da lavoro autonomo e d'impresa anche con l'ampliamento della base imponibile (da ottenersi con la riduzione di agevolazioni, esenzioni e franchigie) e con misure di snellimento e di modernizzazione dell'Amministrazione finanziaria diretta a rendere più efficaci e regolari i controlli sui contribuenti.

Ma, nonostante queste dichiarazioni di intenti il cardine della politica attuale dei responsabili del Dicastero nei confronti dei percettori di redditi diversi dal lavoro dipendente resta di fatto il sistema dei coefficienti presuntivi o il meccanismo, tanto discusso, della *minimum tax*.

3.3. Poiché la logica dei due meccanismi - coefficienti presuntivi e *minimum tax* - è sostanzialmente identica, la loro valutazione, sia sotto il profilo della correttezza costituzionale, sia sotto il profilo della efficienza e dell'equità, va compiuta congiuntamente.

Sotto il primo profilo - quello della correttezza costituzionale - rivestono particolare importanza i seguenti due aspetti:

i) il contrasto tra i principi fondamentali del nostro ordinamento e le norme che invertono l'onere della prova, cioè le disposizioni con cui si esenta la Pubblica amministrazione dall'obbligo di fornire la dimostrazione della fondatezza della sua pretesa tributaria nei confronti dei contribuenti, mentre si gravano questi ultimi del peso di dare la prova della infondatezza della medesima pretesa;

ii) la particolare difficoltà per i contribuenti di fornire - tranne che in casi limite assolutamente eccezionali - la prova *negativa* di una presunzione *iuris tantum*; cioè la prova di *non aver* percepito il reddito presunto dalla Amministrazione; una situazione che può configurare quella "eccessiva difficoltà" di cui parla l'articolo 2698 del codice civile, e quindi una inammissibile compressione del diritto alla difesa ed una violazione dell'articolo 24 della Carta Costituzionale (secondo cui "la difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento").

Sotto il secondo profilo - quello della efficacia e dell'equità - pur tenendo presente il carattere straordinario e la valenza simbolica che l'Amministrazione finanziaria presumibilmente attribuisce a meccanismi di questo tipo, si deve osservare che essi suscitano perplessità molto serie: da un lato infatti rischiano di determinare una sorta di legalizzazione dell'evasione fornendo ai percettori di redditi più elevati un

tranquillo punto di riferimento per le loro dichiarazioni; dall'altro possono creare difficoltà ed iniquità di trattamento per i percettori di redditi più bassi che si vedono attribuire un reddito che può essere maggiore di quello effettivamente percepito. La risposta di questi ultimi contribuenti può consistere nella riduzione dei livelli di occupazione e/o nell'avvio di un contenzioso tributario che può impegnare l'Amministrazione con una "distrazione" di risorse che potrebbero essere altrimenti impiegate, specie nell'attività di accertamento dei redditi più elevati.

Si deve tuttavia aggiungere che l'atteggiamento critico nei confronti di questi strumenti - che sono manifestazione di impotenza e di disperazione - non può costituire una ragione né di difesa dell'attuale situazione né di una sua rassegnata accettazione; in particolare non può indurre a dimenticare gli squilibri e le distorsioni di fondo dai quali traggono motivazione le scelte di un'Amministrazione finanziaria, che è priva di capacità effettive di controllo, ma avverte la necessità di adottare misure tendenti a correggere quegli squilibri e quelle distorsioni.

La risposta al dilemma che nasce alla contemporanea impossibilità di accettare da un lato le misure "presuntive", e dall'altro la situazione profondamente distorta da cui esse traggono origine, potrebbe essere ricercata seguendo una diversa impostazione, fondata sul cambiamento della natura dei coefficienti presuntivi e sulla contrapposizione generalizzata degli interessi.

4. Una possibile linea di politica fiscale per un recupero di equità

Gli aspetti essenziali di questa linea dovrebbero essere in altri termini:

i) in un primo luogo la modificazione della natura giuridica dei coefficienti per il calcolo del reddito imponibile attribuito ai contribuenti interessati. Tali coefficienti dovrebbero in altri termini perdere la natura, che attualmente li caratterizza nella sostanza, di strumenti per "l'attribuzione di imperio" del reddito imponibile; per assumere quella di coefficienti di congruità, cioè di punti di riferimento per il controllo dell'attendibilità delle dichiarazioni. In questa ipotesi l'Amministrazione finanziaria dovrebbe operare un confronto tra il reddito dichiarato dal contribuente e quello derivante dall'applicazione dei coefficienti; nel caso in cui la prima grandezza fosse significativamente inferiore alla seconda, si dovrebbe procedere ad un accurato controllo dell'attendibilità della dichiarazione del contribuente da parte degli uffici finanziari. Questi ultimi po-

trebbero procedere all'accertamento di un maggior reddito solo sulla base di precisi elementi di prova.

Le modificazioni che sono qui auspiccate per quanto riguarda la natura dei coefficienti potrebbero essere realizzate o nell'ambito delle attuali procedure impositive (come punto di riferimento per i controlli di congruità da parte dell'Amministrazione sulle dichiarazioni presentate dai singoli contribuenti), oppure con una modifica delle procedure che avvicini il nostro sistema a quello in vigore in Germania o in Svizzera (come punto di riferimento per una "trattativa" tra Amministrazione finanziaria e contribuente che tenda, sulla base delle informazioni e dei dati forniti da quest'ultimo, alla definizione dell'ammontare d'imposta da pagare).

ii) in secondo luogo l'estensione delle deduzioni consentite al fine di porre in essere un sistema di contrapposizione forte e generalizzata di interessi tra categorie di contribuenti. Ad esempio, per ciò che riguarda i rapporti tra professionisti e persone fisiche non soggetti IVA si potrebbe pensare - nei limiti consentiti dai vincoli comunitari - ad un sostanzioso alleggerimento (se non alla eliminazione) dell'IVA per le prestazioni rese dagli stessi professionisti; alleggerimento cui dovrebbe aggiungersi un interesse concreto delle persone fisiche ad esigere una documentazione contabile ufficiale dell'importo versato. La riduzione dell'IVA servirebbe infatti a far diminuire, per la persona fisica, l'aggravio di spesa immediato connesso con il rilascio della fattura; mentre l'incentivo ad effettuare tale richiesta potrebbe consistere nella deducibilità dal reddito imponibile di una quota della somma pagata, in una percentuale variabile a seconda della rilevanza sociale del tipo di prestazione. Dal punto di vista del fisco, la riduzione del gettito (riduzione che per l'IVA presumibilmente non sarebbe di entità rilevante rispetto alla situazione attuale in cui di fatto solo una parte delle operazioni è ufficialmente documentata) potrebbe essere più che compensata dalla crescita del gettito medesimo connessa con la "emersione" di un considerevole ammontare di redditi sinora sommersi.

Per altri tipi di reddito (sempre diversi da quelli dei lavoratori dipendenti) si potrebbe pensare di estendere la logica di fondo di questa indicazione con modalità che andrebbero precisate in relazione alla specificità delle transazioni.

5. Una conclusione provvisoria

Se le analisi sugli effetti di gettito delle misure qui brevemente indicate confermeranno le previsioni favorevoli formulate sulla base dei pri-

mi calcoli, e se l'estensione di questa logica ad una più ampia gamma di transazioni si rivelasse possibile, l'adozione di una linea di politica fiscale del tipo indicato potrebbe consentire la realizzazione di alcuni importanti obiettivi:

- un allentamento della pressione tributaria sui redditi da lavoro dipendente e quindi un recupero di equità fiscale;

- un allentamento della pressione fiscale sulle abitazioni con la semplificazione dell'attuale normativa e con l'esenzione delle case dove i contribuenti vivono (a partire dai proprietari di una sola abitazione);

- l'introduzione di un meccanismo sistematico di cancellazione del *fiscal drag* che consentirebbe un ritorno alla concezione della progressività *in termini reali* e, attraverso l'eliminazione del "furto da inflazione", un miglioramento dell'immagine dell'Amministrazione finanziaria - cioè un passo importante in quel processo di ricomposizione del rapporto con i contribuenti che è essenziale per la creazione di un sistema fiscale civile e moderno;

- l'introduzione di incentivi fiscali al reinvestimento dei profitti d'impresa, sull'esempio delle misure recentemente adottate in Francia, dove è stata posta in essere, per i profitti reinvestiti, una riduzione della percentuale di prelievo dal 42 al 37% (3). Nella attuale congiuntura economica una misura di questo tipo potrebbe contribuire in modo rilevante alla ripresa del livello di attività e di occupazione ed incidere positivamente, attraverso tale ripresa, sulla situazione complessiva delle finanze pubbliche (4).

150

* * *

Le misure fiscali alle quali si può pensare anche per il breve periodo devono essere accompagnate da misure di più ampio respiro (cito solo la riforma dell'Amministrazione finanziaria) e devono essere inquadrate in

(3) In altri paesi OCSE l'aliquota di prelievo sui profitti d'impresa, anche in assenza di una misura agevolativa per l'autofinanziamento, resta notevolmente al di sotto di quella italiana. A fronte di un prelievo che supera in Italia il 52%, la media degli altri Paesi OCSE è infatti pari al 32,5%.

(4) Un recente studio di Bob Rowthorn ("Saving the Welfare State", *New Economy*, Autumn 1993) sottolinea l'importanza cruciale della crescita del reddito e dell'occupazione per il bilancio pubblico; in particolare, l'Autore calcola, sulla base del modello econometrico di Wymne Godley, che - con aliquote di prelievo immutate - un tasso medio di crescita reale di circa il 3% su un periodo di dieci anni potrebbe comportare, per il Regno Unito, il passaggio dall'attuale situazione di deficit ad una di un surplus superiore al 6% del Prodotto Interno Lordo.

una visione adeguata della politica economica. In questo quadro dovranno in particolare trovare spazio:

i) una riflessione meno affrettata sul ruolo dello Stato nell'economia (con la distinzione tra la degenerazione del settore pubblico, che non può essere più a lungo consentita, e la sua ragion d'essere, che per alcuni aspetti essenziali, va invece difesa);

ii) l'impegno - cruciale in una situazione in cui l'aumento dei disoccupati tra il 1993 e il 1994 è stimato in 800.000 unità - per la difesa del livello dell'occupazione. Una difesa che, per usare le parole di Federico Caffè, identifica la natura stessa di una società che voglia dirsi civile; e rappresenta nel contempo una delle condizioni essenziali per la stabilità del quadro istituzionale.

Giovanni Caravale

The Effects of Tax Laws in the United States

Stanley Siegel

SUMMARY: *Differences between the taxation of corporations and the taxation of non-corporate entities, as well as differences in the tax treatment of dividend distributions and interest payments, make it desirable: (i) to organize a business in non-corporate form (e.g., partnership or limited liability company) rather than as a corporation, and (ii) to finance with debt, to the maximum extent, rather than through stock issuance. These differences may result in the use of non-corporate form when corporate form might be superior. They also may lead to the issuance of more debt than may be in the best economic interests of the company or the economy as a whole.*

I. *Taxation of Corporations, Partnerships and Limited Liability Companies*

Choosing a form for a business involves complex, and often conflicting, questions of economics, law and taxation. Thus, the simplicity and flexibility of the partnership is offset by the problems of partners' exposure to personal liability for business debts. Conversely, the corporate stockholder's immunity from exposure to business liability comes at the expense of more complex and structured legal organization. In the United States legal systems (federal and state), both the problems and virtues of these forms may be heavily modified by structural arrangements made by the parties.

To these inherent economic and legal difficulties of choice of organizational form must be added the differences in tax treatment between partnerships and their partners, on the one hand, and corporations and their stockholders, on the other. In the United States, these differences are substantial, so great as in many instances to dictate the choice of form. This paper analyzes these issues primarily from the viewpoint of the non-corporate investor faced with the choice of structuring an investment as a corporation or a non-corporate entity. Different, and equally significant issues are presented when these choices must be made by a corporate investor.

A. Corporations are taxed as separate taxable entities

Corporations are, within the structure of the Internal Revenue Code of 1986, separate taxable entities. (1) The taxable income of corporations, determined (with some important exceptions and limitations) on a basis largely consistent with Generally Accepted Accounting Principles, is taxed at a maximum rate of 35%. (2) Ordinary and necessary business expenses - such as cost of goods sold, (3) salaries, (4) and interest on debt (5) - are deductible in determining taxable income. Dividends, whether in cash, other assets, stock or securities, are not deductible. No credit or other tax allowance is allowed to the corporation with respect to the distribution.

Individuals who receive corporate dividends must report them for tax purposes like all other ordinary taxable income. (6) Accordingly, the dividends received are taxed at progressive rates, up to a maximum rate of 39.6% for the 1997 Tax year.

The combined effect of the corporate and individual income taxes is

(1) Internal Revenue Code of 1986, as amended (hereinafter cited as "IRC") § 11(a).

(2) IRC § 11(b). The applicable tax rates vary from 15% (taxable income \$50,000 or less) to 35% (taxable income in excess of \$10 million). For determination of income and deductions, see generally IRC §§ 61(a), 161-196.

(3) See IRC §§ 64, 162(a).

(4) IRC § 162(a) (1); *but see* IRC § 162 (m) (disallowance of deduction for excessive employee remuneration).

(5) IRC § 163(a). The exceptions to the general rule of deductibility of interest are not discussed here.

(6) IRC § 61(a) (7). For the definition of "dividend", see IRC § 316.

(7) IRC § 1. The rates, which vary based on taxable income, apply to different income brackets for individuals, married couples filing joint income tax returns, and heads-of-households. For the tax year 1993, the rate brackets for married couples filing jointly were as follows:

Up to \$36,900	15%
\$36,900 - \$89,150	28%
\$89,150 - \$140,000	31%
\$140,000 - \$250,000	36%
In excess of \$250,000	39.6%

that the effective tax rate on *distributed* corporate income is 60.74% (assuming maximum tax rates), leaving only 39.6% net income after federal taxes. (8)

A limited exception to double-taxation once existed in the federal tax structure, under the *General Utilities* (9) doctrine: properly structured sales of appreciated assets as part of a plan of corporate liquidation could escape gains taxation at the corporate level. (10) Also, certain direct (in kind) distributions of corporate assets could be made without taxation of the gain thereon to the corporation. (11) This exception no longer exists: sales or distributions of appreciated corporate assets, whether or not in pursuance of a plan of liquidation, will give rise to recognition of gain by both the corporation and its stockholders. (12)

Despite the repeal of the *General Utilities* doctrine, other methods for avoidance or deferral of double taxation remain available, including debt financing, salary payments, corporate entity dispositions and reorganizations and stock retention until death. These are discussed later in this paper.

The federal income tax structure is mirrored in many, though not all, state income tax laws. Corporations are subject to an additional, state-le-

(8) The 60.74% tax rate is calculated as follows:

Net corporate income before tax	100.00%
Corporate tax (35% tax rate)	<u>35.00</u>
Amount distributed to stockholders	65.00%
Individual tax (39.6% tax rate)	<u>25.74</u>
Net stockholder income after taxes	<u>39.26%</u>
Total corporate & individual tax	<u>60.74%</u>

(9) *General Utilities & Operating Co. v. Helvering*, 296 U.S. 200 (1935).

(10) See IRC § 336(a) as in effect prior to the Tax Reform Act of 1986.

(11) See IRC § 311(a)(2) as in effect prior to the Tax Reform Act of 1986. The recipient shareholders, however, recognized gain equal to the fair market value of the distributed assets less their basis in the stock given up (if the distribution qualified as a redemption), or alternatively recognized ordinary dividend income in an amount equal to the fair market value of the distributed assets. See IRC §§ 301, 302.

(12) IRC § 311(b)(1) (gain recognized by corporation on non-liquidating distribution of appreciated assets; IRC § 336(a) (gain recognized by corporation on distribution in liquidation of appreciated assets); IRC § 302(a) (gain or loss recognized by stockholder on redemption of stock); IRC § 331 (gain or loss recognized by stockholder on complete liquidation of corporation).

vel, income tax in most of the states in which they do business, the allocation of income among the states being the subject of a variety of formulas. And most states impose upon their individual residents a personal income tax, which includes within its base of taxable income dividends received from corporations. This additional layer of state taxation significantly increases the effective double-tax burden on distributed corporate income, despite the fact that the state income taxes paid are deductible in calculating the federal taxable income of both the corporation and its stockholders. (13) For example, if the state income tax rate is 10% on both corporate and individual income, the total income tax on *distributed* corporate income would be 68.2%, leaving less than one-third of the net income available after taxes. (14)

Although various forms of "tax integration" have been considered in the United States in recent years, there appears to be no immediate prospect of enactment of any such form. In this respect, the income tax laws of the United States are sharply at variance with the income tax structure of such nations as Germany that have through deductions, credits or other devices approximated a single, "integrated" tax on corporate income, whether or not distributed.

B. Partnerships and limited liability companies pay no income taxes

155

Like corporations, partnerships must file federal income tax returns. However, partnerships pay no federal or state income taxes. Instead, their

(13) IRC § 164(a)(1).

(14) The 68.8% tax rate is calculated as follows:

Net corporate income before tax	100.00%
State corporate income tax (10% rate)	<u>10.00</u>
Net income subject to federal tax	90.00%
Federal corporate income tax (35% rate)	<u>31.50</u>
Amount distributed to stockholders	58.50%
State personal income tax (10% rate)	<u>5.85%</u>
Net income subject to federal tax	52.65%
Federal personal income tax (39.6% rate)	<u>20.85</u>
Net stockholder income after taxes	<u>31.80%</u>
Total corporate & individual tax	<u>68.20%</u>

partners are treated as though they directly earn and incur their allocable shares of each of the items of partnership income and expense. The most direct implications of this structure are that partnership income is taxed only at the *partner* level, (15) and is taxed *when it is earned by the partnership*, (16) not when it is distributed to the partners. (17)

One important effect of this tax structure is, therefore, that distributed partnership income is taxed only once. For ordinary partnership income, the effective maximum tax rate is therefore 39.6%, a savings of more than 21% over the combined corporate and individual taxes for distributed corporate income. Moreover, since partnership income, gains, expenses and losses retain their character in the hands of the partners, the tax on capital gains (as, for example, on sale of land or other capital or productive assets) is only 28%. (18)

An equally important effect of this tax structure is that gains on sales or partnership assets made in the course of partnership liquidation are similarly taxed only once. Moreover, if in liquidation the partnership distributes assets in kind (i.e., without sale), gain is ordinarily not realized by the recipient partners, who simply take the assets at a carry-over basis. (19) This arrangement - unavailable in corporate form - allows any gain or loss on the distributed assets to be deferred until the time when the recipient partners decide to dispose of those assets.

A further potential tax virtue of partnership form is that the *losses* as well as the profits of a partnership are passed through to the partners. (20) Depending upon the character of the losses and the nature of the partners' participation in the partnership, there may however be limits imposed on the use of these losses. (21)

(15) IRC §§ 701, 702.

(16) IRC § 706(a).

(17) IRC § 731(a)(1).

(18) By contrast, capital gains of a corporation (including partnership capital gains allocated to a corporate partner) are taxed at the same rate as ordinary income. IRC § 1201. Corporate stockholders are therefore not only effectively subject to a double tax, but may be taxed at higher rates as well.

(19) IRC § 731 (no recognition of gain or loss); IRC § 732 (carry-over of basis).

(20) IRC § 704.

(21) A partner may take losses only to the extent of the basis in his or her partnership interest. IRC § 704(d). Complex rules govern basis of the partner in the part-

The pass-through of items of partnership income, gain, expense and loss may be allocated and distributed according to detailed provisions of the partnership agreement. Although these allocation and distribution provisions will generally be respected for tax purposes, they offer very considerable potential for tax shifting and avoidance, and therefore they are subject to extensive and detailed regulations. (22)

These tax virtues are not entirely without cost. As noted earlier, the allocable shares of partnership income and loss are reportable by the partners as earned or incurred, whether or not distribution has taken place. (23) As a result, it is often essential that a partnership make periodic distributions of income so that the partners have the necessary funds to pay the taxes for which they are liable. However, the maximum ordinary tax rate is at this writing 39.6% for non-corporate partners, as compared with the 35% maximum corporate income tax rate. Thus, periodic distributions of the amounts needed to pay taxes would not substantially exceed the taxes that would otherwise be payable in corporate form. And, as noted, no further tax would be payable by the partners upon distributions from the partnership.

Partnership form involves other complexities of tax qualification, record-keeping and filing. These are discussed briefly below. Other potentially problematical aspects of partnership form (such as personal liability of partners for debts of the partnership) are not tax-related. Appropriate planning, also discussed below, can mitigate some of these problems as well.

157

C. The resulting tax structure creates an incentive to use partnership form when it is feasible

The difference between the effective tax rate imposed on income earned and distributed by a corporation and the effective tax rate imposed on income earned and distributed by a partnership is too great to ignore: it creates a strong incentive to use the partnership form whenever, and so long as, it is feasible to do so. The partnership form is extensively, and

nership, including a limitation that basis for loss purposes generally excludes amounts not considered "at risk" in the business. IRC § 465. Further, the Code contains elaborate rules limiting the extent to which an individual may utilize "passive activity losses", including those arising from a partnership. IRC § 469.

(22) See generally Treas. Reg. § 1.704-1(b).

(23) IRC § 706(a).

almost exclusively, used for forms of business enterprise that expect primarily to distribute (rather than reinvest) earnings. Similarly, it is the preferred form for enterprises that have limited planned life, businesses that are expected to be sold or liquidated in the short term. Thus, the partnership form is now used in the United States for most real estate businesses (commercial and residential rental buildings, shopping centers, and real estate development companies), natural resource exploration ventures (e.g., oil and gas exploration), motion picture productions and personal service enterprises.

Problems in adopting the structures of the classic partnership form to the economic needs of the parties have resulted in substantial legal development of United States partnership law in the last few decades. Personal liability is readily avoided by use of the limited partners from participating in the control of the business, relegating them to the role of purely passive investors. (24) This problem, among others, was addressed in the revision of the Uniform Limited Partnership Act in 1976 (and thereafter), extending greatly not only the permissible participation by limited partners in control and operation of the business but also significantly increasing their protection against firm debts. (25)

But what of the requirement that at least one partner of the limited partnership be a general partner, unlimitedly liable for the partnership debts? (26) This requirement is now routinely addressed by naming a corporation as the general partner, a device that is not forbidden by either the corporate or the partnership laws. (27)

158

(24) The structural law of business associations - corporations, partnerships, limited partnerships, limited liability companies and other forms - is found in state statutes. Although the form, content and drafting of corporate laws varies widely among the states, partnership law has been essentially uniform throughout the 20th century. The general law of partnerships is governed by the Uniform Partnership Act, which has been adopted in all but one state. The law of limited partnerships is governed by the Uniform Limited Partnership Act which, prior to its revision, was in effect in all the states. The original Uniform Limited Partnership Act prohibited participation by limited partners in the control of the business; their participation rendered them fully liable for debts as general partners.

(25) See RULPA § 303. The RULPA, occasionally with variations, has been adopted in nearly all of the states as of this writing.

(26) The requirement that there be a general partner appears in several sections of the Revised Uniform Limited Partnership Act. See RULPA §§ 101(7), 201(3), 801(4).

(27) See RULPA §§ 101(5), 101(11) (corporation as general partner); Revised Model Business Corporation Act § 3.02(9) (corporate power to act as a partner). The Internal Revenue Service requires, as a condition of ruling in favor of partnership status,

More complex questions are raised as the number of investors in the partnership increase. Nothing in the substantive law of general or limited partnerships limits the number of partners that may be admitted. However, maintenance of the required accounting records (particularly the tax accounting records) of partnerships with many partners can become quite complex, (28) particularly if partners withdraw or new partners are admitted during the year. Despite these problems, several large-scale limited partnerships provide for public trading of their partnership interests or depositary receipts therein. (29)

These features of partnership law and partnership drafting often have made the resulting enterprise look very much like a corporation. This resemblance has not escaped the attention of the Internal Revenue Service. The Internal Revenue Code grants authority to the Commissioner to characterize enterprises in accordance with their substance, and in the widely cited decision, *Larson v. Commissioner*, (30) the United States Tax Court sets forth the criteria for determining that characterization. *Larson* holds that the presence of a majority (i.e., three) of the following factors will result in characterization as a corporation for tax purposes:

- (1) Limitation of liability.
- (2) Continuity of life.
- (3) Centralized management.
- (4) Free transferability of interests.

159

General partnerships formed in the United States will invariably be treated as partnerships for tax purposes, since they will generally have none of the listed criteria. Limited partnerships, however, will often meet several of the criteria for taxation as a corporation. Most will have cen-

that the corporate general partner satisfy certain minimum requirements of capitalization and ownership. See Rev. Proc. 89-12, 89-1 Cum. Bull. 798; Rev. Proc. 92-88, 1992-42 IRB 39.

(28) The Treasury Regulations require that capital accounts be maintained for each partner, and that ultimate allocations and distributions be in accordance with these capital accounts. See the "substantial economic effect" requirement of Treas. Reg. § 1.704-1(b)(2). For each partner, the partnership must file with its annual federal income tax return a Form K-1, detailing that partner's allocable share of items of income, gain, expense and loss for the year.

(29) However, with some exceptions, publicly-traded partnerships are treated as corporations for tax purposes. See IRC § 7704, and the discussion below.

(30) 77 T.C. 159 (1976), *acq.*, 1979-1 Cum. Bull. 1.

tralized management, and many (by virtue of having a corporate general partner) will be treated as having limitation of liability. The terms of some limited partnership agreements may establish freely transferable interests. Therefore, careful planning and drafting of limited partnership agreements is necessary to assure that no more than two of these criteria are met, and thereby to assure taxation as a partnership.

In an attempt to achieve the tax virtues of partnership form, while more closely approximating the character of a corporation, many states enacted legislation authorizing the formation of a new form of organization, the limited liability company. (31) The Internal Revenue Service has ruled that these limited liability companies will be treated for tax purposes as partnerships if they (like limited partnerships discussed above) do not meet a majority of the *Larson* criteria. (32) It is noteworthy that the limited liability company statutes generally provide sufficient flexibility that the entity may be so structured as to be treated either as a corporation or as a partnership for tax purposes.

Nevertheless, the combined effect of the *Larson* criteria and the practical limitations on the use of the partnership or limited liability company is that continuing business enterprises with many owners (and in particular, those with transferable share interests) will usually remain in corporate form, despite the tax disadvantages thereof. (33)

(31) The first limited liability company statute in the United States was enacted in Wyoming, in 1977, Wyo. Stat. 8817-15-101-17-15-136 (1977).

With few exceptions, the other States have enacted similar statutes since then.

The contemporary limited liability company has early antecedents in the United States. These include the Pennsylvania partnership association, 1874 Pa. Laws 271, later Pa. Stat. Ann. tit. 59, §§ 341 - 361 (Purdon 1964) (repealed 1970); the Michigan partnership association, created in 1877, Mich. Comp. L. Ann. §§ 449.30& - 449.373 (West 1979); and the New Jersey and Ohio limited partnership associations, created in 1880 and 1881, respectively.

(32) The first favorable ruling was with respect to the Wyoming limited liability company, Rev. Rul. 88-76, 1988-2 Cum. Bull. 360. Since then, numerous published and private rulings have been issued, each with reference to a particular statute.

(33) It should also be noted that mitigation of the shareholder-level tax burden of corporations may be (and often is) achieved through a combination of minimum dividend distributions, tax-free mergers and other corporate reorganizations, and retention of stock until death. Detailed discussion of the implementation of these arrangements is beyond the scope of this paper, but their effect in brief is the avoidance of gain taxation despite change in the character of the investment and (in the case of death) transmission of the stock to heirs with increased tax basis.

II. Tax Incentives to Issue Debt Rather Than Stock

A. *The income tax effects of the receipt of dividends or of interest are basically equivalent*

For individual investors, both dividends on corporate stock and interest on corporate bonds are taxable as ordinary income. (34) The tax equivalence of dividends and interests is independent of the character (fixed, variable, contingent, participating) of the payments. Moreover, gains and losses on the purchase and sale of stocks and bonds are also taxed the same, generally as capital gains and losses subject to a favorable lower tax rate. (35) Therefore, the investment choice between them will normally be governed by economic, financial and legal considerations - such as risk, security, return rate, liquidation rights, and voting - having no relationship to taxation.

The tax equivalence of these investments generally remains for institutional investors, such as mutual funds, insurance companies, pension funds and certain trusts. For some of these investors, both forms of income (as well as gains and losses on sale of stocks and bonds) are exempt from income taxation. (36)

While, as noted above, gains or losses on the sale of stock or bonds are generally treated equivalently (as capital gains or losses), this equivalent treatment is not extended to redemption, repurchase or repayment by the issuing corporation. Payment or purchase of a bond by the issuing corporation, in whatever form, is treated by all bond-holders as repayment of the debt principal, with the result that gain or loss - if any - is recognized only to the extent that the payment is greater or less than the bondholder's basis in the bond. (37) Equivalent tax treatment is given to corporate stock repurchase, but only when the repurchase meets statu-

(34) IRC § 61(a)(4) (interest); IRC § 61(a)(7) (dividends).

(35) See IRC § 1(h) which provides a general capital gains maximum rates of 28% and subject to further conditions a rate of 20%.

(36) For example, pension trusts qualified under IRC § 401(a) are exempt from taxation under IRC § 501(a). Also exempt from taxation under § 501(a) are organizations described in § 501(c), including charities and foundations. These pension trusts and non-profit organizations are among the important institutional investors, accounting for a substantial part of the investment in publicly traded stocks and bonds in the United States.

(37) See IRC § 1221 (defining capital assets).

tory standards qualifying it as a "redemption" (38) or "partial liquidation". (39) When the repurchase does not meet these tests, it will be subject to dividend taxation on the entire amount received in the distribution. (40)

These rules apply equally to corporate investors, with one important exception. Otherwise taxable dividends received by a *corporation* are normally subject to partial or full deduction from income, (41) with the result that there is no triple (or further multiple) tax on the distributed income of corporations that are, in turn, owned by other corporations.

The overall effect of these rules on investors is that with some exceptions, the tax effects of receiving income on stock or bonds will be equivalent. The tax effects of disposition of the investment will generally also be equivalent, except in the case when corporate redemption is treated as equivalent to a dividend.

B. The corporate income tax effects of the payment of dividends or of interest are different

This equivalent tax treatment does not extend to the corporation that issues the stock or debt instruments. It has already been noted that dividends on corporate stock, in whatever form and however determined, are not deducted in determining corporate taxable income or credited in calculating income taxes payable. By contrast, interest on corporate debt is normally fully deductible in calculating corporate taxable income.

The effect of this tax difference on the cost of raising capital in various forms are obvious and readily calculable. For example, in today's market, the market dividend rate on the preferred stock of a well-rated corporation would likely be in the range of perhaps 10% to 12% per year. The same corporation should be able to issue medium or long-term bonds carrying an annual interest rate in the range of 8% or less. Since the interest is deductible, the taxes of the corporation will be reduced by 35% of the interest payment, or 2.8%. As a result, the true interest cost - in both expense and cash-flow - will be 5.2%.

It is a matter of basic corporate finance that the cost of raising capi-

(38) See IRC § 302(b)(1) - (b)(3).

(39) See IRC § 302(b)(4).

(40) IRC § 301(a).

(41) See IRC §§ 243 - 247 for rules on the dividend received deduction.

tal by issuance of stock should be, and nearly always is, greater than the cost of raising capital by issuance of debt, since the higher risk of stock requires a higher return. In the U.S. tax system, this already present difference is amplified by the deductibility of interest versus the non-deductibility of dividends.

As one might expect, this tax structure creates incentives to issue more debt than might otherwise be issued in a system in which dividends and interest were treated equivalently. There is evidence that debt issuance is affected by these tax incentives, and that the incentive to issue corporate debt increases as corporate tax rates increase.

Given the corporate tax advantages of debt, some corporations have issued equity-like instruments that purport to be debt for tax purposes. Other corporations have created capital structures in which stockholders own debt in proportion to their equity, with the object of providing additional tax deductions to the corporation. Indeed, an entire tax jurisprudence has developed around the issue of distinguishing debt from equity. (42) For purposes of this paper, it is sufficient to suggest that while true debt is clearly entitled to the tax advantage of deductibility of interest, debt of mixed character and excessive or proportionately owned debt will be the subject of question by the Internal Revenue Service.

C. Substantial debt issuance changes the character of corporate securities, and the risks and returns thereof

There is little evidence that the tax incentive to use partnership form (when it is feasible) instead of corporate form has had any substantial effect on the United States economy, apart from directing some business to lawyers and accountants specializing in tax law. The corporate incentive to issue debt in preference to equity is another story. As the proportion of debt in the capital structure of a corporation increases, the riskiness of both the debt and the equity increases; and, indeed, the likelihood of bankruptcy or lesser financial distress based on inability to meet debt service requirements also increases.

While it was once thought that the corporation's stockholders would be motivated to limit the amount of debt because the value of their shares would decline with increased risk, this theory has recently been questioned. The stock of corporations with very substantial debt is, in theory,

(42) See IRC § 385 (delegation of authority to the Internal Revenue Service to re-characterize debt or equity instruments in accordance with their substance; listing of criteria).

more akin to an option than to a pure equity interest. (43) And contemporary option theory suggests that the value of such stock may *increase* with increased risk. (44) In effect, the stockholders may have an incentive to increase, rather than limit, the amount of corporate debt. If this analysis is sound, the U.S. tax incentives may be promoting an excessive and unhealthy expansion of debt. This argument is not without controversy, and it remains to be definitively explored by empirical study.

III. Conclusion

This paper has described some of the major effects of the retention by the United States of a classical system of double taxation of corporate income, as compared with adoption of a system of tax integration. These effects include tax-motivated choice of enterprise form and tax-motivated choice of methods of raising capital. It is suggested that while the implications of tax-motivated choice of form are important, they may be far less significant than the tax incentives to issue debt in preference to equity.

The design and implementation of a system of tax integration for the United States has been the subject of many years of discussion and debate. Until (and unless) such a system is adopted, the tax planning strategies outlined in this paper, as well as the economic implications of their use, will remain fixtures of business planning in the United States.

Stanley Siegel

(43) The holders of the corporate debt are entitled to be paid only out of the corporate assets, and they bear the risk that those assets will be insufficient to pay the entire debt. If the corporate assets are insufficient to pay its debts, the stockholders simply walk away from their investments. On the other hand, if the corporate assets are sufficient to pay its debts, the stockholders are therefore, in economic terms, in the position of holders of a call option. See J. Weston & T. Copeland, *Managerial Finance* (8th ed. 1981), 500 - 502.

(44) "One of the surprising implications of considering equity in a levered firm as a call option is that investments which increase the idiosyncratic, or diversifiable, risk of a firm without changing its expected return will benefit shareholders at the expense of bondholders even though the value of the firm is unaffected... . The reason is that higher variance [in returns] will increase the value of the call option held by shareholders". J. Weston & T. Copeland, *op. cit. supra*, at 502.

A similar result may be achieved by increasing the risk of the stock by increasing the proportion of debt financing of the firm: the increased risk of the stock increases its value as a call option.

Civil Aspects of Tax Evasion

Floriano d'Alessandro

1. This paper is dedicated to exploring, from a rather particular angle, the civil prospect of juristic acts, as we jurists call them, influenced as we are, more or less profoundly, by the fiscal motive (i.e. by the desire to pay less tax).

This argument has a subtitle: "Impressions of a dilettante". Dealing, as I do, exclusively with civil problems, the fiscal component represents to me - in my daily activity, I mean - an external conditioning [one asks the tax expert colleague if the solution by me individuated does not come up against insuperable problems in terms of fiscal costs; one comes to me (with a certain objective the attainability of which, by the most direct route, has already been dismissed by the tax expert colleague) to ask information about possible alternative solutions].

2. One initial point seems quite clear: it is that concerning simulation.⁽¹⁾

If one feigns to call up a certain operation, which is in fact not real, or feigns an operation when actually desiring another, we have, according to Italian law, the classic elements of simulation.

According to current opinion, which without question deserves adhering to, the circumstance leading parties to simulate a non-existent will, or to simulate a will different from the real one, in order to pay less tax, has no effect in the ordinary civil regime of simulation. The sham transaction is null (as used to be said) and in any case void, between the parties; it is rather the secret transaction that contains the explanation of the effects on the parties. The third party, compromised by the sham transaction, can demand voidness of the latter (save, naturally, difficulty of proof) so as to remove himself from all negative repercussions.

It is generally held that the Inland Revenue could also act as a third party, and make use of said regime (refusing to acknowledge, for example, the costs the taxpayer would pretend to have defrayed as a result of

(1) Please note that "simulation" is intended for "sham transaction". However, I will be using both expressions so as not to lose sight of the fact that we are referring to civil law systems.

the apparent contract or, by continuing to ascribe to the alienor the incomes deriving from the source alienated by simulation).

This, I would like to clarify, already derives from *ius commune*, in other words, substantially, from the rules of the civil code.

Paradoxically, in the same way as these introductory statements, an incommodious element could result from the 1989 integration law (which introduced the 3rd subsection to art. 37 *d.p.r.* N. 600/1973) stating:

“When in session for arbitrary assessment, the taxpayer is ascribed the incomes other subjects appear to be the owners of when it is proven, also on the basis of strong, ‘*precise and concordant*’ presumptions, that he is the actual owner by means of a third party”.

I call this matter infelicitous because, according to an old canon of good interpretation, every rule must be considered necessary and therefore, the introduction of the provision quoted above, should make one think that the tools offered previously by the law *did not allow* to arrive at the same result (otherwise, the integration law would be seen as redundant).

The problem is not only theoretical, because the new rule provides only a possible fiscal implication of the simulatory event; so, if the interpretative hypothesis above mentioned were based in fact, the validity of the thesis from which we started should be denied: I am referring to the thesis of the general applicability, in matter of taxes, of civil laws on simulation.

Nonetheless, I have an idea that the solution is different and that we should attribute to the rule expressed a “procedural” context, in other words: the Financial Administration, according to that provision, is put in the position to disclaim this particular case of simulation (it goes under the name of fictitious interposition; but maybe it is something more) making use of its powers of assessment without, therefore, having to bring before the ordinary judge a case of simulation (whereas in the other hypotheses, not regulated by art. 37 3rd subsection, it is at least doubtful that this can be done).

3. Much more difficult and more discussed is the other problem, that of a transaction carried out mainly or even exclusively for tax purposes. But this time, the transaction is not fictitious, it is instead underlined by will (tax avoidance).

The general status of this question is known.

On the one hand, our law is comprised of a fairly consistent number of rules aiming at *specific* tax avoidance phenomena; but it lacks, even if this has been discussed for some time now, a general anti-tax avoidance rule.

One the other hand, we ask whether tax avoidance can be got at, without introducing new and apposite laws, by making use of the common rules and principles of civil law.

I would like to underline, first of all, a point which I deem important. Where tax avoidance is hit by a specific rule, it is pacifically opined that the effect of the same will be to “zero” the tax benefits that the parties intended to obtain, *but to no way touch the validity and effectiveness of the transaction* in terms of the civil and substantive aspect (Privatrechtsneutralität).

In the other respect, that of the instruments of *ius commune*, the question currently asked, is whether the civil code rule on legal frauds can be used (art. 1344: “We have unlawful consideration when a contract constitutes the means for avoiding the application of an imperative rule”).

The answer is not easy and I do not pretend to provide it myself.

Besides, the difficulties here still concern the civil institution: a “novelty”, introduced by the code in force, the function and features of which are immersed in uncertainty and obscurity.

Mine are therefore only scattered impressions, around a problematic area which is as vast as it is fraught with difficulties.

4. First observation. As already carried out for the simulation, one needs to consider, here also, the question of the relationship between *ius commune* (or, if one prefers, general rules) and special law (or: specific rules where certain particular as well as specific phenomena of tax avoidance are hit).

167

Here again, the argument we are dealing with is the following: if tax avoidance had already found its sanction in the rule on legal fraud, the various special provisions, gradually introduced to hit specific manifestations of the phenomenon, would have been superfluous.

But if these provisions have been introduced, it means they were necessary, in other words, without them, operating only with the instruments of *ius commune*, tax avoidance would not have been hit. But then, this also means that up to now, the cases not explicitly provided for by *ad hoc* rules, will go without sanction.

Wanting to remain within the boundaries of this discussion, this point is rendered by giving a few rapid mentions, which are solely aimed at highlighting that the dilemma in question is far from robust, as it might appear (in fact, if I am not mistaken, it is not even perceived as such).

Even wanting to keep, hypothetically, the statement about the employability, in our subject, of the rule on legal fraud, one could equally ascribe a function, in fact more than one, to the specific provisions against tax avoidance. According to each case, one could indeed maintain that

they have value of confirmation and clarification, that is, they are intended to alter the normal regime of action in the matter; in other words, they aim at lightening the Inland Revenue's probatory onus, with the inversion of this same onus or with presumptions; or again they are intended to modify the substantive regime (i.e. the consequences) of the fraudulent act, so that this regime is better adapted to the special needs of this field; and so on.

5. The second observation has its starting point in a couple of already given hints.

The civil institution of legal fraud is composed, as every other, of the model fact situation and of a discipline. The model fact situation is the contract bent to get round a prohibition of the law. The discipline is voidness, in other words, the refusal, on the part of the law, to acknowledge the validity of the act of private autonomy and the consequent denial, with regard to the same, of fitness to produce the typical juridical effects.

Now, if one applies this elementary pattern to tax fraud, one is immediately struck by a strident note in matters of discipline.

Generally, the revenue's interest is not in the "erasing" of the elusive act. I mean that such erasing, that is the taking away of effects (voidness-ineffectiveness) can be a *sufficient* instrument (but, nonetheless, not at all necessary) to re-establish the revenue's interest, damaged by the fraudulent act, only in the case that act is intended to produce costs or other effects with an impact, however slight, on the taxable material. But if the act is intended, instead, to mask, elude or reduce positive components of an income or other taxable material, then impeding civil effectiveness would no longer be adequate a sanction, compared to the aims pursued. I mean that in such cases, what is needed is not the "negative" civil sanction of the ineffectiveness of the act, but instead, a "positive" sanction, that is the application of tax; or of the greater tax sought to avoid. This is a crucial point, perfectly justifying further attention.

The civil mechanism is very different to the fiscal one. For the civil code what matters is that private individuals in settling their own interests, should not clash, not even indirectly or "obliquely", if we may say so, with some values considered inalienable by the legal system. If this happens, the legal system reacts in the most immediate and natural of ways: it refuses to acknowledge the effects of such act, in other words it refuses to elevate the private rule to the same ranking and dignity of the law (art. 1372 cc.: the rule as dictated by private law and acknowledged by the system holds as law between the parties; the rule dictated by the parties but not recognized by law, as it stands in conflict with the same, is

without value in the eyes of the law and does not produce any effect to bring before a State judge).

The fiscal regulation is there, instead, to enforce tributary obligation. Here the parties' actions going *contra legem*, directly or indirectly, are not intended to bring about effects the law dictates against, but instead, they are intended to avoid the effects as stated by law.

This is why the sanction for acting against the law cannot but be, in the two cases, different and opposite. And here is why, therefore, the solution to our problems cannot be arrived at by borrowing, in the field of taxes, mechanisms of legal fraud (belonging, that is, to the civil sphere).

And it is not by chance, as I mentioned earlier, that where there subsists a specific fiscal regulation against tax avoidance, this regulation stands totally apart from the negation of the civil effects of the fraudulent act and, delineates, in an original and autonomous manner its own "positive" sanctions, with the exclusive intention to recover the lost taxable material, being totally set apart from the traditional civil binary logic (validity-invalidity, effectiveness-ineffectiveness). Finally: the civil sanction of an illicit transaction is one of demolition, as this is the reaction, in a civil perspective, which accords with the aims of the legal system. In the fiscal field, the reaction, instead, ought to be constructive or reconstructive (destroying here can only have an indirect coercive effect, which would discourage the choice of ways that, if permitting to save on tax, set at risk the stability of the effects of the act). This is why one says, with reason, that taxation is a *Privatrechtsneutralital* problem.

169

6. If I am not mistaken, the distance between civil and fiscal mechanisms (which, we have just seen, constitutes a diametrical opposition in terms of discipline) is no less great on the level of model fact situation.

Here though, it should be said, the problem is vastly more difficult, exactly because the civil concept of legal fraud still remains, for the most part, a mystery and, prior to that, because (as we have just seen) there is a very deep furrow (which probably cannot be filled) where the acting *contra legem* and the going against fiscal rules finds its separation (only the former, and not the latter, producing illegality-invalidity).

Apart from this, there exists in my opinion, a basic cultural "anguish" of a very broad nature.

The idea in civil law of legal fraud is strictly related to the concept of the so-called "material rule", in other words of a rule intended to sanction a certain *result*, no matter what *forms or means* are chosen to attain said result.

In correlation, the idea of fiscal fraud - or tax avoidance, if one prefers - should be linked to a conception of the entire tributary system, as

composed in its entirety and exclusively of "material" rules, that is, of fiscal law as a "material" legal system.

Now, we are all acquainted with the profound resistances traditionally set against, at least on the part of a particular school of thought I believe to be still prevalent, this type of conception.

Against the latter, one upholds the idea of the definite nature of these cases from which the tax obligation emerges, of a tie to close interpretation, which the entire subject and similar cases would be governed by.

Whatever the technical basis of these dogmatic approaches - whether defined on a kind of exceptionality which characterises all of tax law invading, as it does, the sphere of citizens' rights, or on attributing, to a reservation of law, (2) a particularly strong and pregnant meaning, or on whatever else - there still remains a very felt presence (on a subconscious level, I am tempted to say) of these concepts and, therefore, there subsists an equally strong resistance to employing anti-tax-avoidance techniques that are not explicitly sanctioned by rules.

A broad and explicit anti-tax-avoidance rule, of the kind we have been discussing for quite some time, would certainly solve the problem.

But, in this "religious war" fought, in this field, by the makers of "general clauses" and the defenders of techniques anchored to specific and rigorously defined cases, let it be permitted that an amateur should not take sides.

Florianó d'Alessandro

(2) A "riserva di legge" refers to the constitutional principle for which some subjects can only be regulated by laws.

Aspetti civilistici dell'evasione fiscale

Floriano d'Alessandro

1. Il tema che vorrei toccare è quello della sorte *civilistica* dei negozi, come li chiamiamo noi giuristi, influenzati, più o meno profondamente, dal movente fiscale (i.e.: dal desiderio di pagare meno tasse).

L'intervento ha anche un sottotitolo: "impressioni di un dilettante". Occupandomi infatti esclusivamente di problemi civilistici, la componente fiscale costituisce per me - nella mia quotidiana attività - un condizionamento esterno (si chiede al collega tributarista se la soluzione individuata da me non incontri ostacoli insuperabili in termini di costo fiscale; si viene da me a sottoporre un certo obiettivo la cui perseguibilità per la via più retta è già stata esclusa dal collega tributarista, per chiedermi indicazioni su possibili soluzioni alternative).

2. Un primo punto mi sembra sufficientemente chiaro, ed è quello della simulazione.

Se si *finge* di porre in essere una determinata operazione, che però non è effettivamente voluta, ovvero si finge di porre in essere una determinata operazione, volendone in realtà un'altra, si hanno, secondo il diritto italiano, gli elementi classici della figura della simulazione.

171

Secondo l'opinione corrente, che mi sembra meritare senz'altro adesione, la circostanza che le parti si inducano a simulare una volontà inesistente, o a simulare una volontà diversa da quella reale, allo scopo di pagare meno tasse non ha alcuna influenza sull'ordinario regime civilistico della simulazione. Il negozio simulato è nullo (come una volta si diceva) e comunque inefficace tra le parti; per esse, spiega semmai i suoi effetti il negozio dissimulato. Il terzo, che sia pregiudicato dal negozio simulato, può far valere l'inefficacia dello stesso (salva, naturalmente, la difficoltà della prova) e così sottrarsi ad ogni riflesso negativo.

È opinione generale che il fisco debba ricomprendersi tra i terzi che possono avvalersi di siffatto regime (rifiutandosi così di riconoscere, per esempio, i costi che il contribuente pretenda di aver sostenuto in forza del contratto simulato, o continuando ad imputare all'alienante i redditi derivanti dal cespite simulatamente alienato).

Ciò deriva già dal diritto comune, ossia, in buona sostanza, dalle norme del codice civile.

Paradossalmente, alla stregua di queste premesse, un elemento di disturbo potrebbe venire dalla novella del 1989 (con la quale è stato intro-

dotto un 3° comma nell'art. 37, D.P.R. n. 600/1973) secondo cui "in sede di rettifiche o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona".

Parlo di disturbo perché, secondo un vecchio canone di buona interpretazione, ogni regola della legge deve presumersi necessaria, e quindi l'introduzione espressa della disposizione appena richiamata dovrebbe far pensare che gli strumenti offerti dall'ordinamento in precedenza *non consentissero* di arrivare a quel risultato (altrimenti, la novella dovrebbe considerarsi inutile).

Il problema non è solo teorico, perché la norma nuova prevede solo *un* possibile risvolto fiscale del fenomeno simulatorio; sicché, se l'ipotesi interpretativa suddetta fosse fondata, si dovrebbe negare validità alla tesi da cui si è partiti, ossia a quella della generale utilizzabilità in campo fiscale delle norme civilistiche sulla simulazione.

Ho tuttavia l'impressione che la soluzione sia diversa e che alla norma espressa debba attribuirsi soprattutto un significato "processuale", per così dire: l'Amministrazione è in altri termini, in base a quella disposizione, posta in condizione di disconoscere questa particolare fattispecie simulatoria (si dice: interposizione fittizia; ma forse è qualcosa di più) avvalendosi dei propri poteri autoritativi di accertamento, e senza quindi necessità di promuovere prima un giudizio di accertamento della simulazione davanti al giudice ordinario (mentre, che ciò sia possibile anche nelle altre ipotesi, non previste dall'art. 37¹, è per lo meno dubbio).

3. Assai più difficile e discusso è l'altro problema, ossia quello dell'operazione ispirata ad esigenze prevalentemente o addirittura esclusivamente fiscali ma, questa volta, realmente voluta, e non più meramente fittizia (cosiddetta elusione fiscale).

È noto lo stato generale della questione.

Da un lato, nel nostro ordinamento esiste ormai una serie abbastanza consistente di norme che colpiscono espressamente *specifici* fenomeni di elusione; manca invece, sebbene se ne discuta da tempo, una norma anti-elusione di carattere generale.

Dall'altro lato, ci si chiede se le elusioni fiscali possano essere colpite, senza necessità di introdurre strumenti normativi nuovi ed appositi, servendosi delle comuni regole e dei comuni principi di diritto civile.

Sottolinea anzitutto un punto che mi sembra importante. Laddove l'elusione fiscale è colpita da una norma specifica, si opina pacificamente che questa abbia come effetto di "azzerare" i benefici fiscali che le parti si ripromettevano di conseguire, *ma non tocchi minimamente la validità*

e l'efficacia dell'operazione sotto il profilo civilistico-sostanziale (*Privatrechtsneutralität*).

Sull'altro fronte, ossia su quello degli strumenti di diritto comune, la questione che correntemente viene posta è se sia utilizzabile la norma del codice civile sui contratti in frode alla legge (art. 1344: "Si reputa altresì illecita la causa quando il contratto costituisce il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa").

La risposta non è facile, e non pretendo certo di darla io. Tra l'altro, le difficoltà riguardano qui già l'istituto civilistico: "novità" introdotta dal codice attualmente vigente, sulla cui funzione e sui cui connotati regna la più grande oscurità ed incertezza.

Le mie sono pertanto, una volta di più, soltanto impressioni sparse, intorno ad un'area di problemi che è tanto vasta quanto difficile.

4. Prima osservazione. Come già fatto a proposito della simulazione, anche qui occorre porsi la questione del rapporto tra diritto comune (o, se lo si preferisce, norma generale) e diritto speciale (ovvero: specifiche regole onde sono colpiti taluni particolari e altrettanto specifici fenomeni di elusione fiscale).

Anche qui, voglio dire, l'argomento col quale si devono fare i conti è il seguente: se l'elusione fiscale trovasse (avesse trovato) già la propria sanzione nella norma sulla frode alla legge, sarebbero state superflue le varie disposizioni speciali via via introdotte per colpire questa o quella specifica manifestazione del fenomeno. Viceversa, se queste disposizioni sono state introdotte, vuol dire che ce n'era bisogno, ossia che senza di esse, e operando solo con gli strumenti di diritto comune, l'elusione fiscale non sarebbe potuta essere colpita. Ma allora, ciò significa anche che, ad oggi, le ipotesi non previste espressamente dalle norme *ad hoc* resterebbero prive di sanzione.

Volendo rimanere nei limiti di questo intervento, non è possibile trattare questo punto altrimenti che con qualche rapidissimo cenno, che ha il solo scopo di dire che il dilemma non è affatto ferreo come potrebbe apparire (ed infatti; se non mi inganno, non è per lo più avvertito come tale).

Anche volendo tener fede, in ipotesi, all'affermazione della utilizzabilità, nella nostra materia, della norma sulla frode alla legge, alle disposizioni specifiche contro l'elusione fiscale potrebbe ugualmente essere ascritta una funzione, ed anzi più d'una. A seconda dei casi, si potrebbe invero sostenere che esse hanno un valore di conferma e chiarimento interpretativo; ovvero che sono intese ad alterare il regime processuale normale della questione; ovvero che mirano a alleggerire l'onere probatorio del fi-

sco, con inversioni dell'onere stesso o con presunzioni; ovvero ancora che si ripropongono di modificare il regime sostanziale (i.e.: le conseguenze) dell'atto fraudolento, in modo da adattarlo meglio alle particolari esigenze di questa materia; e così via.

5. La seconda osservazione trae spunto da un paio di cenni già fatti.

L'istituto civilistico della frode alla legge si compone, come ogni altro, di una fattispecie e di una disciplina. La fattispecie è il contratto piegato a fungere da mezzo per aggirare un divieto di legge. La disciplina è la nullità, ossia il rifiuto da parte dell'ordinamento di riconoscere il valore dell'atto di autonomia privata e la conseguente negazione allo stesso della idoneità a produrre effetti giuridici di sorta.

Ora, se si applica questo schema elementare alla frode alla legge fiscale, salta subito agli occhi una nota stridente sul paino della disciplina.

Di solito, l'interesse del fisco non è alla "cancellazione" dell'atto elusivo. Voglio dire che siffatta cancellazione, ossia la privazione di effetti (nullità - inefficacia) può essere uno strumento *sufficiente* (ma, comunque, niente affatto necessario) per ristabilire l'interesse del fisco leso dall'atto fraudolento solo nell'ipotesi che quell'atto miri a porre in essere costi o altri effetti che comunque incidano in senso diminutivo sulla materia imponibile. Ma se l'atto mira viceversa a mascherare, eludere o ridurre componenti positive di reddito o di altra materia imponibile, ecco che il negargli efficacia civilistica non sarebbe più un modo di sanzionare la frode congruo rispetto agli scopi perseguiti. Voglio dire che in casi come questi ciò che occorrerebbe non è la sanzione civilistica "in negativo" dell'inefficacia dell'atto, ma piuttosto una sanzione "in positivo", ossia l'applicazione dell'imposta; o della maggiore imposta, che si era tentato di evitare.

Questo punto è importante e giustifica ulteriore attenzione.

Il meccanismo civilistico è molto diverso da quello fiscale. Dal punto di vista del codice civile ciò che importa è che i privati, nell'auto-regolamentare i propri interessi, non urtino, neppure indirettamente o "obliquamente", se vogliamo dire così, con taluni valori considerati come irrinunciabili dall'ordinamento.

Se ciò avviene, l'ordinamento reagisce nel modo più immediato e naturale: rifiutando di riconoscere effetti a quell'atto, ossia rifiutando di elevare la norma privata allo stesso rango e dignità della legge (art. 1372 del codice civile: la norma dettata dall'autonomia privata e riconosciuta come valida dall'ordinamento ha tra le parti valore di legge; la regola dettata dalle parti ma disconosciuta dall'ordinamento, perché con esso confliggente, non ha alcun valore agli occhi della legge e non produce alcun effetto azionabile davanti a un giudice dello Stato).

Il funzionamento della norma fiscale consiste per contro nell'imporre l'obbligazione tributaria. Qui l'operato delle parti contrario, direttamente o indirettamente, alla legge non mira quindi a porre in essere effetti che la legge non vuole, ma, al contrario, ad evitare che vengano in essere effetti che la legge vuole.

Ecco perché la sanzione dell'operare *contra legem* non può nei due casi che essere diversa ed opposta. Ed ecco perché, quindi, mutuare nel campo fiscale i meccanismi della frode alla legge civile non può costituire una soluzione dei nostri problemi.

E non è un caso che, come ricordavo prima, là dove esiste una regola fiscale specifica contro l'elusione, essa prescinde del tutto dalla negazione degli effetti civilistici dell'atto fraudolento, e delinea in modo originale ed autonomo le proprie sanzioni "in positivo", nell'intento esclusivo di recuperare la materia imponibile perduta, prescindendo del tutto dalle tradizionali logiche binarie civilistiche (validità-invalidità; efficacia-inefficacia).

Insomma: la sanzione civile del negozio illecito è demolitiva, perché è questa sul terreno civile la reazione consona con gli scopi dell'ordinamento. Sul terreno fiscale, la reazione dovrebbe essere al contrario costruttiva, o ricostruttiva (distruggere potrebbe avere qui solo un valore di coazione indiretta, scoraggiando a scegliere strade che, se consentono di risparmiare imposte, pongono a rischio la stabilità degli effetti dell'atto).

È per questo che si dice, non a torto, che il problema impositivo è *Privatrechtsneutral*.

6. Se io non mi inganno, la distanza tra i meccanismi civilistici e quelli fiscali (che abbiamo appena visto costituire un'opposizione diametricale sul piano della disciplina) non è meno grande sul piano della fattispecie.

Qui però, non è consentito nasconderselo, il problema è enormemente più difficile, proprio perché resta ancora in gran parte un mistero il concetto civilistico di frode alla legge ed anche perché, prima ancora, è profondissimo, se non addirittura incolmabile (lo abbiamo appena visto), il solco onde è diviso l'agire contro la legge civile dall'agire contro la legge fiscale (il primo soltanto, e non anche il secondo, producendo illicità-invalidità).

Al di là di questo, esiste, secondo quanto mi sembra, un "tormento" culturale di fondo e di carattere veramente generalissimo.

L'idea civilistica della frode alla legge è strettamente legata al concetto di cosiddetta "norma materiale", ossia di norma intesa a sanzionare un certo *risultato*, indipendentemente dalle *forme* o dai *mezzi* prescelti per conseguirlo.

Correlativamente, l'idea della frode alla legge fiscale - o elusione, che chiamarla si voglia - dovrebbe legarsi con una concezione dell'intero ordinamento tributario come composto tutto ed esclusivamente di norme "materiali", ossia del diritto fiscale come ordinamento "materiale".

Ora, sono note a tutti le profonde resistenze che tradizionalmente si oppongono, almeno da parte di una corrente di pensiero credo ancora prevalente, ad una simile concezione.

Contro di essa, si fa valere un'idea di tassatività delle fattispecie dalle quali nasce l'obbligazione tributaria, di vincolo alla stretta interpretazione onde sarebbe governata l'intera materia e simili.

Indipendentemente dal fondamento tecnico di siffatte impostazioni dogmatiche - si basino esse cioè su una sorta di eccezionalità che caratterizzerebbe tutto il diritto tributario in quanto invasivo della sfera dei diritti dei cittadini, ovvero sulla attribuzione di un significato particolarmente forte e pregnante alla riserva di legge, o su quant'altro - resta una forte presenza (a livello, vorrei quasi dire, subconscio) di questi concetti e, pertanto, anche una forte resistenza all'impiego di tecniche anti-elusive che non trovino nel dato normativo la loro espressa sanzione.

Un'esplicita norma generale anti-elusiva, del tipo di quella della cui introduzione si discute da tempo tra noi, risolverebbe certo il problema.

Ma, nella "guerra di religione" che si combatte in questo campo tra i fautori delle "clausole generali" ed i difensori delle tecniche ancorate a fattispecie specifiche e rigorosamente delimitate, sia consentito a un dilettante di non prendere posizione.

Florianò d'Alessandro

The Influence of the Tax System on Company Choices

Domenico Da Empoli

When we talk about tax systems, we should remember that prior to a choice on a tax system there is another choice, the one relating to the resources to destine to the State compared to those to be left to the market; in other words there should be a decision based on various criteria, the principal of which, as an economist, I believe to be that of efficiency.

Of course, there are other criteria, in particular there is a series of considerations, which are those that have brought us to the social State, which at the outset fulfilled a very positive function but were later, as we know, deeply affected by a series of rules which ended up benefiting small groups and burdening much larger groups of the community.

It should also be kept in mind that, alongside taxes, there are public expenditures so it is necessary to always have a balance of these two aspects. Therefore, let us not consider the power of the State as unlimited, but let us view it as an alternative, as a way to provide citizens with certain goods that without the State, as citizens have more resources, could be purchased on the market by those interested and according to their taste, if the market itself did not "fail". One of the fundamental elements a tax system should be marked by is the criterion of neutrality. Not because the State should not favour or discourage certain activities, but because unless there is an explicit intention to favour or discourage them, a tax system should leave a wide margin for free individual choice and should not therefore force one to choose a particular economic activity instead of another.

Moreover, the principle of neutrality, one of the cornerstones of Italian studies in finance, which has always insisted on this aspect, is a criterion that unfortunately, as has now been widely demonstrated, will never be entirely applicable, in that there will always be non-taxed activities, there will always subsist costs which will not be considered.

Let us think about company risks that vary in time, are different according to type of activity and that will never be open to an exact quantification for fiscal purposes. Complete neutrality is therefore unattainable.

In spite of the above, this criterion is very important and it seems to

me that it is on its very basis, as well as on our experience with progressive tax systems, that many a scholar (and I fully agree with this approach) has been led to consider the need to change the tax system towards proportionality rather than greater progressiveness.

Also, we know only too well, that if we look at the Italian tax system, the IRPEF (personal income tax) is an income tax on dependent work, it is not a real, global income tax, because all those not in dependent work, one way or another, evade or, in full respect of the law, commit tax-avoidance.

This tendency, moreover, is accentuated with today's fiscal system, one of its basic characteristics being that of interdependency among systems, so that one cannot, for example, tax an income more heavily than other countries, otherwise this would lead to considerable capital outflow.

This said, I believe that, even if it is clear that for revenue needs the way towards proportionality will necessitate carefully limited stages, we should be thinking of reducing the progressiveness of the IRPEF.

This would also bring other benefits. The fiscal drag problem, for example, one of the serious complications we have at present, would easily be solved as soon as we neared proportional taxation.

Therefore, I believe this should be the fiscal orientation, even though what I have stated so far is not enough to guarantee a fair and efficient tax system. In fact, it is also important to have fiscal regulations that are fixed.

Today, finally, public opinion discusses taxation. If this is pleasing on the one hand, it is also cause of some concern on the other, because it means that people's pockets are starting to experience signs of weariness.

It is certain that in a civilised country, where the State provides services demanding taxes in exchange, citizens should be informed and should discuss the fiscal system, it seems to me, however, this type of discussion, instead of being an open and objective debate, is a string of complaints which cannot always be considered positive.

It has been upheld, with a number of statements in my opinion totally out-of-date, that no constitutional law, in the fiscal or economic field, will ever be able to substitute a wise Government. Now, one only needs to reflect on the way Parliaments deliberate over fiscal matters (think about the recurring debates with the "*leggi finanziarie*") (1) to understand the difficulty of rational decisions, if there were not fixed constitutional limits.

(1) Literally, financial laws, dealing with the fiscal system.

Besides, one of the more controversial fiscal problems, evasion, could be if not solved, simplified by means of greater stability of tax rules. For many taxpayers, even if "honest", in a situation of uncertainty, not knowing if tomorrow will bring a new heavy income tax, tend to refrain from declaring all of their income for a simple reason: the fact that they are "playing" at a table where one of the players, at any time, may change the rules of the game.

This aspect, I believe, has not been sufficiently gone into, even though it seems to me very important that, if in fact I declare an income of 100 knowing I will be taxed 40% and the following day I discover I am liable for 60% (due to a new law), evidently this situation will create a state of uncertainty, the existence of which, as a normal reaction and for prudence on my part, leads me to be careful, in future, when declaring my income.

Therefore, I believe that when we talk about requisites of a tax system we should give priority to these elements: neutrality on one side and stability on the other.

Already De Viti De Marco had spoken of a "tributary organism" to fall on all incomes without exemption that, in substance, was a constitutional system not unlike the one supported by Buchanan.

In my opinion, it is essential that a tax system should be uncomplicated and fundamentally based on proportionality as well as being stable.

179

Even though tax regulations are never too simple, citizens, having to pay the same taxes every year, would gradually learn how the system works and be able to educate themselves as to this civil duty.

Domenico Da Empoli

L'influenza del sistema fiscale sulle scelte di impresa

Domenico Da Empoli

Quando si parla dei sistemi tributari, bisogna considerare che a monte della scelta sul sistema tributario vi è un'altra scelta, quella delle risorse da destinare allo Stato rispetto a quelle da lasciare al mercato; tale scelta deve essere basata su vari criteri, il principale dei quali, da economista quale sono, ritengo sia quello dell'efficienza.

Evidentemente ci sono anche altri criteri, in particolare esistono tutta una serie di considerazioni, che sono quelle che hanno portato allo stato sociale, che in origine ha avuto una funzione molto positiva ma che poi, come sappiamo, man mano è stato stravolto da una serie di norme che hanno finito con l'avvantaggiare gruppi piccoli e col gravare sulle risorse di gruppi molto ampi della collettività.

Va inoltre tenuto presente che a fronte delle imposte vi sono delle spese pubbliche, ed è quindi necessario che vi sia sempre un equilibrio tra questi due aspetti. Quindi, il potere dello Stato non deve essere considerato illimitato ma deve essere visto come un'alternativa, come un modo per far acquisire ai cittadini certi beni che in assenza dello Stato, e avendo i cittadini maggiori risorse, potrebbero essere acquisiti sul mercato dagli stessi interessati e secondo le loro preferenze, se il mercato stesso non "fallisse". Uno degli elementi fondamentali a cui deve ispirarsi un sistema tributario, è il criterio della neutralità. Non perché lo Stato non debba favorire o scoraggiare certe attività, ma perché, a meno che non vi sia l'espressa intenzione di favorirle o scoraggiarle, il sistema tributario deve lasciare ampio margine alla libera scelta individuale e non deve quindi costringere a scegliere un tipo di attività economica piuttosto che un altro.

Inoltre il criterio della neutralità, che è stato tra l'altro uno dei cardini degli studi italiani di scienza delle finanze che hanno sempre insistito su questo aspetto, è un criterio che purtroppo, come è stato ormai ampiamente dimostrato, non potrà mai essere perfettamente raggiunto in quanto vi saranno sempre delle attività che non saranno tassate e vi saranno sempre dei costi che non potranno essere considerati. Pensiamo al rischio delle imprese che varia nel tempo, che varia tra attività diverse, e che non potrà mai essere esattamente quantificato in modo da tenerne conto ai fini fiscali. La completa neutralità, quindi, non ci sarà mai.

Malgrado ciò, questo criterio è certamente molto importante e mi sembra che, proprio sulla sua base nonché sulla base della esperienza che abbiamo fatto con i sistemi di imposizione progressiva, molti studiosi siano stati indotti (ed io sono assolutamente d'accordo con questa impostazione) a considerare l'opportunità di modificare il sistema tributario in una direzione di proporzionalità più che di progressività.

Inoltre, sappiamo bene che, se guardiamo al sistema fiscale italiano, l'IRPEF è un'imposta sul reddito da lavoro dipendente, e non una vera imposta sul reddito globale, poiché tutti coloro che non hanno un reddito da lavoro dipendente, in un modo o nell'altro, evadono o, pur nel pieno rispetto della legalità, riescono ad eludere. Queste tendenze, inoltre, sono accentuate nei sistemi fiscali contemporanei, perché una caratteristica di questi tempi è l'interdipendenza tra i sistemi, l'abbattimento delle frontiere nazionali, per cui non si può, per esempio, tassare il reddito da capitale più di quanto non facciano gli altri Paesi poiché altrimenti tutto questo porterebbe, evidentemente, ad un forte deflusso di capitali.

Detto questo, credo che, sebbene sia chiaro che per esigenze di gettito questo avvio verso la proporzionalità dovrà avere delle tappe che evidentemente dovranno essere attentamente limitate, la strada sarà quella della riduzione della progressività dell'IRPEF.

Ciò produrrebbe anche ulteriori benefici. Il problema del "fiscal drag", per esempio, sicuramente una delle complicazioni non trascurabili che attualmente abbiamo, verrebbe tranquillamente risolto nel momento in cui ci si avvicinasse ad un sistema di imposizione proporzionale.

Quindi mi sembra che l'orientamento tributario dovrebbe essere questo, anche se quanto fin qui detto non è sufficiente a garantire un sistema fiscale equo ed efficiente. Infatti è molto importante che vi sia anche la stabilità delle norme fiscali. Oggi, finalmente, l'opinione pubblica discute sul fisco. Questo da un lato è positivo, ma dall'altro preoccupa, perché vuol dire che il portafoglio delle persone comincia ad avvertire segni di stanchezza. È indubbio che in un Paese civile, nel quale lo Stato fornisce servizi e chiede imposte in cambio, il cittadino debba essere informato e debba discutere sul sistema fiscale; mi sembra però che in Italia questo tipo di discussione, più che un dibattito aperto ed obiettivo, sia soprattutto una sequela di lamentazioni che non può essere sempre considerata positiva.

È stato sostenuto, con affermazioni secondo me assolutamente datate, che nessuna regola costituzionale, in campo fiscale od economico, potrà mai sostituire un Governo saggio. Ora, basta riflettere sul modo in cui i Parlamenti deliberano in campo fiscale (si pensi ai dibattiti ricorrenti in occasione delle leggi finanziarie), per comprendere la difficoltà di decisioni razionali, qualora non vi siano rigidi limiti costituzionali.

Tra l'altro, uno dei problemi fiscali più controversi, quello dell'evasione, si potrebbe, se non risolvere, semplificare, attraverso una maggiore stabilità delle norme fiscali. Perché molti contribuenti, anche se "onesti", in una situazione di incertezza, quando non si sa se domani verrà introdotto un nuovo balzello che colpirà i suoi redditi, hanno la tendenza ad astenersi dal dichiarare tutto il proprio reddito per un motivo molto semplice, e cioè per il fatto di "giocare" ad un tavolo nel quale in qualsiasi momento uno dei giocatori può cambiare le regole del gioco.

Questo aspetto non mi pare sia stato sufficientemente approfondito, anche se mi sembra molto importante. Se infatti io dichiaro di avere un reddito pari a 100 sapendo che sarò tassato per il 40%, e il giorno dopo scopro di essere tassato in virtù di una nuova legge per il 60%, evidentemente si creerà in me uno stato di incertezza che per un normale effetto di reazione e di cautela, mi indurrà ad essere prudente, in futuro, nella dichiarazione dei miei redditi.

Quindi io credo che quando si parla di requisiti del sistema tributario si debba dare priorità a questi elementi, della neutralità da una parte e della stabilità delle regole dall'altra. De Viti De Marco, già al suo tempo, aveva parlato di un "organismo tributario" che doveva colpire tutti i redditi senza esentarne nessuno e che sostanzialmente, era una specie di sistema costituzionale non diverso da quello che oggi è sostenuto da Buchanan. Secondo me, è essenziale che il sistema di regole fiscali sia semplice e fondamentalmente basato sulla proporzionalità, nonché stabile. Anche se le "regole" fiscali non sono mai semplicissime, il cittadino, dovendo tutti gli anni pagare le stesse imposte, pian piano apprenderà il modo in cui il sistema funziona e quindi sarà in grado di educarsi a compiere questo dovere civico.

Domenico Da Empoli

The EC Court of Justice and formal and substantial criteria in the taxation of non-residents of Member States: a new theorem by Fermat? (*)

Claudio Sacchetto

The EC Treaty does not contain any specific rule for the harmonisation of direct taxes, Articles 95 to 99 are in fact restricted by *ratione materiae* solely to the indirect taxes on exchanges.⁽¹⁾ In this sector, the unique instrument on which can be founded the Community action is the general art. 100 of the EC Treaty, which entails the undertaking on the part of the Council of the necessary measures for the purpose of reconciliation of the provisions of the Member States (even the taxation ones) which directly influence the establishment and functioning of the common market. ⁽²⁾

Even in the absence of specific obligations, Member States must exercise, because of the principle of supremacy and of direct effect, their own legislative power in tax matters in compliance with the principles and laws of the Community legal system, even in the sectors which are not the competence of the European Community. ⁽³⁾ Currently, it is the principle of non-discrimination on the base of nationality as in Article 6 of the EC Treaty, which fundamentally conditions the activity of single Member States in the direct taxation sector.

This brief essay aims to make a critical contribution to the incidence, in the tax sector, of the principle of Community non-discrimination in the systems of single Member States.

(*) Translation by the author.

(1) Art. 220 of the EC Treaty is the only provision concerning this sector, aimed to support the elimination of double taxation by means of the stipulation of bilateral or multilateral agreements.

(2) The two most important directives adopted on the matter of direct taxation; n. 90/434/EEC and n. 90/435/EEC, find their legal base in Art. 100 of the EC Treaty.

(3) European Court of Justice ("ECJ"), 4 October 1991, case C-246/89, *EC Commission v. United Kingdom*, para. 12; ECJ, 14 February 1995, case C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*, para. 21.

The prohibition of discriminatory treatment entails, on first approximations, that Member States cannot treat foreigners (citizens of other member States) in a less favourable manner with respect to their own citizens. The Court has interpreted this law in a wide manner, pointing out that the principle of community non-discrimination does not only prohibit direct discrimination on the basis of nationality, but any form of discrimination that leads to the same result (so called indirect discrimination). (4) This assertion was progressively extended by the Court to all sectors, including even that of taxation.

The criterion of residence is (almost) universally adopted as the linking element with the national legal systems for the purposes of taxation. (5) The Court of justice has dealt with, on multiple occasions, the legitimacy of such distinction in respect to the above mentioned provisions of the Treaty. Our analysis will be limited to the opinion expressed by the famous *Schumacker* judgement, that has provoked contrasting reactions in the European taxation doctrine.

The argumentative development adopted by the Court of justice can be reduced to three fundamental assertions.

The first concerns the definition of the principle of non-discrimination utilised by the Court. This, even in the field of direct taxation, has pointed out that discrimination consists in the application of different laws in similar situations or in the application of the same law to different situations. (6) In regards to, then, the nature of the different treatment, it is discriminatory only if "arbitrary, irrelevant or unreasonable".(7) In the Community legal system this decree translates into the research of general reasons and interests which are compatible with the Treaty and which justify the different statutory provisions.

Up till now, the Court has rejected the majority of the justifications offered by the member States:

(4) ECJ, 12 February 1974, case 152/73, *Sotgiu v. Deutsche Bundespost*, para 11.

(5) Only the United States and the Philippines adopt as *reasonable link* the criterion of nationality.

(6) *Schumacker*, para. 30; ECJ, 11 August 1995, case C-80/94, *G.H.E.J. Wielockx v. Inspecteur der directe blastingen*, para. 30; ECJ, 27 June 1996, *P.H. Asscher v. Staatssecretaris van Financiën*, para. 40. Van Raad defines the first type of discrimination "*formal or static equal treatment*", while the second type is defined as "*material or dynamic equal treatment*"; K. van Raad, *Nondiscrimination in international tax law*, Deventer, 1986, pag. 11.

(7) K. van Raad, *cit.*, Deventer, 1986, pag. 7.

- the lack of harmonisation in the direct taxation sector;
- the offset for unfavourable taxation treatment in a given situation by other concessions and benefits;
- the risk of fiscal evasion;
- the administrative difficulties in the gathering of information.

The Court has instead accepted, as a general reason and interest to justify different fiscal treatment, the necessity, for single member States, to maintain fiscal coherence in their own taxation system. (8) In the actual case in point, the Court pointed out the consistency in the syllogism between the deductibility of insurance contributions paid in one Member State, and the taxation sovereignty of the income derived from such contributions. This concept was partially rejected and reformulated in the subsequent *Wielockx* judgement, in which the Court observed that fiscal consistency must be evaluated at a higher level in respect to the national one, capable of including even international Conventions stipulated by the Member States.

The Court of Justice has, therefore, affirmed that the situation of residents and non-residents is not, as a rule, similar, as they present objective differences as regards both the income source and the tax bearing ability. (9) The principle of non-discrimination contained in the Treaty does not stop a State informing its own taxation system regarding the residence of taxpayers.

185

This rule of a general nature is derogated by a specific situation, which is pointed out in the case in which the non-resident taxpayer - workers and a self-employed workers - draws the total (or almost all) of his income in the State in which he carries out his economic activity. In this case, resident and non-resident carrying out the same activity are objectively in the same situation, with regards to taxation in a single Member State. (10) The fact that the discrimination is founded on residence rather than directly on nationality, is overcome by the Court through the use of the concept of indirect discrimination. The distinction, even if it is applied independently of the citizenship of the taxpayer, works principally to the detriment of the citizens of other member States, non-residents being more often non-national citizens.

The conclusions which the Court of justice reached permit some com-

(8) ECJ, 28 January 1992, case C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann v. Stato belga*.

(9) *Wielockx*, para. 18; *Schumacker*, para. 31 and ff.; *Asscher*, para. 41.

(10) *Wielockx*, para. 20; *Schumacker*, para. 36-38; *Asscher*, para. 43.

ments, and open a series of question which will be the object of consideration in this brief discussion, with the hope of taking them up again in the future.

Firstly, the Court of Justice analyses the significance of the concept of residence in the European tax systems. Despite limiting his attention to an extreme case, the Community judge seems to want to go beyond the formal datum of residence to adopt, as taxation assumption for direct taxes, the factual (or substantial) aspect of the actual location of the individual's income. The strict division (for taxation purposes) between residents and non-residents, is overcome when their substantial position, considered in the carrying out of an economic activity, is equivalent. (11) In other words, and with the material limit of the production of the total or majority of the income in the foreign State on the part of the non-resident, the Court points out how the distinction between residents and non-residents of a national system can be in contrast with the underlying idea of the construction of the internal market.

On a legislative (national) level, this decision leads to the creation of a third subjective category other than residents and non-residents; that is non-residents *but residents in a member State* and therefore to a partial reformulation of article 2 of the Italian Income Tax Code intended to include this situation.

However this solution, to give importance to the economic datum instead of the formal-juridical, causes a substantial (total) separation between the contribution to the costs of the State and the use of the services offered by it (see, for example, article 53 of the Italian Constitution). The taxpayer that produces all his income in a different Member State of the Community would use services of a State in which he does not contribute anything.

Secondly, a flaw in the application of the principle of non-discrimination can be pointed out. The comparison of the total tax bearing ability of two individuals, even if restricted to a single national tax system, of necessity involves also the consideration of other external elements.

In the *Wielockx* judgement, the Court of Justice seems to compare the total taxation undergone by the resident taxpayer in respect to the non-resident one. (12) It is clear, however, that the treatment (*rectius*: the to-

(11) It is important to underline that "the ECJ has taken this position in tax cases (...) in exactly the same way as it does to other areas of law such as labour law, social security and competition law", F. Vanistendael, *The European tax paradox: how less begets more*, Bull. Int. Fis. Doc., Nov./Dec., 1996, pag. 531.

(12) *Wielockx*, para. 21.

tal taxation) of the non-resident is conditioned by the taxation provisions and by the consequent choices of fiscal policy of their own Country of origin. To what extent can this different treatment be ascribed to a form of prohibited discrimination and to what extent to the absence of harmonisation of the direct taxes in the European Community?

The same principle, in which the non-resident is equivalent to the resident if he produces the total of the income in the State of origin, was repeated in the *Asscher* judgement, where a Dutch citizen resident in Belgium was subjected to higher taxation (in respect to a resident) in The Netherlands in the carrying out of an autonomous work activity. The Court judged such statutory provisions contrary to the principle of non-discrimination for the noted belief that non-residents are, for the major part, also foreign citizens. (13) However the most interesting fact is highlighted by the fact that for the Convention against double taxation of 19 October 1970, stipulated between The Netherlands and Belgium, the latter was legitimised to consider the entire tax bearing ability of non-resident subjects for the determination of the "rule of progressivity". It is now clear that the sole fact that the State of residence assumes for taxation purposes the entire tax bearing ability of the resident (when he produces the majority of his income abroad), points out that such subject is not in a comparable situation with that of a Netherlands resident. (14)

187

Regarding this matter, Prof. Wattel (15) states that the Court has reached, with the *Schumacker* judgement, a compromise between the principle of non-discrimination and the taxation system based on residence. He added that, "as usual (...) the compromise falls short of satisfying principles" and "compromise compensate for this by their practicability".

The application of the principle of non-discrimination, as elaborated by the Court of justice, suffers from a considerable applicative limit. Up until now, in fact, its applicability was limited to those countries that utilise the exemption method for the resolution of conflicts deriving from the double taxation. However in countries like Great Britain, Ireland, and Italy, which employ the credit method in the national and conventional disciplines, is the principle elaborated by the Court still applicable?

On first approximation, the issue is to be resolved in a negative manner. In this country the taxpayer who produces all, or almost all, of his

(13) It is noted, however, that such belief does not appear applicable in the actual case, given the citizenship of Mr. *Asscher*.

(14) See also E. Keeling, *A first reaction to Asscher*, EC tax journal, n. 2, 1996/97, pag. 33, at pagg. 37-38.

income abroad, will never find himself in the same conditions as a resident in another State, since his personal tax bearing ability will always be taken into consideration by the State of residence. As a consequence, the comparison would take place between a taxpayer engaged for his tax bearing ability in two States, and a taxpayer subjected in a sole Member State. (16) Different conclusions were reached by Prof. Wattel, who pointed out "that the very idea of the credit method (home neutrality) is difficult to reconcile with the very idea of having a common market, especially with not having any tax impediments for economic operators to engage in economic activities abroad". (17)

A third type of question is put forward in relation to the compliance of the principle of non-discrimination with conventional laws. The Court of Justice has not yet intervened directly on this theme, its clearest judgement, even if limited, remains that of the *avoir fiscal* case, where the Community judge affirmed that the rights given by article 52 of the EC Treaty (and by other fundamental freedoms) are absolute and a Member State cannot make them depend upon the observance of an international Convention. (18)

Has The Court, in particular, in equalising a non-resident that produces all (or almost all) of his income in the State where he performs his activity, assimilated the non-resident taxpayer for the purposes of granting of the tax benefits from these?

The resident/non-resident equalisation, under this profile, would signify to extend all the benefits which come from the Conventions against double taxation stipulated by such a Member State even to non-residents and, in a complementary manner, that non-residents belonging to two diverse Countries cannot be treated differently (multilateralisation of the Convention against double taxation).

In his conclusions to the Schumacker case, Advocate General Léger stated that the application of the principle of non-discrimination, contained in the EC Treaty when dealing with fiscal matters requires great cau-

(15) P.J. Wattel, *The Schumacker legacy - Introduction - Taxing non-resident employees: copying with Schumacker*, European taxation, nov./dec., 1995, pag. 347.

(16) In this sense J.F. Avery Jones, *Carry on discriminating*, European taxation, Feb., 1996, pag. 46.

(17) P.J. Wattel, *Home neutrality in an internal market*, European taxation, May, 1996, pag. 159.

(18) ECJ, 28 January 1986, case 207/83, *Commissione delle CEE v. Francia*, para. 26.

tion, (19) because "it is clear that the concept of - *de facto* - non discrimination could very easily result in the disintegration of national tax systems. Even were the Court to limit itself to the elimination of the differences in the tax treatment between taxpayers based on nationality or residence, the resulting chaos in income tax would be considerable". (20)

Claudio Sacchetto

(19) Opinion of the Advocate General Léger on 22 November 1994, case C-279/93, *Finanzamt Köln-Alstadt v. Roland Schumacker*, para. 39.

(20) F. Vanistendael, *The limits to the new Community tax order*, in *Com. Mark. Law Rev.*, 1994, pag. 293, at pag. 310.

La Corte di giustizia CE e i criteri formali e sostanziali nella imposizione dei soggetti non residenti degli Stati membri: un nuovo teorema di Fermat?

Claudio Sacchetto

Il Trattato CE non contiene alcuna specifica norma per l'armonizzazione delle imposte dirette, gli articoli da 95 a 99 sono infatti ristretti *ratione materiae* alle sole imposte indirette sugli scambi (1). In questo settore, l'unico strumento su cui può essere fondata l'azione comunitaria è il generico art. 100 del Trattato CE, che importa l'assunzione da parte del Consiglio delle necessarie misure al fine del ravvicinamento delle disposizioni degli Stati membri (anche quelle tributarie) che incidano direttamente sull'instaurazione e sul funzionamento del mercato comune (2).

Pur in assenza di obblighi specifici, gli Stati membri devono esercitare, per effetto del principio di supremazia e dell'effetto diretto, la propria potestà normativa in materia tributaria conformemente ai principi ed alle norme dell'ordinamento giuridico comunitario anche nei settori che non sono di competenza della Comunità europea (3). Allo stato attuale è il principio di non-discriminazione in base alla nazionalità di cui all'art. 6 del Trattato CE che condiziona in maniera essenziale l'attività dei singoli Stati membri nel settore dell'imposizione diretta.

Questo breve intervento vuole essere un contributo critico all'incidenza in ambito fiscale del principio di non-discriminazione comunitario nell'ordinamento dei singoli Stati membri.

La proibizione del trattamento discriminatorio importa, in prima approssimazione, che gli Stati membri non possano trattare gli stranieri

(1) L'art. 220 del Trattato CE è l'unica disposizione relativa a questo settore, tesa a favorire l'eliminazione della doppia imposizione mediante la stipula di accordi bilaterali o plurilaterali.

(2) Le due più importanti direttive adottate in materia di imposte dirette, n. 90/434/CEE e n. 90/435/CEE, trovano la loro base giuridica nell'art. 100 del Trattato CE.

(3) Corte di giustizia CE, 4 ottobre 1991, causa C-246/89, *Commissione delle CE c. Regno Unito*, punto 12; Corte di giustizia CE, 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Finanzamt Köln-Alstadt v. Roland Schumacker*, punto 21.

(cittadini di altri Stati membri), in maniera meno favorevole rispetto ai propri cittadini. La Corte ha interpretato in maniera estensiva questa norma, rilevando che il principio di non-discriminazione comunitario non proibisce solamente le discriminazioni dirette in ragione della nazionalità, ma qualunque forma di discriminazione che conduca al medesimo risultato (cosiddetta discriminazione indiretta) (4). Questa affermazione è stata progressivamente estesa dalla Corte a tutti i settori, per coinvolgere anche quello tributario.

Il criterio della residenza è (quasi) universalmente adottato quale elemento di collegamento con gli ordinamenti giuridici nazionali ai fini dell'imposizione tributaria (5). La Corte di giustizia ha affrontato in una pluralità di occasioni la legittimità di tale distinzione rispetto alle disposizioni del Trattato succitate. La nostra analisi sarà limitata all'orientamento espresso a partire dalla famosa sentenza *Schumacker*, che ha provocato reazioni contrastanti nella dottrina tributaria europea.

Lo sviluppo argomentativo adottato dalla Corte di giustizia può essere ridotto a tre affermazioni fondamentali.

Una prima, concerne la definizione del principio di non-discriminazione utilizzata dalla Corte. Questa, anche in materia di imposte dirette, ha rilevato che una discriminazione consiste nell'applicazione di norme diverse a situazioni analoghe ovvero nell'applicazione della stessa norma a situazioni diverse (6). Quanto, poi, alla natura del differente trattamento, questo è discriminatorio solo se "arbitrary, irrelevant or unreasonable" (7). Nell'ordinamento comunitario questa statuizione si traduce nell'indagine di motivi d'interesse generale compatibili con il Trattato che giustificano la differente disciplina giuridica.

Fino ad oggi, la Corte ha rigettato la maggior parte delle giustificazioni offerte dagli Stati membri:

(4) Corte di giustizia CE, 12 febbraio 1974, causa 152/73, *Sotgiu c. Deutsche Bundespost*, punto 11.

(5) Solo gli Stati Uniti e le Filippine adottano quale *reasonable link* il criterio della nazionalità.

(6) *Schumacker*, punto 30; Corte di giustizia CE, 11 agosto 1995, causa C-80/94, *G.H.E.J. Wielockx c. Inspecteur der directe belastingen*, punto 17; Corte di giustizia CE, 27 giugno 1996, *P.H. Asscher c. Staatssecretaris van Financiën*, punto 40. Il van Raad definisce il primo tipo di discriminazione "*formal or static equal treatment*", mentre il secondo tipo "*material or dynamic equal treatment*"; K. van Raad, *Nondiscrimination in international tax law*, Deventer, 1986, pag. 11.

(7) K. van Raad, *cit.*, Deventer, 1986, pag. 7.

- la mancanza di armonizzazione nel settore delle imposte dirette;
- la compensazione dello sfavorevole trattamento tributario di una data situazione con altre agevolazioni e benefici;
- il rischio di evasione fiscale;
- le difficoltà amministrative nella raccolta delle informazioni.

La Corte ha invece accettato quale motivo d'interesse generale a giustificazione del differente trattamento fiscale la necessità, per i singoli Stati membri, di mantenere la coerenza fiscale dei propri sistemi tributari (8). Nella fattispecie concreta, la Corte ha rilevato la coerenza nel sillogismo tra la deducibilità dei contributi di assicurazione versati in uno Stato membro con la potestà di imposizione della rendita derivante da tale contribuzione. Questo concetto è stato parzialmente rigettato e riformulato nella successiva pronuncia *Wielockx*, in cui la Corte ha osservato che la coerenza fiscale deve essere valutata ad un livello superiore rispetto a quello nazionale, atto a comprendere anche le Convenzioni internazionali stipulate dagli Stati membri.

La Corte di giustizia ha, quindi, affermato che la situazione dei residenti e dei non residenti non sono di regola analoghe, in quanto presentano differenze oggettive sia per ciò che attiene alla fonte dei redditi sia alla capacità contributiva personale (9). Il principio di non-discriminazione contenuto nel Trattato non osta a che uno Stato informi il proprio sistema tributario sulla residenza dei contribuenti.

Questo regola di carattere generale è derogata da una situazione specifica, che rileva nel caso in cui il contribuente non residente - lavoratore dipendente o autonomo - percepisca la totalità o quasi dei propri redditi nello Stato in cui svolge la propria attività lavorativa. In questo caso, residente e non residente svolgenti la medesima attività sono oggettivamente nella medesima situazione, in quanto soggetti ad imposizione in un unico Stato membro (10). Il fatto che la discriminazione sia fondata sulla residenza piuttosto che direttamente sulla nazionalità, è superato dalla Corte attraverso l'utilizzo del concetto di discriminazione indiretta. La distinzione, pur applicandosi indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente, opera principalmente a detrimento dei cittadini di altri Stati membri, essendo i non residenti il più delle volte cittadini non nazionali.

(8) Corte di giustizia CE, 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Hanns-Martin Bachmann v. Stato belga*.

(9) *Wielockx*, punto 18; *Schumacker*, punti 31 e ss.; *Asscher*, punto 41.

(10) *Wielockx*, punto 20; *Schumacker*, punti 36-38; *Asscher*, punto 43.

Le conclusioni cui giunge la Corte di giustizia permettono alcune considerazioni in merito ed aprono una serie di interrogativi che saranno oggetto di esposizione in questo breve intervento con l'aspettativa di riprenderli in successivi momenti.

In primo luogo, la Corte di giustizia analizza il significato del concetto di residenza nei sistemi tributari europei. Seppur limitando la propria attenzione ad un caso limite, il giudice comunitario sembra voler superare il dato formale di residenza per assumere a presupposto impositivo delle imposte dirette l'aspetto fattuale (o sostanziale) della effettiva localizzazione del reddito delle persone fisiche. La rigida ripartizione (ai fini tributari) tra residenti e non residenti è superata quando la loro posizione sostanziale, considerata nello svolgimento di un'attività economica, è equivalente (11). In altre parole, e col limite materiale della produzione della totalità e della maggior parte del reddito nello Stato estero da parte del non residente, la Corte rileva come la distinzione tra residenti e non residenti di un ordinamento nazionale può essere in contrasto con l'idea sottesa alla costruzione del mercato interno.

Sul piano normativo (nazionale), questa decisione conduce alla creazione di una terza categoria soggettiva oltre a residenti e non residenti, ovvero i non residenti *ma residenti in uno Stato membro* e quindi ad una parziale riformulazione dell'art. 2 del Tuir atta a ricomprendere questa situazione.

193

Ma questa soluzione, il privilegiare il dato economico a quello giuridico-formale, provoca una sostanziale (totale) dissociazione tra la contribuzione alle spese dello Stato ed il godimento dei servizi da questo offerti (si veda, per esempio, l'art. 53 della Costituzione italiana). Il contribuente che produca tutto il suo reddito in un diverso Stato membro della Comunità usufruirebbe dei servizi e delle prestazioni di uno Stato a cui non contribuisce affatto.

In secondo luogo, si rileva un vizio nell'applicazione del principio di non-discriminazione. Il confronto della capacità contributiva complessiva di due soggetti seppur ristretta ad un solo ordinamento tributario nazionale, implica necessariamente l'assunzione anche di ulteriori elementi esterni.

Nella sentenza *Wielockx*, la Corte di giustizia sembra confrontare l'imposizione complessiva subita dal contribuente residente rispetto a quella del non residente (12). È però chiaro che il trattamento (*rectius*:

(11) È importante sottolineare che "the ECJ has taken this position in tax cases (...) in exactly the same way as it does to other areas of law such as labour law, social security and competition law", F. Vanistendael, *The European tax paradox: how less begets more*, Bull. Int. Fisc. Doc., nov./dec., 1996, pag. 531.

(12) *Wielockx*, punto 21.

l'imposizione complessiva) del non residente è condizionato dalle disposizioni tributarie e dalle conseguenti scelte di politica fiscale del proprio Paese di origine. In quale misura questo differente trattamento si può ascrivere ad una forma di discriminazione proibita ed in quale alla mancata armonizzazione delle imposte dirette nella Comunità europea?

Il medesimo principio, il non residente è equiparato al residente se produce la totalità del reddito nello Stato di occupazione, è stato riproposto nella sentenza *Asscher*, ove un cittadino olandese residente in Belgio era assoggettato ad imposta superiore (rispetto ad un residente) nei Paesi Bassi nello svolgimento di attività di lavoro autonomo. La Corte ha giudicato tale disciplina contraria al principio di non-discriminazione per il noto convincimento che i non residenti sono nella maggior parte anche cittadini stranieri (13). Ma l'aspetto più interessante rileva dal fatto che per la Convenzione 19 ottobre 1970 contro le doppie imposizioni stipulata tra i Paesi Bassi ed il Belgio, quest'ultimo Paese è legittimato a considerare l'intera capacità contributiva dei soggetti non residenti per la determinazione della "rule of progressivity". Ora, è chiaro che il solo fatto che lo Stato di residenza assuma ai fini impositivi l'intera capacità contributiva del soggetto residente (quando questo produca all'estero la maggior parte dei redditi), evidenzia che tale soggetto non è in una situazione comparabile con quella di un residente nei Paesi Bassi (14).

A questo proposito il Prof. Wattel (15) afferma che la Corte abbia raggiunto, con la sentenza *Schumacker* un compromesso tra il principio di non-discriminazione ed il sistema impositivo basato sulla residenza. Egli aggiunge che, "as usual (...) the compromise fall short of satisfying principles" and "compromise compensate for this by their practicability".

L'applicazione del principio di non-discriminazione come elaborato dalla Corte di giustizia soffre, inoltre, di un vistoso limite applicativo. Fino ad oggi, infatti, la sua applicabilità è stata limitata a quei Paesi che utilizzano il metodo dell'esenzione per la risoluzione dei conflitti derivanti dalla doppia imposizione. Ma in Paesi quali la Gran Bretagna, l'Irlanda e l'Italia che impiegano nella disciplina nazionale ed in quella convenzionale il metodo del credito d'imposta, il principio elaborato dalla Corte è ancora applicabile?

(13) Si noti, però, che tale convincimento non appare applicabile nella fattispecie concreta data la cittadinanza del sig. *Asscher*.

(14) Si veda anche E. Keeling, *A first reaction to Asscher*, EC tax journal, n. 2, 1996/97, pag. 33, a pagg. 37-38.

(15) P.J. Wattel, *The Schumacker legacy - Introduction - Taxing non-resident employees: copying with Schumacker*, European taxation, nov./dec., 1995, pag. 347.

In prima approssimazione, la questione è da risolversi in maniera negativa. In questi Paesi il contribuente che produca all'estero la totalità (o quasi) del proprio reddito non si troverà mai nelle medesime condizioni di un residente in un altro Stato, poiché la sua capacità contributiva personale sarà sempre presa in considerazione dallo Stato di residenza. Di conseguenza, la comparazione avverrebbe tra un contribuente assunto per la sua capacità contributiva in due Stati ed un contribuente assoggettato in un solo Stato membro (16). A differenti conclusioni giunge il Prof. Wattel, che rileva "that the very idea of the credit method (home neutrality) is difficult to reconcile with the very idea of having a common market, especially with not having any tax impediments for economic operators to engage in economic activities abroad" (17).

Un terzo ordine di interrogativi si pone in relazione alla compatibilità del principio di non-discriminazione con le norme convenzionali. La Corte di giustizia non è ancora intervenuta direttamente su questo tema, la sua pronuncia più chiara, seppur limitata, rimane quella nel caso *avoir fiscal*, dove il giudice comunitario ha affermato che i diritti attribuiti dall'art. 52 del Trattato CE (e dalle altre libertà fondamentali) sono assoluti ed uno Stato membro non può farne dipendere l'osservanza da una Convenzione internazionale (18).

In particolare, la Corte, nell'equiparare il non residente che produca la totalità (o la quasi totalità) del suo reddito nello Stato ove presta la propria attività, ha assimilato il contribuente non residente ai fini della concessione dei benefici da questi derivanti?

L'equiparazione residente/non residente sotto questo profilo significherebbe la concessione di tutti i benefici derivanti dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate da tale Stato membro anche ai non residenti e, in maniera complementare, che i non residenti appartenenti a due Paesi diversi non possano essere trattati diversamente (multilateralizzazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni).

Nelle sue conclusioni alla causa Schumacker, l'Avvocato Generale Léger ha affermato che l'applicazione del principio di non-discriminazione contenuto nel Trattato CE alla materia fiscale richiede grosse precauzio-

(16) In questo senso J.F. Avery Jones, *Carry on discriminating*, European taxation, feb., 1996, pag. 46.

(17) P.J. Wattel, *Home neutrality in an internal market*, European taxation, May, 1996, pag. 159.

(18) Corte di giustizia CE, 28 gennaio 1986, causa 207/83, *Commissione delle CEE v. Francia*, punto 26.

ni (19), perché “it is clear that the concept of - *de facto* - non-discrimination could very easily result in the disintegration of national tax systems. Even were the Court to limit itself to the elimination of the differences in the tax treatment between taxpayers based on nationality or residence, the resulting chaos in income tax would be considerable” (20).

Claudio Sacchetto

(19) Conclusioni dell'Avvocato Generale Léger del 22 novembre 1994, causa C-279/93, *Finanzamt Köln-Alstadt v. Roland Schumacker*, punto 39.

(20) F. Vanistendael, *The limits to the new Community tax order*, in *Com. Mark. Law Rew.*, 1994, pag. 293, a pag. 310.

The adapting of domestic law to Community law as discriminating factor in company policy

Pietro Selicato

The theme regarding the influence of the tax system on company choices is generally dealt with in a rather homogeneous fashion, lending greater relevance to an analysis of assets, statically considered: market structure (1) on the one hand, and existing tax laws (2) on the other. From this analysis one infers influences as to operative choices, or regarding the choices of dimension and of the organisational form of companies operating transnationally. (3) In order to complete this vast and articulated picture, it would be interesting to dwell briefly on a particular aspect

(1) STEVE's observations in *Crucial factors in company choices: the need for greater coherence in law*, in this Review, follow this line of argument and emphasize the developments which can ensue the globalization of markets and the free circulation of financial resources, allocated, with growing professional competence, by intermediaries whose expertise and organization are for ever ascending.

197

(2) In legal writings, there is practically unanimous negative judgement on the question of the tax system evincing a lack of neutrality for productive activities.

On the latter issue, refer to DA EMPOLI, *The influence of the tax system on company choices*, in this Review, SIEGEL, *The effects of tax laws in the United States*, *ibidem*, CARVALE, *Equality of taxation and economic policy*, *ibidem*, ..., who, even if indirectly, infers the need for neutrality by mentioning a line of tax policy which would contribute to the surfacing of a considerable amount of incomes which go without being taxed; which would eliminate the distorting effects of fiscal drag and introduce tax incentives for the reinvestment of company incomes.

AMATUCCI has provided us with interesting observations as to the need for certainty, raised by taxpayers (among these, therefore, companies) when applying tax laws, *Company choices and the certainty of tax law*. Here, the author evinces how the undertaker's decisions, in matter of international tax law, are influenced by two sets of relations: on the one hand, that between Community law and internal regulations; and on the other, that between tax law and private law, which, in turn, is caught in two further problematic aspects: that of the so-called "qualification" of the juridical institutes disciplined by a different state to that with taxing power and that of the so-called tax avoidance, consisting in an adjustment of private law to the aims of tax law.

(3) In this respect, SIEGEL, *The effects of tax laws*, *cit.*, notes how in the USA the different company taxation systems (for both joint-stock companies and partnerships) influence entrepreneurs as to the social form to adopt; in the same light, D'ALESSANDRO, *Civil aspects of tax evasion*, in this Review, emphasizes how even in the Ita-

of a theme which, although already evoked, (4) deserves further attention for the connotations it has adopted in Italy especially.

The matter is the much discussed problem of the adjustment of internal law to Community law, on which it seems appropriate to develop a few brief observations on a situation which scholars and operators alike have long been looking at. (5) Despite the various judgements by the E.C. Court of Justice and by our Constitutional Court (6) the question of the

lian system, the fiscal motive can influence the choice of the civil regime for company deals and transactions;

DI STEFANO, *Company groups and tax system*, in this Review, underlines how the internal and international tax systems can lead to different articulations of a company's activity, the latter having to consider the expediency of dividing a business into diverse companies constituting a single group or having multiple divisions of a same company. Even if in a limited territorial perspective, the recent contribution by VAN HOORN, *The influence of E.C. tax directives on investments in MERCOSUR by European companies and vice-versa*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar (Padova 1997)*, II, pag. 1197, advises to look at tax systems, on the one hand as a useful element for company needs in terms of strategy, and on the other, as a variable to consider carefully and attentively in business decisions. In particular, the Author expresses his regret when he states that in the past: "little or no attention was given to the economic aspects, to the role of taxation in formulating and implementing (socio)-economic policies which determine a country's domestic as well as international position".

(4) For a detailed institutional picture, on which the relation between Community law and internal regulations is based, please refer to the vast systematic notations by AMATUCCI, *Company choices...*, cit., who, with enlightening synthesis, introduces the distinction, inherent to Community laws, between "complete acts" (a category consisting of regulations) and "incomplete acts" (among which one would include the directives), noting that whereas with the former "the internal juridical system does not draw back but acts as a filter, that is to say it is traversed by the complete Community act which automatically becomes an unwritten national law, of like content, less pressing is the efficacy of an incomplete act which, by defining the mere objectives, makes it possible for each State to select the instruments which best suit their own national system.

(5) For a discussion on some problematic points, please refer to SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, 1990.

(6) References to the main stages of the evolution of the decisions of the European Court and to the long process of adjustment of our judges, SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, cit., 68 and following. At a later date, the Italian Constitutional Court intervened in this matter with judg. 18/4/1991 n. 168, in "Foro It.". 1992, I, pag. 660, with comment by DANIELE, *Constitutional Court and Community directives*, where the Court delineated with greater clarity its adhesion to the thesis regarding direct applicability of unconditional and sufficiently precise directives to which the national legislator does not implement spontaneous enactment in the assigned period. More recently, further confirmations in this

acknowledgement of direct effects (7) for rules contained in E.C. directives is still ongoing and, in my humble opinion, is far from being solved.

It is true that company choices constitute the object of this article and that therefore one ought to examine solely the effects as they mani-

respect emanate from later decisions of the Court n. 384, dated 10/11/1994, *ivi*, 1994, I, pag. 3289 and n. 94 dated 30/3/1995, *ivi*, 1995, I, pag. 1081, with comment by BARONE, *La Corte Costituzionale ritorna sui rapporti fra diritto comunitario e diritto interno*.

On the not-always-parallel course of our Judge (of laws), refer to AMOROSO, *La giurisprudenza costituzionale nell'anno 1995 in tema di rapporto tra ordinamento comunitario e ordinamento nazionale: verso una "quarta fase"?*, in "Foro It.", 1996, IV, pag. 73, where the chronic belatedness is underlined, sometimes due to heated criticism and the alternation of solutions with which the Italian Constitutional Court has gradually adjusted itself to the changed orientations of the European Court of Justice. For the most recent developments on this matter, refer also to the reconstructive picture outlined by DONATI, *Diritto comunitario e sindacato di costituzionalità*, and to SORRENTINO, *Profili costituzionali dell'integrazione comunitaria*, where in appendix (pag. 107), the mentioned decisions are quoted n. 168/91 and n. 94/95.

(7) In this respect, the distinction between "direct applicability" and "direct effect" deserves a mention. BARATTA delineates clearly the contours of these issues in *Norme contenute in direttive comunitarie inattuata e loro opponibilità ai singoli*, in "Riv. Dir. Int.", 1989, pag. 253. According to the reconstruction of the decision by the Court of Justice as it emerges from the just mentioned contribution, direct applicability, typical of regulations, "is to be understood in the sense that Community rules must carry out their effects to the full, in a uniform fashion in each member State", whereas "direct efficacy consists in the possibility, for individuals, to appeal to a Community rule, different to regulations, before a national judicial body".

Indeed, it is to this distinction that the problem areas, here discussed, are directed, seeing that it is the very remission to the national judge (whose decision is, in fact, crucial) on whether a Community rule is to be considered as having direct efficacy, which brings to the application uncertainties already evinced. On these aspects, see SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, *cit.*, 83 and following, and, more recently, AMOROSO, *op. cit.*, pag. 81. And the most recent direction taken by our Constitutional Court seems to accentuate said uncertainties, being that it states that it is not within their jurisdiction to "provide the interpretation of Community regulations where they are not clear" and that in these instances it is the national judge (the Court being excluded from his order) who is obliged to resort to the Court of Justice to "bring about" that definite and reliable interpretation which would ensure the effective (and not hypothetical therefore temporary) relevance. Hence, the Constitutional Court, ord. 15-29.12.1995, n. 536, in GT IPSOA 1996, pag. 605. According to initial comments, in the mentioned judgement one can detect a definite reversal of trend compared to the previous orientation, the Court having considered the existence of a "double preliminary question" (of the Community first and then, of the Constitution) and having specified that the prejudicial Community, question, has priority. In this respect, see BIANCHI, *Giudice delle leggi di merito e legislatore: ancora sulla diretta applicabilità*, *ivi*, pag. 607.

fest themselves to the single taxpayer. However, the institutional problem is also relevant to the individual company's evaluations, since, only when the economic subject can rely on the correct and uniform acknowledgement, on the part of the national legislator, of each member State, is there a stable reference point which can assist in advantageous economic choices. Let us see, briefly, how this is brought about.

Our nation is part of the European Union, which, what's more, has not reached that federal level (8) the USA have long since achieved; where there subsists a political unity, as well as an economic and monetary one, of each federal state. (9)

On the one hand, this brings about a situation of dependence of the domestic system on that of the Community, or rather Community law is in a position of supremacy over national law, but, on the other hand, this supremacy, as can be seen in various concret experiences, is not able to be carried out in full. (10)

What happens in these instances? The Italian taxpayer, when he considers a domestic tax law rule to be in conflict with a Community law

(8) As is well known, the debate surrounding the possibility of transforming the EU into a federal union contemporaneously to the stipulation of the treaty of Rome to lay out right from the start the federal transformation of Community institutions, was developed in the 50s. On these themes, a crucial analytical contribution comes from SPINELLI, *Il progetto europeo*, Bologna, 1985. However, despite the above mentioned political trends, regulations still tend heavily towards confirming that principle of "separation of legal system" which was formerly theorized and to which the Court of Justice (EC) and the Italian Constitutional Court are still anchored when they advance schemes aiming to solve problems arising from the relationship between Community and domestic law based on the mechanism of the so-called "non-application". For a discussion on the salient points regarding the principle of separation of legal systems see DONATI, *Diritto comunitario e sindacato di costituzionalità*, cit., pagg. 62-64.

(9) And indeed, differently from what happens in the US, European parliamentarians are not representatives of the States in which territory they were elected, "but are representatives of the European collectivity (not yet being possible to call it a European people) in its entirety". See LUCIANI, *La costituzione italiana e gli ostacoli all'integrazione europea*, in "Pol. Dir.", 1992, pag. 584.

(10) In legal writings, the ambiguity relating to the possibility of finding the characteristics of federal-type systems in the existing Community regulations, remains latent. On this point, please refer to BOGNETTI, *Federalismo*, in *Digesto*, IV ed., "Disc. pubbl.", Torino 1991, par. 6; for a more recent contribution, please refer to VITTA, *L'integrazione europea*, Milano 1962, pag. 138 and following, where it was observed that in the EEC one could consider the member States systems as having the function of carrying out Community policies according to a federal-type model, even if, lacking the authority to control and to coerce.

provision, can take legal steps and ask "non-application" of the national rule believed to be clashing. If all goes well, we will witness the manifestation of all those favourable effects, that we all know and expect: even if with effectiveness limited to the case brought before the court, the national judge will apply the Community rule left totally or partially without enactment substituting it to the national rule with which it was incompatible. (11)

Similarly, CATALANO, *La Comunità Economica Europea e l'EURATOM*, Milano 1957, pag. 9, immediately following the stipulation of the Treaty of Rome, was already stating that the EC presented itself as "a surely limited and partial federation, being limited to only one aspect, of present times, the economic one, and to only one sector of the economy".

Besides, in recent modifications to the Treaty of Rome introduced by the Maastricht agreement, references to a definite political turning point in federal terms are yet to be individuated, considering that not even in that session the value of the internal sovereignty of each State adhering to the EU is doubted, but the relationship between Community Institutions and those of member States is laid out in subsidiary terms.

The European Commission, 27/10/92, specified in this respect that "the principle of subsidiariness does not define the competence attributed to the Community since it is the very Treaty which defines it. It implies, in practical terms, that Community Institutions and the Commission especially, apply a simple commonsensical principle by virtue of which, in exercising their competencies, the Community should keep within the limits of what is best realized at its level. Therefore, there is not, in the Maastricht agreements, a definition of the authority-subjection relationship, but there are the outlines of an integration model of a cooperative-solidarity type which still shows wide margins of uncertainty. On this matter see AMEDEI, *Il principio di sussidiarietà nel processo di integrazione comunitaria. Scritti in onore di Arturo Carlo Jemolo*, Milano, 1995, vol. II, 1995, pag. 10 and following.

(11) In our regulations, the institute of non-application is of a very early date, finding its base in law 20.3.1865, n. 2248 - Allegato E, annulling the previous system of administrative cases (and, in particular, its art. 5) from which annulment arose the establishment of the jurisdictional allocation system still in force. With these provisions, the ordinary judge was assigned exclusive cognizance (withdrawn from special and administrative judges) on all questions relating to "civil and political" rights, excluding, at the same time, every power on the part of said judge, to annul or modify the contents of an administrative act. On this matter see BERRUTI, *La disapplicazione dell'atto amministrativo nel giudizio civile*, Milano, 1991, where there is an explanation relating to the fact that in our internal system non-application is used to solve the compatibility problem in law sources emanating from two independent powers, which are, nonetheless, in an authority-subjection relationship (on this matter, *ivi*, pag. 131 and following). Even in the most restricted ambit of the tax process, the non-application mechanism has found explicit normative placement with the introduction of art. 7, final subsection of legislative decree 31/12/1992, n. 546, where it is ordained that "tax commissions, if they consider a regulation or a general act to be unwarranted, re-

And this is the theory. But things change when we examine a concrete case: for example, the very recent and still only partially solved case of the licence tax for company registration. (12)

To comply with the national rule and avoid administrative sanctions, the taxpayer is compelled to pay the tax, even if its application is in conflict with Community rules; at a later date, he needs to ask a refund in name of Community illegitimacy of the national rule; praxis tells us that in such cases the Administration, heedless of Community regulations,

levant in terms of resolution, they do not apply it in relation to the object brought before the court, save for any impeachment by the different competent body". Wishing to draw a parallel between "internal" non-application and "Community" non-application, one can observe that, similarly to the former, the latter also finds its justification in the need for a superior legislative system to prevail compared with provisions issued by other branch, even if on a different level, having the same authority. And in Community law, too, non-application manifests itself as an exceptional remedy compared with modificatory modes with *erga omnes* effectiveness of the inferior rule conflicting with the one emanating from a superior level. However, whereas in the "internal" non-application bodies with power of intervention in potentially conflicting legislative systems, belong to the same system (legislative power on one side, and executive power on the other), in the "Community" non-application, the conflict arises with politically independent structures (the single member state and the EU) even if juridically linked by virtue of the Treaty of Rome and of its later integration and modifications. This different subjective make-up of the conflicting relationship has led, under a number of aspects, to lighten the weight of the so-called "supremacy" of Community law over domestic law, bringing about problems that will only be solved with the incipience of a true European Federal State. It has not passed unnoticed to the keenest and most qualified commentators of the European picture, a progression still under way, of acts directed towards the realization of a unitary political subject, by means of a process of consensual limitation of national sovereignty. However, some of these (on this matter, RUSCONI, *La politica di Karlsruhe. Democrazia costituzionale e integrazione europea*, in "Il Mulino", 1997, pag. 218) realise that, on the very question relating to defining the relationship between national sovereignty and that of the Union, tensions between the political responsibility of national Parliaments and internal constitutional justice are for ever more delicate and frequent, witness the recent judgement of the German *Bundesverfassungsgericht*. The judgement referred to places, according to the commentator, "a kind of hypothèque on the political development of Europe" (ivi, pag. 219), seriously questioning the need to transfer, to European Institutions, sovereignty rights now attributed to each member State on the basis of an actual democratic consensus.

(12) Since the beginning of the 90s, a number of Italian judges have repeatedly denounced the contrast of Italian national law which has fixed new and higher licence tax rates on company registration, originally set at a very modest rate, art. 1, D.P.R. 26/10/1972, n. 641 and subsequently increased a first time with art. 3, subsections 18 and 19, D.L. 19/12/1984, n. 853, conv. in L. 17/2/1985, n. 17, then with art. 8 of D.L. 30/5/1988, n. 1173, conv. in L. 26/7/1988, n. 261, with art. 36 of D.L. 2/3/1989, n. 69, conv. in L. 27/4/1989, n. 154, finally with art. 10 of D.L. 11/7/1992, n. 333, conv. in

turns down the motion; the taxpayer, being this his only avenue, resorts to the national judge to obtain acknowledgment of his credit right and to be awarded by the Administration; only in this way, perhaps, can he obtain what is his due at the end of prolonged proceedings.

But the effects of the decision taken for one particular taxpayer whose request is accepted, do not go further, in terms of other taxpayers. Therefore, this element, this factor that inserts itself in the choices of the individual company, can become a destabilising component in the larger ambit of the overall tax system. For, as a consequence of all this there arise discriminations between those taxpayers who were able to move in time and those who were too late in asking for a repetition of what unduly paid; and then, between those who manage and those who do not succeed in obtaining a favourable decision and, lastly, between those who, after obtaining favourable judgement, live to see their refund and those who, instead, perish before they see their credit materialize.

As a result of all this, although non-application, in the light of our constitutional decisions, can be considered as apprehended in the Italian system, it cannot be seen as fully adequate to the need to ensure that the state (as founded in art. 5 of the Treaty of Rome and art. 11 of our Constitution) complies fully and correctly with Community obligations. (13)

L. 8/8/1992, n. 359, until the Court of Justice pronounced itself with judgement 20/4/1993, cases n. C-71/91 C-178/91, in "Boll. trib. Inf.", 1993, pag. 853. On this matter, for a careful reconstruction of the jurisprudential *excursus*, both internal and of the Community, see DE RENZIS SONNINO, *La tassa di concessione governativa dovuta dalle società per l'iscrizione nel registro delle imprese*, in "Riass. Trib.", 1995, pag. 479, and VOGLINO, *Scippi dialettici e rimedi alternativi per la ripetizione della cosiddetta "tassa sulle società"*, in "Boll. Trib. Inf.", 1997, pag. 269.

On the wide problem-area surrounding Community compatibility of the licence tax for company registration, in the ambit of a vastly comprehensive doctrinal view (directed, what's more, even if with certain nuances, towards a solution which is more favourable to the taxpayer), see SACCHETTO, *Tassa sulle società: compatibilità con le norme CEE e legittimità costituzionale*, in "Corr. Trib.", 1991, 1913; TESAURO, *A proposito del contrasto tra la direttiva comunitaria sulla raccolta dei capitali e la tassa annuale di iscrizione delle società nel registro delle imprese*, in "Giur. it.", 1991, I, pag. 2; MARCHETTI, *Tassa sulle società, contrasto tra legge interna e norma comunitaria*, in "Corr. Trib." 1991, pag. 2221; MISCALI, *La legittimità comunitaria della tassa di concessione governativa di iscrizione delle società nel registro delle imprese*, in "Dir. Prat. Trib.", 1991, II, pag. 1143. On the particular aspect of the term in which the right to refund is actionable, see DEL FEDERICO, *Le sezioni unite si pronunciano sul termine dell'azione di rimborso della tassa sulle società*, in GT IPSOA, 1996, pag. 1072, nonché VOGLINO, *Scippi dialettici ...*, cit.

(13) These conclusions were already arrived at by those writing in SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, cit., spec. 80 ss, whe-

And this dissatisfaction remains not only under the institutional aspect, but also under a more individual point of view, the prospects of the individual company, owing that the realization of the Community rule, the violation of which is declared (and, therefore, the defining of the correct tax amount) is entrusted to an uncertain, exhausting and expensive procedural *iter* and not - as it should be - to national law. (14) Then add that our Ministry of Finance has not adjusted itself to the above jurisprudential current. In point of fact, with the directive having as immediate and direct referent, the member State (and therefore, its administrations) (15) our financial Administration very definitely withdrew

re, with specific reference to tax rules, the particular implications that the mechanism of direct applicability, as elaborated by the Community line of decisions, takes on in our system of rules, are highlighted. For recent criticism in this respect, see BARONE, *La corte costituzionale ritorna sui rapporti fra diritto comunitario e diritto interno*, in "Foro It.", 1995, I, pag. 2050, who, commenting on judgements ns. 384/94 and 94/95 observes that "one cannot deny the straining inherent in a solution which satisfies Community law demands but leaves partly unsolved, at the level of domestic legislation, the problem of the certainty of law, principally, fully ensured in judgements, and not completely guaranteed, instead, as a result of non-application which, as already underlined, is limited to a single case, and therefore without expunging from the system the incompatible rule and without excluding the different evaluation of other judges!" (ivi, pag. 2053). The author, however, justifies the Court when observing that "it must deal with a constitutional system which was thought up and realised before the European integration process started and which is therefore not equipped to face and solve the problems that such extraordinary developments entail (op. loco ult. cit.). However, one needs to emphasize that among the keenest commentators of the Court's itinerary, starting from judgement 384/94 there were those who noted how, on advice of the same judge, the theory of non-application would represent an "inadequate guarantee" when compared to the need for legislative clarity and certainty in the application of law. For this line of argument, see AMOROSO, op. cit. 78 and following.

(14) For a critical appraisal of constitutional limitations within which, even in matter of taxes, the "primacy" of Community law can be recognised, see, once again, SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, cit., pagg. 80-82.

(15) It is well-known that the directive, according to art. 189, subsection 3, of the Treaty "binds the member State it addresses as to the result to achieve, save for the national bodies, competent as to form and means. In spite of the literal tenor of such a provision, practical needs have led the decisions of the European Court of Justice (to which the line of decisions of the Italian Constitutional Court and Supreme Court of Cassation, even if with initial resistance, have by now conformed themselves) to direct applicability of this particular act. On this see BALLARINO, *Direttive comunitarie*, in "Enc. Giur.", vol. XI, Roma 1989 - agg. 1991) and CAPELLI, *Le direttive comunitarie*, Milano, 1983).

from correctly fulfilling Community regulations, in the case under examination. (16)

Indeed, after the European Court declared Italy's behaviour unwarranted, the national Administration, instead of taking note of this and

(16) The non-fulfilment, on Italy's part, of prescriptions imparted by directive n. 69/335/EEC in matter of capital contribution taxes has been ascertained on a number of occasions. As to stamp tax on contributions and mergings, for example, legal writings and national courts' decisions had for some time indicated the conflict in internal regulations (firstly the D.P.R. n. 634/72 and then D.P.R. n. 131/86) under a number of aspects. On this matter, see, GALLO, *La VI direttiva comunitaria concernente le imposte dirette sulla raccolta di capitali: contenuto precettivo e sua applicabilità immediata in materia di aliquota sui conferimenti di immobili*, nota a Comm. Trib. I grado, Firenze 22/9/1987, in "Riv. Dir. fin. sc. fin.", 1988, II, pag. 86; BRACCIONI, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in "Rass. Trib.", 1987, I, pag. 246; CARLI, *Ancora sulla diretta applicazione delle norme comunitarie; un caso di non tassabilità delle raccolte di capitali*, in "Rass. Trib.", 1987, II, pag. 212; GATTI, *Norme CEE e imposta di registro*, in "Dir. Prat. Trib.", 1992, II, pag. 1141; MANFRIANI-RABATTI, *L'imposizione di conferimenti societari tra normativa italiana e normativa comunitaria*, in "Boll. Trib. Inf.", 1995, pag. 623.

In the light of what has been noted, the event of the so-called "company tax" cannot be considered in isolation. Instead, it seems to be destined to repeat itself with reference to companies net capital levy, another duty, of our system, for which the extremes of Community illegitimacy have again been perceived. Instituted with D.L. (law by decree) 30/9/1992, n. 394 conv. in law 26/11/1992, n. 461, the "net capital levy" will be rescinded with effect from January 1st 1998, together with other duties absorbed by the IRAP (Regional Tax on productive activities) with a legislative decree prepared by the Council of Ministers (and, at present, being examined by the parliamentary Commission of Thirty) in execution of the delegation conferred by art. 3, subsection 143, letter a), of L. 23/12/1996, n. 662. See Comm. Trib. Prov., Firenze, Sez. XII, dec. nn. 32 e 33, 10-20/2/1996, and Sec. IV, ord. 18/10/1996, in "il fisco", 1997, by CALAMANDREI, *La non applicazione per contrasto con la normativa comunitaria dell'imposta sul patrimonio netto delle società di capitali*, *ivi*, 1691. It should be noted that, even in the presence of a univocal direction in terms of there being a conflict between the national rule with the Directive n. 69/335/EEC, the two sections that, inside the same florentine Commission, dealt with the same question, adopted different solutions on the modalities concerning how to receive the directive. And in fact, where Sec. XII, believing the directive n. 69/335/EEC, *in parte qua*, unconditional and sufficiently precise, immediately granted the applications against the silence-denial of the Administration, for refunds of the tax in question; Sec. IV, a few months later, did not come up with sufficient elements for immediate non-application of the internal rule, maintaining that in order to express their judgement on the matter, the internal judge needs, in any case, to suspend the proceedings and transfer the acts to the EC Court of Justice, which, in conformity with art. 177 of the Treaty of Rome has exclusive jurisdiction to prejudicial pronouncement over the interpretation of rules making up Community law. From this admittedly circumscribed trial event, one can infer with a certain immediacy the present state of the evolution of internal law instruments needed to obtain full integration of Community regulations into our internal system.

submitting itself to the consequences of its judgement, points out, with a circular issued by the state's Bar to dependent lawyers' professions, (17) those that are the formal and substantial exceptions to lawsuits taxpayers have put forward and will bring forward to obtain refunds of taxes declared not due by the Community Court. It is really too much! (18)

Furthermore, despite recent judgements by the Court of Justice (19)

(17) The reference of the Bar alluded to in the text appeared in "Boll. Trib. Inf.", 1993, pag. 1811. Solicited, by the Ministry of Finance with note n. 4/7/129/94 dated 3/12/1994, to a new examination of the issue, the Bar confirmed its negative direction even after the deposit of the judgement favourable to taxpayers, Court of Cassation, Sec. 1, n. 2992 dated 28/3/1994 (in "Boll. Trib. Inf.", 1994, pag. 892) pointing at the opportunity to await further developments of the Supreme Court (perhaps, a full bench).

On this last confirmation, refer to Min. Fin., Dir. Centr. Affari Giuridici, Circ. 11/1/1995 n. 8/E-II-4-8365, in "Boll. Trib. Inf.", 1995, pag. 211. As to the recent limitation, of refunds, to only enforceable judicial measures, see, lastly, Min. Fin., Dir. Centr. Affari Giuridici, Circ. 5/3/1997, n. 66/E-II-4, in "Boll. Trib. Inf.", 1997, pag. 471.

(18) And this is especially true if one considers that the obstinacy of the Ministry of Finance, which does not spontaneously recognize that the majority of taxpayers are entitled to the licence tax refund (upon company registration) having presented, within the prescribed term, valid applications, seems to be due not to motivated juridical thought but to mere practical reasons, seen the entire consistent entity of the sums at stake. And indeed, in another recent case, when the above mentioned component did not adopt a similar economic impact, the Ministry rushed (within 24 hours of the Court of Justice's judgement) to inform its intentions "to take on initiatives to better adjust internal regulations to Community ones, as are now interpreted by the Court". On these statement, see Min. Fin. press release 21/10/1993, in "Riv. Dir. Trib.", 1994, III, pag. 544.

(19) With a series of recent judgements 1991-96, the Court of Justice has opened the way to the legitimation of individuals to request an award of damages suffered as a result of the failed, belated or incomplete execution, on the part of member states, of the obligations to be fulfilled in accordance with the Treaty of Rome and other law sources on the same level and this also applies when dealing with subjective situations to be classified, according to national law, in the legitimate interest category. In this direction, the first sure point of some weight can be individuated in judgement 19/11/1991, assembled cases n. C-6/90 and C-9/90 (Francovich), in "Foro It.", 1992, IV, pag. 145, with which the European Court, for the first time, clearly defined the principle for which, where a directive has not been carried out within the appointed time, the defaulting member state is obliged to compensate in conformity with internal law. In the same way, judgement 5/3/1996, assembled cases n. C-46/93 and C-48/93 (*Bras-serie du pecheur-Factortame Ltd.*), *ivi*, 1996, IV, pag. 185, and judgement 26/3/1996, case n. C-392/93 (*British telecommunications*), *ivi*, pag. 321. Of considerable note is also what contained in the previous judgement 14/5/1994, case n. C-91/92 (Faccini Dori), *ivi*, 1995, IV, pag. 38, where it is stated (point 26) that Community law offers a plura-

as to Community citizens being entitled to an award of damages, having domestic legislation failed to adjust to Community regulations, a solution via tax law, save for a few praiseworthy exceptions, (20) has not to date been sufficiently explored.

Then, perhaps, it would be advisable to reconsider the whole system of relations between internal and Community law, even in light of the fact that since 1989 Italy has had the so-called "Legge La Pergola" (21) introduced with the express task to obviate, in Parliament, the very anomalies noticed when adapting internal law to Community law. This law therefore, should be used exactly to expunge explicitly and with *erga omnes* effectiveness, from the internal system, rules that are incompatible with Community law. However, the impression one gets is that the "Legge La Pergola" has done nothing more than physiologise a pathology, since if directives were enacted in time, there would not be any need for an *omnibus* law to comply with these aims on an annual basis. Furthermore, it

lity of ways through which the single interested parties can make use of a rule of that system, left unrealized, and, included among these, there is the award of damages.

(20) The reference is to EC Court of Justice, Sec. V, judgement 17/10/1996, assembled cases C-283/94 and C-291/94 (*Denkavit*) in "Riv. Dir. sc. fin.", 1997, with comment by FREGNI, *Il privilegio di affiliazione fra diritto interno e diritto comunitario: il caso Denkavit*, *ivi*, pag. 12. In this judgement, the Court starting out by saying that the rule contained in art. 5, n. 1, of directive 23/7/1990, n. 90/435/EEC, so-called "mother-daughter directive" (which grants the benefit of reduced taxation for dividends distributed by a company with seat in a European Community member state to its parent company residing in another member state, it is required that there be a minimum period of possession of the share), gives to individuals an "indispensable right" to an award of damages where a member state has not correctly transposed its precept and individuates the damage in capital suffered by the "parent" company in the loss of interest suffered by the same up to what corresponds to the longer time required by national law.

207

(21) One is referring to L. 9/3/1989, n. 36, baptised with the name of its proponent, and adopted expressly "to direct the procedures and measures" with which the State guarantees Italy's belonging to the European Communities through the formation of an "annual Community law". In extreme synthesis, it should be recalled that the "Legge La Pergola" finds its justification in the Italian legislator's realising that our juridical system is of a rigid structure, characterised, as it is (internally speaking) by the existence of a rigorous hierarchy of sources and (internationally speaking) by the need to adopt instruments, for adjustment, that are different to the so-called "automatic" type. For further details on this issue, see MORISI, *L'attuazione delle direttive CE in Italia: la "legge comunitaria" in Parlamento*, Milano, 1992, and TIZZANO, *Note introduttive alla "Legge La Pergola"*, in "Foro It.", 1989, pag. 314 and following, and SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, *cit.*, 77 e 79 and following, where there are other references.

is not always the case that the annual Community law, issued to carry out the "Legge La Pergola" really sees that all the rules of the internal system that during the year are deemed conflicting with Community law provisions, be lifted off.

The problem should then be prevented on a generalised and uniform basis, by way of permanent legislative mechanisms of automatic adjustment of internal law provisions to those emanating from Community sources; so as to render unnecessary the intervention between what the Court of Justice has stated and the concrete realization of the right, acknowledged by the latter, for the generality of taxpayers of a member State, of internal legislative activity and, especially, of jurisdictional activity. Whereas there should be the mere execution, on the part of the competent national Administration, of Community precepts forming the object of interpretation for the European judge.

In other words, in order to obtain with immediacy and effectiveness the stable and generalized entry, in our internal system, of Community precepts considered directly applicable, it would be a question of issuing legal regulations which instead of individuating in a subsequent "annual Community law" the means of access of directly applicable Community rules in the internal system (as the "Legge La Pergola" has proved with doubtful success when it comes to concrete results), provides for *ex ante* the typology of Community acts susceptible to automatic acknowledgement establishing also the starting point of the effects of said acknowledgement.

From this point of view, it should be noted that judgements of the Court of Justice (22) have, in the Community system, very similar effectiveness to that of judgements of our Constitutional Court.

In fact, the Court's judgements (23) are judicial measures that, ac-

(22) For a general picture, on judgements of the Court of Justice, see CAPOTORI, *Le sentenze della Corte di giustizia delle Comunità Europee, Materiali per un corso di analisi della giurisprudenza*, Padova, 1994; DEL VECCHIO, *Aspetti problematici in tema di revocazione delle sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee, Studi in onore di Riccardo Monaco*, Milano, 1977; MIGLIAZZA, *La Corte di giustizia delle Comunità europee*, Milano, 1961; MORELLI, *La Corte di giustizia delle Comunità europee come giudice interno*, in "Riv. Dir. Int.", 1958, pag. 3; PAU, *Appunti sulla giurisdizione della Corte di giustizia delle Comunità europee, Studi in onore di G. Morelli*, Milano, 1975), pag. 671; POCAR, *Sulla interpretazione in via pregiudiziale delle sentenze della Corte di Giustizia delle Comunità europee, Il processo internazionale*, Napoli, 1967; TABUCCHI, *L'efficacia erga omnes delle decisioni pregiudiziali della Corte di giustizia delle Comunità europee, Studi in memoria di Enrico Guicciardi*, Padova, 1975.

(23) According to articles 164 and following of the E.U. Treaty, it is the Court's jurisdiction:

cording to articles 187 and 192 of the Treaty, are enforceable against persons that are not states. In any case, its judgements have binding force only between the parties before the court and with restriction to the case to be decided on.

However, praxis has individuated, and not only in the case of prejudicial judgements, a certain *erga omnes* effectiveness of the Court's decisions, constituting, as they do, a kind of authentic interpretation (at least in relation to the individual member-states) of Community rules. There are also those who deem that, in its judicial activity, the Court of Justice even takes on the role of creating, by using internal rules as elements of fact, new juridical rules destined to ensure the running of its judicial activity. (24)

- to decide on applications submitted by the Commission in case of a member state's non compliance with the Treaty of Rome (art. 169 Tr.);

- to decide on applications that each member state can submit to denounce the violation of obligations incumbent on other member states (art. 170);

- to decide on "direct" applications for lack of jurisdiction, violation of Community rules, misuse of power of Community bodies proposed by a member state, by the Council, by the Commission and also privately, only for decisions taken about them and for decisions which, although appearing as a regulation or a decision taken about other persons, directly concern them (art. 173); this type of applications is limited to particular motivations:

a) lack of jurisdiction (when the Community institution has not the power to issue the impeached act);

b) violation of substantial terms (when the act is defective for infringements that can be considered essential in terms of the final formulation of the act, such as the lack of other organs opinion (that must be requested), the interested party's hearing - where provided for - etc.);

c) breach of the Treaty and of juridical rules in relation to its application (in this case rules permit the Court's complete and (on the merits) review of the act);

d) misuse of power (this is when an act, even if formally true to what is intended by law in terms of form, jurisdiction and constituent elements, tends to produce a juridical modification, but for reasons that are different to those that it is preordained to pursue);

- to decide on applications privately proposed to denounce the concealed behaviour of Community Institutions (art. 175);

- to give "prejudicial" pronouncement on all questions relating to the interpretation and the execution of the same Treaty, proposed before the national judge (art. 177). This instrument is the one which allows the taxpayer of a state to obtain the tutelage of Community Institutions against the violation of their rules.

(24) POCAR, *Lezioni di diritto comunitario*, Milano, 1986, pag. 130 and following, in this respect, speaks of the Court's "extremely important role, when it comes to defining the integration process among the member states, as indicated in the treaties establishing the European Communities (ivi, pag. 131).

But, if we look closely, in these instances a specific legislative intervention would not even be necessary, seen that the duty of *ex officio* annulment of illegitimate (or unwarranted) acts, has recently been codified in our system. (25)

And, certainly, in the light of the mentioned channels for adjustment of internal law to Community law, the act issued in violation of Community rules directly applicable in our system is to be considered illegitimate in our internal law too, as the Community rule with similar requisites can be considered to be part of the national legal system. (26)

(25) Despite the consolidated rootedness of the institute in general theory of administrative law, the explicit reference of tax laws to self-help and *ex officio* annulment is increasing in frequency and forms part of the massive transferral, to taxpayers, of an ever-increasing role in matters of tax, besides being part of the principles of impartiality and of a sound Administration.

Among these, the most important is certainly art. 68 of D.P.R. 27/3/1992, n. 287 which, without being innovative, takes on, nonetheless, the characteristic of cornerstone-rule, in the sphere of the existing relationships between Financial Administration and taxpayer. There are other previous rules which have moved in the same direction. Even if with definitely limited objectives, one should note art. 54, subsection 8, of D.P.R. n. 633/1972 (added art. 3, subsection 1, of the law n. 413/1991), which give the VAT Office the power to spontaneously annul partial assessment warnings if the latter "are unfounded (totally, or partially) as from documentation produced by the taxpayer", and art. 3, subsection 6, of D.L. (law by decree) 15/9/1990, n. 261, conv. in law 12/11/1990, n. 331, which contains analogous provisions in matter of partial assessments of income tax (art. 41-bis, D.P.R. n. 600/1973). Following D.P.R. n. 287/1991, D.L. 30/9/1994, n. 564 was issued, conv. in law 30/11/1994, n. 656 (art. 2-quater of this law passed on to apposite decrees of the Minister of Finance, the definition of modalities and criteria with which to exercise the power to annul and to withdraw). D.M. 11/2/1997, n. 37, in G.U. 5/3/1997, n. 37 contains what stated above.

(26) For a clear exposition of the Administration's duty to proceed to an *ex officio* annulment to an "explicit provision" (D.M. n. 37/1997) even in the case of the E.C. Court of Justice's judgements, see RUSSO, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in "Rass. Trib.", 1997, pag. 552, where it is observed that the Administration's authority in superseding this limit must be circumscribed to "situations where the illegitimacy of the act poses itself as incontestable, having been assessed, even if *aliunde* (ivi, pag. 557).

Indeed, on these grounds, the Administration is obliged to annul directly and with immediate effect (27) acts issued in violation of a Community rule considered directly applicable even beyond the time-limit as established by national law.

Pietro Selicato

(27) There are different opinions surrounding the propriety of the Administration's intervention. In tax law too, efforts to insert these elements in the exercising of the power of annulment as self-help, have been vain. LUPI discusses positions characterised by a clear pragmatism in *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi: spunti per una discussione*, in "Boll. Trib. Inf.", 1992, pag. 1799, when he subordinates the efficacy of the instrument to the need for a change in the mentality of the present financial Administration (ivi, 1802). However, as precisely noted by QUARANTA, *L'autotutela nell'attività dell'Amministrazione finanziaria e i diritti del contribuente*, in "Trib.", 1994, pag. 604, one must not remain in "the erroneous conviction that self-help represents a further defence instrument of the citizens, seen that this approach "confuses two utterly distinct features, those of tutelage and of self-help, which are and ought to be kept completely distinct on the level of concept and law" (ivi, pag. 614). However, from the general contents of provisions contained in the D.M. n. 37/1997 (and by the same art. 2-*quater* of D.L. n. 564/1994) it emerges with reasonable certainty that, even though it is not provided for that the taxpayer has a right to be granted (on the merits) a formal motion of annulment or an *ex officio* amendment of the act considered unfounded or illegitimate, this right subsists with reference to the equivalent duty of the Administration to examine the application and provide thereof. In this respect, see STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996, where, in a general reading of the institute from the viewpoint of the public interest in a sound Administration and its impartial action, it is observed that (ivi, pag. 68 and following) the discretion on *an* can never concern the acting, but only the issuing of a certain positive measure. For a reconstruction of the institute within the administrative process and for the thesis on the rightfulness of the review as self-help, not only in light of the constitutional principles of soundness and impartiality but also on the grounds of L. 7/8/1990, n. 241, please refer to SELICATO, *Contributo allo studio del diritto tributario* (ed. provv. Roma, 1996), spec. p. 438 and following.

L'adattamento del diritto interno al diritto comunitario quale fattore discriminante nella politica aziendale

Pietro Selicato

Il tema dell'influenza del sistema fiscale sulle scelte d'impresa viene usualmente affrontato in un'ottica abbastanza omogenea, dandosi per lo più rilievo all'analisi degli assetti, staticamente considerati, da un lato della struttura dei mercati (1) e dall'altro dei sistemi fiscali vigenti (2) e da ciò inferendo influenze in ordine alle scelte operative, dimensionali ed alle forme organizzative delle imprese operanti in ambito transnazionale (3).

(1) In tal senso vanno le riflessioni svolte da STEVE, *Gli elementi determinanti le scelte d'impresa: la necessità di una maggiore coerenza normativa*, in questo numero della Rivista, il quale ha evidenziato quali sviluppi possano aprirsi a seguito della globalizzazione dei mercati e della libera circolazione delle risorse finanziarie, collocate con crescente professionalità da intermediari sempre più esperti ed organizzati.

(2) In dottrina, il giudizio negativo sulle carenze di neutralità del sistema fiscale rispetto all'esercizio dell'attività produttiva è pressoché unanime. Si vedano, in proposito: DA EMPOLI, *L'influenza del sistema fiscale sulle scelte d'impresa*, in questa Rivista, SIEGEL, *The effects of tax laws in the United States*, *ibidem*, CARVALE, *Equità fiscale e politica economica*, *ibidem*, il quale, anche se indirettamente, lascia desumere l'esigenza di neutralità dal suo richiamo ad una linea di politica fiscale che contribuisca a far emergere una rilevante quota di redditi sottratti all'imposizione, ad eliminare concretamente l'effetto distorsivo del *fiscal drag* ed a introdurre incentivi fiscali sul reinvestimento dei profitti d'impresa. Interessanti spunti sull'esigenza di certezza evocata dai contribuenti (e, tra questi, dalle imprese) in ordine alla concreta applicazione delle norme tributarie sono stati oggi forniti da AMATUCCI, *Scelte di impresa e certezza del diritto tributario*, ove si evidenzia come nel diritto tributario internazionale le decisioni dell'imprenditore possono essere influenzate da un duplice ordine di rapporti: da un lato, quello tra diritto comunitario ed ordinamento interno; dall'altro quello tra diritto tributario e diritto privato, che a sua volta si imbatte in due ulteriori profili problematici sottordinati: quello della cosiddetta "qualificazione" degli istituti giuridici disciplinati dal diritto di uno Stato diverso da quello dotato del potere di imposizione e quello della cosiddetta elusione fiscale, che consiste nell'adattamento del diritto privato alle finalità della legge tributaria.

(3) Da questo punto di vista, SIEGEL, *The effects of tax laws*, cit., rileva come negli U.S.A. la diversità del trattamento fiscale delle società (di capitali e di persone) influenzi le decisioni degli imprenditori in ordine alla forma sociale da adottare; analo-

Al fine di completare tale vasto ed articolato quadro, è interessante soffermarsi brevemente su un particolare profilo di un tema che, pur essendo stato già evocato (4), merita di essere ulteriormente approfondito in relazione a talune connotazioni che esso ha assunto soprattutto in Italia nel concreto divenire degli atti normativi e dei comportamenti che ne costituiscono l'espressione. Si tratta del dibattuto problema dell'adattamento del diritto interno al diritto comunitario, sul quale sembra opportuno sviluppare alcune brevi osservazioni in ordine ad una circostanza che si pone da diverso tempo all'attenzione di studiosi ed operatori (5), e cioè che, non ostanti i vari pronunciamenti della Corte di giu-

gamente, D'ALESSANDRO, *Aspetti civilistici dell'evasione fiscale*, in questo numero della Rivista, pone in risalto come anche nell'ordinamento italiano la motivazione fiscale può incidere sulla scelta del regime civilistico delle operazioni d'impresa; da parte di DI STEFANO, *Gruppi di imprese e sistema fiscale*, in questo numero della Rivista, è stato, poi, segnalato come il sistema fiscale interno ed internazionale possa portare a diverse articolazioni dell'attività di impresa, dovendo di volta in volta verificarsi se all'interno del quadro normativo in cui viene a collocarsi il singolo operatore sia conveniente che l'attività aziendale sia suddivisa tra diverse società costituenti un unico gruppo o tra più divisioni della medesima società. Sia pure in una prospettiva di indagine territorialmente limitata, il recente contributo di VAN HOORN, *The influence of E.C. tax directives on investments in MERCOSUR by European companies and vice-versa*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, II, pag. 1197, stimola a considerare la fiscalità da un lato come elemento atto a corrispondere alle esigenze strategiche dell'impresa, dall'altro come variabile da considerare con attenzione nelle decisioni aziendali. In particolare, l'A. esprime il rammarico che nel passato: "little or no attention was given to the economic aspects, to the role of taxation in formulating and implementing (socio)-economic policies which determine a country's domestic as well as international position".

213

(4) Per un'attenta ricognizione del quadro istituzionale sul quale è fondato il rapporto tra l'ordinamento comunitario e le norme di diritto interno, siano di riferimento le ampie notazioni sistematiche di AMATUCCI, *Scelte di impresa ... cit., passim*, il quale, con lucida sintesi, propone la distinzione degli atti normativi comunitari tra "atti completi" (categoria nella quale resterebbero compresi i regolamenti) ed "atti incompleti" (tra i quali andrebbero invece annoverate le direttive), osservando che mentre nei rapporti con i primi "l'ordinamento giuridico interno non si ritrae, ma funge da filtro, nel senso che l'atto comunitario completo lo attraversa trasformandosi automaticamente in una legge nazionale non scritta del medesimo contenuto", meno incalzante è l'efficacia dell'atto incompleto che, fissando i soli obiettivi, permette ai singoli Stati di scegliere gli strumenti più rispondenti al peculiare sistema nazionale". Puntualizza, tuttavia, l'A. che "anche la direttiva, se non si limita a stabilire la finalità cui vincola gli Stati membri sino a rendere inutile la norma interna strumentale, si colloca sul medesimo piano degli atti completi".

(5) Per la disamina di alcuni spunti problematici sulla questione, sia consentito richiamare SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1990, II, pag. 66.

stizia delle Comunità europee e della nostra Corte costituzionale (6), il problema del riconoscimento di effetti diretti (7) alle norme contenute in direttive comunitarie sembra ancora attuale e, a sommosso avviso di chi scrive, è tutt'altro che risolto.

È vero che oggetto di questo scritto sono le scelte dell'impresa e che, quindi, si dovrebbe esaminare la questione soltanto limitatamente agli effetti che vengono a prodursi sul singolo contribuente. Tuttavia, anche il problema istituzionale ritorna sulle valutazioni della singola impresa, in quanto soltanto se l'operatore economico può fare affidamento sul corretto ed uniforme recepimento da parte del legislatore nazionale di tutti gli Stati membri della normativa comunitaria esso potrà disporre

(6) Per i riferimenti alle tappe fondamentali dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte europea ed al lungo cammino adeguatore seguito dai nostri Giudici delle leggi, cfr. ancora SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, cit., 68 ss.. In epoca successiva, la Corte costituzionale italiana è intervenuta sull'argomento con sua sentenza 18/4/1991 n. 168, in "Foro it.", 1992, I, pag. 660, con nota di DANIELE, *Corte costituzionale e direttive comunitarie*, pronuncia in cui la Corte ha delineato con maggiore chiarezza la sua adesione alla tesi della diretta applicabilità delle direttive incondizionate e sufficientemente precise alle quali il legislatore nazionale non dà spontanea attuazione nel termine assegnato. Più recentemente, ulteriori conferme in tal senso provengono dalle successive sentenze della Corte n. 384 del 10.11.1994, ivi, 1994, I, pag. 3289 e n. 94 del 30.3.1995, ivi, 1995, I, pag. 1081, con nota di BARONE, *La Corte costituzionale ritorna sui rapporti fra diritto comunitario e diritto interno*.

Sul percorso non sempre parallelo del nostro Giudice delle Leggi, si veda AMOROSO, *La giurisprudenza costituzionale nell'anno 1995 in tema di rapporto tra ordinamento comunitario e ordinamento nazionale: verso una "quarta fase"?*, in "Foro it.", 1996, IV, pag. 73, ove si pone in evidenza il cronico ritardo, motivato talvolta da accesi spunti critici, e l'alternanza di soluzioni con le quali la Corte costituzionale italiana si è adeguata nel tempo ai mutati orientamenti della Corte di giustizia europea. Per i più recenti sviluppi sul punto, si veda, altresì, l'ampio quadro ricostruttivo tratteggiato da DONATI, *Diritto comunitario e sindacato di costituzionalità*, Milano, 1995, pag. 99 ss., nonché SORRENTINO, *Profili costituzionali dell'integrazione comunitaria*, Torino, 1996, pag. 31 ss., ove, in appendice (pag. 107 ss.), vengono riportate le citate sentenze n. 168/91 e n. 94/95.

(7) A questo proposito, merita di essere ricordata la distinzione tra "applicabilità diretta" ed "effetto diretto", i cui contorni vengono limpidamente delineati da BARATTA, *Norme contenute in direttive comunitarie inattuata e loro opponibilità ai singoli*, in "Riv. Dir. int.", 1989, pag. 253. Stando alla ricostruzione della giurisprudenza della Corte di giustizia che emerge dal contributo appena citato, l'applicabilità diretta, tipica dei regolamenti, "va intesa nel senso che le norme di diritto comunitario devono esplicitare la pienezza dei loro effetti in maniera uniforme in tutti gli Stati membri", mentre l'efficacia diretta consiste "nella possibilità, riconosciuta ai singoli, di invocare una norma comunitaria diversa dai regolamenti dinanzi ad un organo giudiziario nazionale".

di un quadro di riferimento stabile ed adottare di conseguenza le scelte economiche più opportune. E vediamo brevemente come.

La nostra Nazione fa parte dell'Unione europea, la quale, peraltro, non ha raggiunto quel livello federativo (8) che invece hanno già conseguito da tempo gli Stati Uniti d'America, ove esiste una unità politica, oltre che economica e monetaria, dei singoli Stati confederati (9). Da un

Sulla portata effettuale di tale distinzione, invero, si appunta l'intero ordine di problematiche cui si fa riferimento in questa sede, posto che è proprio la remissione al giudice nazionale (la cui decisione è, sul punto, determinante) della questione inerente la sussistenza o meno della possibilità della norma comunitaria di avere efficacia diretta a comportare le incertezze applicative già evidenziate in altra sede. Su questi aspetti, cfr. ancora SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, cit., 83 ss., nonché, più recentemente, AMOROSO, *op. cit.*, pag. 81. E l'ultimo orientamento della nostra Corte costituzionale sembra anche accentuare tali incertezze, affermando che alla stessa non compete "fornire l'interpretazione della normativa comunitaria che non risulti di chiara evidenza" e che in questi casi tocca al giudice nazionale (nel cui ordine non è compresa la Corte stessa) adire la Corte di giustizia "per provocare quell'interpretazione certa ed affidabile che assicuri l'effettiva (e non già ipotetica, e comunque precaria) rilevanza". Così, Corte costituzionale, ordinanza del 15-29.12.1995, n. 536, in GT IPSOA 1996, pag. 605. Stando ai primi commenti, nella citata pronuncia sarebbe dato riscontrare una netta inversione di tendenza rispetto al precedente orientamento, avendo la Corte ritenuto sussistere una "doppia pregiudizialità" (comunitaria prima e costituzionale poi) e precisato che la pregiudiziale comunitaria è prioritaria rispetto a quella costituzionale. In tal senso, BIANCHI, *Giudice delle leggi, di merito e legislatore: ancora sulla diretta applicabilità*, ivi, pag. 607.

(8) Come è noto, il dibattito intorno alla concreta possibilità di trasformazione, in senso federalista dell'unione di Stati aderenti alla Comunità europea si sviluppò negli anni cinquanta, contemporaneamente alla stipula del Trattato di Roma, per impostare fin dalle origini la trasformazione in senso federalista delle istituzioni comunitarie. Su tali tematiche, un fondamentale contributo di analisi proviene dalle elaborazioni dello SPINELLI, delle quali può trovarsi una compiuta espressione ne *Il progetto europeo*, Bologna, 1985. Tuttavia, a dispetto dei suddetti orientamenti politici, il dato normativo è tuttora fortemente orientato verso la conferma di quel principio di "separazione degli ordinamenti" che fu ampiamente teorizzato nel passato ed al quale la giurisprudenza della Corte di giustizia CE e della Corte costituzionale italiana sono tuttora ancorate quando propongono schemi di risoluzione del problema dei rapporti tra diritto comunitario e diritto interno basati sul meccanismo della cosiddetta "disapplicazione". Per una disamina dei punti salienti del principio di separazione degli ordinamenti, cfr. per tutti DONATI, *Diritto comunitario e sindacato di costituzionalità*, cit., pagg. 62-64.

(9) Ed invero, diversamente da quanto avviene negli U.S.A., i parlamentari europei non si configurano come rappresentanti degli Stati nel cui territorio sono stati eletti, "ma sono rappresentanti della collettività europea (non potendo ancora parlarsi di popolo europeo) nel suo complesso". Così LUCIANI, *La costituzione italiana e gli ostacoli all'integrazione europea*, in "Pol. dir.", 1992, pag. 584.

lato, ciò comporta una situazione di dipendenza dell'ordinamento interno da quello comunitario, o meglio di supremazia del diritto comunitario sul diritto nazionale, ma, d'altro canto, questa supremazia, come è possibile constatare in numerose esperienze concrete, non riesce ad esplicitarsi nella sua pienezza (10).

Cosa avviene in simili evenienze? Avviene che il contribuente italiano, quando ritiene che una norma di diritto tributario interno confligge con una disposizione del diritto comunitario, ha il potere di agire in giudizio e di chiedere la disapplicazione della norma nazionale ritenuta confliggente. Se tutto va bene, si verificano quegli effetti favorevoli che tutti conoscono e che tutti si aspettano: sia pure con efficacia limitata al solo caso dedotto in giudizio, il giudice nazionale applica la norma comunitaria rimasta totalmente o parzialmente inattuata, sostituendola alla norma di diritto interno con essa incompatibile (11).

(10) In dottrina, resta tuttora latente l'equivoco sulla possibilità di rinvenire all'interno del vigente ordinamento comunitario le caratteristiche proprie degli ordinamenti di tipo federale. In argomento, si veda, BOGNETTI, *Federalismo*, in Digesto, IV ed., "Disc. pubbl.", Torino 1991, par. 6; per un più risalente contributo, cfr. altresì VITTA, *L'integrazione europea*, Milano, 1962, pag. 138 ss., ove si osservava che nella CEE gli ordinamenti degli Stati membri potevano essere configurati come funzionali alla esecuzione delle politiche comunitarie secondo un modello di tipo federalistico, "pur mancando il potere e la potestà di controllo e di costrizione". Analogamente, CATALANO, *La Comunità economica europea e l'EURATOM*, Milano 1957, pag. 9, il quale, in epoca immediatamente successiva alla stipula del Trattato di Roma, già affermava che la Comunità europea si presentava come "una federazione certo limitata e parziale, in quanto limitata ad un solo aspetto, quello economico, della vita moderna e ad un solo settore della economia".

Del resto, nelle recenti modifiche introdotte nel Trattato di Roma con l'accordo di Maastricht non sono ancora individuabili i riferimenti ad una decisa svolta politica in senso federalista, posto che neanche in quella sede viene messo in forse il valore della sovranità interna dei singoli Stati nazionali aderenti all'Unione europea, ma si imposta il rapporto tra le Istituzioni comunitarie e quelle degli Stati membri in termini di "sussidiarietà". La Commissione europea, con sua comunicazione del 27.10.1992, ha precisato al riguardo che "il principio di sussidiarietà non determina le competenze che sono attribuite alla Comunità giacché è il trattato medesimo a determinarle. In concreto esso implica che le istituzioni comunitarie e, in special modo la Commissione, applichino un semplice principio di buon senso in virtù del quale, nell'esercitare le proprie competenze, la Comunità dovrebbe restare nei limiti di ciò che può essere realizzato meglio al suo livello". Non vi è quindi neanche negli accordi di Maastricht una definizione dei rapporti in parola in termini di autorità-soggezione, ma vengono tracciati i contorni di un modello di integrazione di tipo solidaristico-cooperativo, che presenta ancora ampi margini di incertezza. Sul punto, cfr. AMEDEI, *Il principio di sussidiarietà nel processo di integrazione comunitaria*, in AA.VV., *Scritti in onore di Arturo Carlo Jemolo*, Milano, 1995, vol. II, 1995, pag. 10 ss..

(11) Nel nostro ordinamento, l'istituto della disapplicazione è di origini molto remote, trovando il proprio fondamento normativo nella L. 20.3.1865, n. 2248 - Allega-

Fin qui la teoria. Ma le cose cambiano quando si prende in esame un caso concreto: ad esempio, il caso recentissimo e tuttora parzial-

to E, abolitiva del precedente sistema del contenzioso amministrativo (e, in particolare, del suo art. 5), dalla quale scaturì l'impianto del sistema di riparto della giurisdizione tuttora in vigore. Con tali disposizioni, fu devoluta al giudice ordinario (sottraendola ai giudici amministrativi e speciali) la cognizione esclusiva su tutte le questioni inerenti diritti "civili e politici", escludendo nel contempo ogni potere di tale giudice di annullare o modificare il contenuto di un atto amministrativo. In argomento, si veda BERRUTI, *La disapplicazione dell'atto amministrativo nel giudizio civile*, Milano, 1991, ove si chiarisce che nel nostro sistema interno la disapplicazione viene utilizzata per risolvere il problema della compatibilità di fonti normative provenienti da due poteri indipendenti l'uno dall'altro, che tuttavia sono posti in rapporto di autorità-soggezione (sul punto, ivi, pag. 131 ss.). Anche nel più ristretto ambito del processo tributario il meccanismo della disapplicazione ha trovato esplicita collocazione normativa con l'introduzione dell'art. 7, ultimo comma, del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, ove si statuisce che "le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale, rilevante ai fini della decisione, non lo applicano in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente".

Volendo tracciare un parallelo tra la disapplicazione "interna" e la disapplicazione "comunitaria", può osservarsi che, al pari della prima, anche la seconda trova il proprio fondamento nell'esigenza di far prevalere nel caso concreto un sistema normativo sovraordinato rispetto alle disposizioni emanate da altro organo, dotato, sia pure su un piano diverso, dei medesimi poteri. Ed anche nel diritto comunitario, la disapplicazione si presenta come un rimedio eccezionale rispetto a sistemi di modificazione con efficacia *erga omnes* della norma subordinata in contrasto con la norma di livello superiore. Tuttavia, mentre nella disapplicazione "interna" gli organi cui sono attribuiti i poteri di intervenire sui sistemi normativi in potenziale conflitto appartengono al medesimo ordinamento (il potere legislativo da un lato, il potere esecutivo dall'altro), nel caso della disapplicazione "comunitaria" il conflitto interviene tra strutture politicamente indipendenti (il singolo Stato membro e l'Unione europea), anche se tra loro giuridicamente collegate in virtù del Trattato di Roma e delle sue successive integrazioni e modificazioni. Tale diversa configurazione soggettiva del rapporto conflittuale ha condotto da vari punti di vista a sfumare la portata effettuale della cosiddetta "supremazia" del diritto comunitario sul diritto interno, facendo sorgere problematiche che potranno trovare completa soluzione soltanto dopo la nascita di un vero e proprio Stato federale europeo. Agli osservatori più attenti e qualificati del quadro europeo non è sfuggita la progressione, tuttora in corso, di atti rivolti, attraverso un processo di limitazione consensuale della sovranità nazionale, alla realizzazione di un soggetto politico unitario. Tuttavia, da parte di taluni di essi (sul punto, cfr. RUSCONI, *La politica di Karlsruhe. Democrazia costituzionale e integrazione europea*, in "Il Mulino", 1997, pag. 218), viene preso atto che, proprio sul punto della definizione del rapporto tra sovranità statale e sovranità dell'Unione, le tensioni tra la responsabilità politica dei parlamenti nazionali e la giustizia costituzionale interna sono sempre più delicate e frequenti, come testimonia una recente pronuncia del *Bundesverfassungsgericht* tedesco. La sentenza cui si fa riferimento pone, a detta del suo commentatore, "una sorta di ipoteca sullo sviluppo politico dell'Europa" (ivi, pag. 219), formulando seri interrogativi sull'esigenza di fondare il trasferimento alle Istituzioni europee dei diritti di sovranità attualmente attribuiti ai singoli Stati membri su di un reale consenso democratico.

mente irrisolto della tassa sulle concessioni governative per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese (12). Per rispettare la norma nazionale ed evitare l'applicazione delle sanzioni amministrative, il contribuente è costretto a pagare l'imposta, anche se la sua applicazione è in contrasto con le norme dell'ordinamento comunitario; in un secondo momento, deve chiederne il rimborso sostenendo l'illegittimità comunitaria della norma impositiva nazionale; la prassi insegna che in tali ipotesi l'Ufficio, noncurante della normativa comunitaria, respinge la richiesta; il contribuente non potendo fare diversamente, ricorre al giudice nazionale per ottenere l'accertamento del suo diritto di credito e la condanna dell'Amministrazione al pagamento; soltanto così, forse, otterrà quanto gli spetta al termine dell'intero *iter* processuale.

Ma gli effetti della decisione che riguarda il contribuente che propone e si vede accogliere la richiesta di rimborso si fermano a quel contribuente. Quindi, questo elemento, questo fattore che si inserisce poi

(12) Fin dall'inizio degli anni '90, numerosi giudici di merito italiani hanno più volte denunciato il contrasto della legge nazionale italiana che ha fissato nuove e più elevate misure della tassa di concessione governativa sull'iscrizione delle società nel registro delle imprese, originariamente stabilita in misura estremamente modesta dall'art. 1 del D.P.R. 26.10.1972, n. 641 e, successivamente, aumentata una prima volta dall'art. 3, commi 18 e 19 del D.L. 19.12.1984, n. 853, convertita nella L. 17.2.1985, n. 17, poi con l'art. 8 del D.L. 30.5.1988, n. 1173, convertita nella L. 26.7.1988, n. 261, con l'art. 36 del D.L. 2.3.1989, n. 69, convertita nella L. 27.4.1989, n. 154, nonché, da ultimo, con l'art. 10 del D.L. 11.7.1992, n. 333, convertita nella L. 8.8.1992, n. 359, fino a quando la Corte di giustizia non si è pronunciata con sua sentenza del 20.4.1993, cause nn. C-71/91, C-178/91, in "Boll. trib. inf."; 1993, pag. 853. In argomento, per una puntuale ricostruzione dell'*excursus* giurisprudenziale interno e comunitario, cfr. DE RENZIS SONNINO, *La tassa di concessione governativa dovuta dalle società per l'iscrizione nel registro delle imprese*, in "Rass. trib.", 1995, pag. 479, nonché VOGLINO, *Scippi dialettici e rimedi alternativi per la ripetizione della cosiddetta "tassa sulle società"*, in "Boll. trib. inf.", 1997, pag. 269.

Sulla vasta problematica della compatibilità comunitaria della tassa di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese, nell'ambito di un vasto panorama dottrinale (peraltro tutto orientato, sia pure con talune sfumature, all'accoglimento della soluzione favorevole al contribuente), cfr. SACCHETTO, *Tassa sulle società: compatibilità con le norme CEE e legittimità costituzionale*, in "Corr. trib.", 1991, pag. 1913; TESAURO, *A proposito del contrasto tra la direttiva comunitaria sulla raccolta dei capitali e la tassa annuale di iscrizione delle società nel registro delle imprese*, in "Giur. it.", 1991, I, pag. 2; MARCHETTI, *Tassa sulle società: contrasto tra legge interna e norma comunitaria*, in "Corr. trib.", 1991, pag. 2221; MISCALI, *La legittimità comunitaria della tassa di concessione governativa di iscrizione delle società nel registro delle imprese*, in "Dir. prat. trib.", 1991, II, pag. 1143. Sul particolare aspetto del termine per l'azionabilità del diritto al rimborso, cfr. DEL FEDERICO, *Le sezioni unite si pronunciano sul termine dell'azione di rimborso della tassa sulle società*, in GT IP SOA, 1996, pag. 1072, nonché VOGLINO, *Scippi dialettici ...*, cit..

nelle scelte della singola impresa, può diventare un elemento di destabilizzazione nel più ampio ambito del sistema impositivo complessivo, perché è evidente che a seguito di ciò si creano discriminazioni fra quei contribuenti che hanno modo di attivarsi per tempo e quelli che non richiedono nei termini la ripetizione di quanto indebitamente versato; tra quelli che riescono e quelli che non riescono ad ottenere una decisione favorevole e, infine; tra quelli che, dopo aver ottenuto la sentenza favorevole, riescono a vivere abbastanza per avere il rimborso e quelli che, invece, si estinguono prima di veder realizzato il proprio credito.

Ne deriva che il meccanismo della disapplicazione, nonostante possa, alla luce della nostra giurisprudenza costituzionale, considerarsi ormai definitivamente recepito anche all'interno dell'ordinamento italiano, non può essere ritenuto pienamente rispondente alla esigenza di assicurare il rispetto da parte dello Stato del dovere (fondato sull'art. 5 del Trattato di Roma e sull'art. 11 della nostra Costituzione) di dare pieno e corretto adempimento agli obblighi comunitari (13). E tale insoddisfazione permane non solo sotto il profilo istituzionale, ma anche dal punto di vista individuale, delle prospettive della singola impresa, poiché la realizzazione della norma comunitaria di cui è dichiarata la violazione (e, quindi, la definizione del corretto ammontare del tributo) è affidata ad

(13) A tali conclusioni già perveniva chi scrive in SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, cit., spec. 80 ss., ove sono state poste in evidenza le particolari implicazioni che, con specifico riferimento alle norme tributarie, il meccanismo della diretta applicabilità elaborato dalla giurisprudenza comunitaria assume nel nostro ordinamento. Per una recente critica nei medesimi termini, cfr. BARONE, *La corte costituzionale ritorna sui rapporti fra diritto comunitario e diritto interno*, in "Foro it.", 1995, I, pag. 2050, il quale, commentando le sentenze nn. 384/94 e 94/95 osserva che "non può negarsi la forzatura insita in una soluzione che soddisfa le pretese del diritto comunitario ma lascia parzialmente insoluto, sul piano del diritto interno, il problema della certezza del diritto, assicurata in modo pieno nei giudizi in via principale, e non del tutto garantita, invece, per effetto della disapplicazione, che, come già sottolineato, resta pur sempre limitata al caso di specie, senza espungere dal sistema la norma incompatibile e senza escludere la diversa valutazione di altri giudici" (ivi, pag. 2053). Il BARONE, tuttavia, giustifica la Corte osservando che essa "deve fare i conti con un ordinamento costituzionale ideato e realizzato prima dell'avvio del processo di integrazione europea e dunque non attrezzato ad affrontare e risolvere i problemi che gli straordinari sviluppi di quel processo comportano" (op., loco, ult. cit.). Va sottolineato, tuttavia, che tra i più attenti sserveratori dell'itinerario seguito dalla Corte a partire dalla sua sentenza n. 384/94 non è mancato chi ha fatto rilevare come, ad avviso dello stesso Giudice delle leggi, la teoria della disapplicazione rappresenterebbe una "garanzia inadeguata" rispetto all'esigenza della chiarezza normativa e della certezza nell'applicazione del diritto. Per tale percorso argomentativo, cfr. AMOROSO, *op. cit.*, pag. 78 ss..

un incerto, estenuante ed oneroso *iter* processuale e non - come invece dovrebbe essere - alla legge dello Stato (14).

Si aggiunga poi, che il nostro Ministero delle finanze non si è certo adeguato al filone giurisprudenziale sopra citato. In effetti, pur avendo la direttiva come immediato e diretto referente lo Stato membro (e quindi, per esso, le sue amministrazioni) (15), la nostra Amministrazione finanziaria si è decisamente sottratta nel caso in esame al corretto adempimento della normativa comunitaria (16). Invero, dopo che la Corte europea ha dichiarato illegittimo il comportamento dell'Italia, l'Amministrazione nazionale, invece di prenderne atto e sottomettersi alle conseguenze della pronuncia, evidenzia in una circolare emanata dall'Avvoca-

(14) Per un'analisi critica dei limiti costituzionali all'interno dei quali può essere riconosciuto anche in ambito tributario il "primato" del diritto comunitario, cfr. ancora SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, cit., pagg. 80-82.

(15) È ben noto che la direttiva, ai sensi dell'art. 189, comma 3, del Trattato, "vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi". Nonostante il tenore letterale di tale disposizione, esigenze di ordine pratico hanno spinto la giurisprudenza della Corte di giustizia europea (alla quale, sia pure con qualche resistenza iniziale, si è ormai adeguata anche la giurisprudenza della Corte costituzionale e della Suprema Corte di Cassazione italiane) a una diretta applicabilità di questo particolare atto normativo. Sul punto, cfr. BALLARINO, *Direttive comunitarie*, in "Enc. giur.", vol. XI, Roma 1989 - agg. 1991) nonché CAPELLI, *Le direttive comunitarie*, Milano, 1983).

(16) L'inadempimento dell'Italia alle prescrizioni impartite dalla Direttiva n. 69/335/CEE in materia di imposizione sui conferimenti è stato accertato in diverse occasioni. Per quanto riguarda l'imposta di registro sui conferimenti e sulle fusioni societarie, ad esempio, la dottrina e la giurisprudenza nazionali avevano da tempo segnalato il conflitto tra la normativa interna (prima il D.P.R. n. 634/72, poi il D.P.R. n. 131/86) sotto vari profili. In argomento, cfr. GALLO, *La VI Direttiva comunitaria concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali: contenuto perettivo e sua applicabilità immediata in materia di aliquota sui conferimenti di immobili*, nota a "Comm. trib.", I grado, Firenze 22.9.1987, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1988, II, pag. 86; BRACCIONI, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in "Rass. trib.", 1987, I, pag. 246; CARLI, *Ancora sulla diretta applicazione delle norme comunitarie: un caso di non tassabilità delle raccolte di capitali*, in "Rass. trib.", 1987, II, pag. 212; GATTI, *Norme CEE e imposta di registro: contrasto sui conferimenti*, in "Corr. trib.", 1991, pag. 3427; GANDULLIA, *Ancora un'ipotesi di diretta applicabilità delle direttive sulla raccolta di capitali: conferimenti intersocietari di complessi aziendali esenti dall'imposta di registro*, in "Dir. prat. trib.", 1992, II, pag. 1141; più di recente, MANFRIANI-RABATTI, *L'imposizione di conferimenti societari tra normativa italiana e normativa comunitaria*, in "Boll. trib. inf.", 1995, pag. 623.

tura generale dello Stato e diretta alle Avvocature dipendenti (17), quali siano le eccezioni formali e sostanziali da muovere avverso le azioni che i vari contribuenti hanno proposto e proporranno in sede giurisdiziona-

Alla luce di quanto appena rilevato, la vicenda della cosiddetta "tassa sulle società" non può considerarsi isolata. Anzi, essa sembra destinata a ripetersi con riferimento all'imposta straordinaria sul patrimonio netto delle imprese, altro tributo del nostro ordinamento per il quale sono stati ravvisati gli estremi dell'illegittimità comunitaria. Istituita con D.L. 30.9.1992, n. 394, convertito nella L. 26.11.1992, n. 461, la "patrimoniale" sarà abrogata con effetto dal 1° gennaio 1998 unitamente agli altri tributi assorbiti dall'IRAP da un decreto legislativo predisposto dal Consiglio dei Ministri (ed attualmente all'esame della Commissione parlamentare dei Trenta) in esecuzione della delega conferita dall'art. 3, comma 143, lettera a), della L. 23.12.1996, n. 662. Sul punto, cfr. "Comm. trib. prov.", Firenze, Sez. XII, dec. nn. 32 e 33 del 10-20.2.1996, nonché Sez. IV, ordinanza del 18.10.1996, tutte pubblicate in "il fisco", 1997, pag. 1799, annotate da CALAMANDREI, *La "non applicazione" per contrasto con la normativa comunitaria dell'imposta sul patrimonio netto delle società di capitali*, ivi, pag. 1691. Va notato che, anche in presenza di un orientamento univoco in ordine alla sussistenza del contrasto della norma nazionale con la Direttiva n. 69/335/CEE, le due sezioni che all'interno della stessa Commissione fiorentina si sono occupate della medesima questione hanno adottato soluzioni diverse sulle modalità di recepimento della direttiva. In effetti, mentre la Sez. XII, ritenendo che la Direttiva n. 69/335/CEE sia da considerare, *in parte qua*, incondizionata e sufficientemente precisa, ha immediatamente accolto i ricorsi proposti contro il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione sulle istanze di rimborso del tributo in questione, la Sez. IV, a distanza di pochi mesi, non ha rinvenuto elementi sufficienti per pervenire alla immediata disapplicazione della norma interna, ritenendo che ai fini di poter esprimere il proprio giudizio sulla questione, il giudice interno deve comunque sospendere il processo e trasmettere gli atti alla Corte di giustizia delle Comunità europee, alla quale, ai sensi dell'art. 177 del Trattato di Roma compete in via esclusiva il potere di pronunciarsi in via pregiudiziale sull'interpretazione delle norme che appartengono al diritto comunitario. Da questa pur circoscritta vicenda processuale può già desumersi con una certa immediatezza quale sia l'attuale stato dell'evoluzione degli strumenti di diritto interno necessari ad ottenere la piena integrazione delle norme dell'ordinamento comunitario nel nostro ordinamento interno.

(17) La nota dell'Avvocatura generale dello Stato a cui si allude nel testo è apparsa in "Boll. trib. inf.", 1993, pag. 1811. Sollecitata ad un nuovo esame della questione dal Ministero delle finanze con nota n. 4/7/129/94 del 3.12.1994, l'Avvocatura ha confermato il proprio orientamento negativo anche dopo il deposito della sentenza, favorevole ai contribuenti, pronunciata dalla Corte di Cassazione, Sez. I, n. 2992 del 28.3.1994 (in "Boll. trib. inf.", 1994, pag. 892), evidenziando "l'opportunità di attendere ulteriori sviluppi della Suprema Corte (eventualmente a Sezioni Unite)". Su tale ultima conferma, si veda "Min. fin.", "Dir. centr. affari giuridici", circolare 11/1/1995, n. 8/E-II-4-8365, in "Boll. trib. inf.", 1995, pag. 211. Per la recente limitazione dei rimborsi ai soli provvedimenti giurisdizionali esecutivi, cfr., infine, "Min. fin.", "Dir. centr. affari giuridici", circolare 5/3/1997, n. 66/E-II-4, in "Boll. trib. inf.", 1997, pag. 471.

le per ottenere il rimborso delle imposte dichiarate indebite dalla Corte comunitaria. È veramente troppo! (18).

E, per giunta, non ostanti i recenti pronunciamenti della Corte di giustizia (19) in ordine alla spettanza in favore dei cittadini comunitari di un vero e proprio diritto al risarcimento del danno dagli stessi subito a causa del mancato adeguamento dell'ordinamento interno alla normativa comunitaria, la percorribilità di tale soluzione nel diritto tributario, fatte salve alcune encomiabili eccezioni (20), non è stata a tutt'oggi sufficientemente esplorata.

(18) E ciò soprattutto se si considera che l'ostinazione del Ministero delle finanze italiano nel non riconoscere spontaneamente la spettanza del diritto al rimborso della tassa di CC.GG. sull'iscrizione delle società nel registro delle imprese alla generalità dei contribuenti che hanno proposto nei termini valide istanze di ripetizione sembra essere imputabile non a motivate riflessioni giuridiche ma a mere ragioni pratiche, considerata la consistente entità complessiva delle somme in giuoco. Ed invero, in altro caso recente, in cui tale componente non ha assunto un analogo impatto economico, il Ministero si è affrettato (a sole ventiquattr'ore di distanza dalla pronuncia della Corte di giustizia) a comunicare il proprio intendimento "di assumere iniziative a meglio adeguare la normativa nazionale a quella comunitaria, così come ora interpretata dalla Corte". Per tali affermazioni, cfr. "Min. fin.", comunicato stampa del 21.10.1993, in "Riv. dir. trib.", 1994, III, pag. 544.

222

(19) Con una serie di recenti sentenze emesse nel periodo 1991-1996, la Corte di giustizia ha aperto il varco alla legittimazione dei singoli a richiedere il risarcimento dei danni dai medesimi subito a seguito della mancata, tardiva o incompleta esecuzione da parte degli Stati membri degli obblighi imposti a questi ultimi dal Trattato di Roma e dalle altre fonti normative ad esso equiparate e ciò anche nel caso in cui si verta di situazioni soggettive classificabili secondo il diritto nazionale nella categoria degli interessi legittimi. In questa direzione, il primo punto fermo di una certa portata può essere individuato nella sentenza del 19.11.1991, cause riunite nn. C-6/90 e C-9/90 (*Francoovich*), in "Foro it.", 1992, IV, pag. 145, con la quale la Corte europea ha per la prima volta definito con chiarezza il principio secondo il quale, ove una direttiva non abbia ricevuto attuazione nei termini, lo Stato membro inadempiente è tenuto a risarcire il danno in conformità al diritto interno. In senso conforme, sentenza 5.3.1996, cause riunite nn. C-46/93 e C-48/93 (*Brasserie du pecheur-Factortame Ltd.*), ivi, 1996, IV, pag. 185, nonché sentenza 26.3.1996, causa n. C-392/93 (*British telecommunications*), ivi, pag. 321. Di notevole rilievo sono altresì le statuizioni contenute nella precedente sentenza 14.5.1994, causa C-91/92 (*Faccini Dori*), ivi, 1995, IV, pag. 38, ove si conferma (punto 26) che il diritto comunitario offre una pluralità di vie attraverso le quali i singoli interessati possono far valere una norma di quell'ordinamento rimasta inattuata e, tra queste, è compreso il risarcimento del danno.

(20) Si fa riferimento a Corte di giustizia CE, Sez. V, sentenza 17.10.1996, cause riunite C-283/94 e C-291-94 (*Denkavit*) in "Riv. dir. sc. fin.", 1997, II, pag. 3, con nota di FREGNI, *Il privilegio di affiliazione fra diritto interno e diritto comunitario: il caso Denkavit*, ivi, pag. 12. In tale pronuncia, la Corte, premettendo che la norma conte-

Forse, allora, sarebbe bene rimediare l'intero sistema dei rapporti tra diritto interno e diritto comunitario, anche alla luce del fatto che in Italia esiste dal 1989, la cosiddetta "Legge La Pergola" (21), la quale è stata introdotta con il preciso compito di ovviare in sede parlamentare proprio alle anomalie rilevate nell'adattamento del diritto interno al diritto comunitario e che, quindi, dovrebbe essere utilizzata proprio allo scopo di espungere, espressamente e con efficacia *erga omnes*, dall'ordinamento interno le norme incompatibili con il diritto comunitario. Tuttavia, l'impressione che si ricava è quella che la "Legge La Pergola" non ha fatto altro che fisiologizzare una patologia, in quanto se le direttive fossero attuate per tempo non vi sarebbe la necessità di una legge *omnibus* per poter ottemperare annualmente a tali finalità. Per di più, non sempre la legge comunitaria annuale emanata in attuazione della "Legge La Pergola" provvede effettivamente a rimuovere tutte le norme dell'ordinamento interno che nel corso dell'anno sono state ritenute contrastanti con disposizioni del diritto comunitario.

Il problema, allora, dovrebbe essere risolto in via preventiva, generalizzata ed uniforme, attraverso meccanismi normativi permanenti di adeguamento automatico delle disposizioni di legge di diritto interno a quelle provenienti da fonti normative comunitarie, di talché non sia ne-

nuta nell'art. 5, n. 1, della Direttiva 23.7.1990, n. 90/435/CEE, cosiddetta "Direttiva *madre-figlia*" (il quale, al fine di riconoscere il beneficio della tassazione ridotta dei dividendi erogati da una società avente sede in uno Stato membro della UE in favore della società capogruppo avente sede in altro Stato membro, richiede un periodo minimo di possesso della partecipazione) attribuisce ai singoli un "diritto imprescindibile" al risarcimento del danno nel caso in cui uno Stato membro non abbia trasposto correttamente il suo precetto ed individua il danno patrimoniale subito dalla società "madre" nella perdita di interessi subita dalla stessa fino al compimento della maggior durata richiesta dalla legge nazionale.

(21) Si tratta della L. 9.3.1989, n. 86, così ribattezzata prendendo spunto dal nome del suo proponente, adottata espressamente per regolare "i procedimenti e le misure" con i quali lo Stato garantisce l'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee attraverso la formazione di una "legge comunitaria annuale". In estrema sintesi, va ricordato che la "Legge La Pergola" trova la sua giustificazione nella presa d'atto da parte del legislatore italiano della struttura rigida del nostro ordinamento giuridico, caratterizzato (dal punto di vista interno) dall'esistenza di una rigorosa gerarchia delle fonti e (dal punto di vista internazionale) dall'esigenza di adottare strumenti di adattamento diversi da quelli di tipo cosiddetto "automatico". Per ulteriori ragguagli sul punto, si veda MORISI, *L'attuazione delle direttive CE in Italia: la "legge comunitaria" in Parlamento*, Milano, 1992, nonché TIZZANO, *Note introduttive alla "Legge La Pergola"*, in "Foro it.", 1989, pag. 314 ss., cui *adde* SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, cit., pagg. 77-79 ss., ove ulteriori richiami.

cessario interporre tra la statuizione della Corte di giustizia e la realizzazione concreta del diritto da questa riconosciuto alla generalità dei contribuenti di uno Stato membro alcuna attività interna legislativa e, tantomeno, giurisdizionale, ma soltanto la mera esecuzione da parte della competente Amministrazione nazionale dei precetti comunitari che hanno formato oggetto di interpretazione da parte del Giudice europeo.

In altri termini, al fine di ottenere con immediatezza ed efficacia l'ingresso stabile e generalizzato nel nostro ordinamento dei precetti comunitari ritenuti direttamente applicabili, si tratterebbe, quindi, di emanare una norma di legge la quale, invece di individuare in una successiva "legge comunitaria annuale" il veicolo di accesso delle norme comunitarie direttamente applicabili nell'ordinamento interno (come ha stabilito con dubbio successo sul piano dei risultati concreti, la "Legge La Pergola"), preveda *ex ante* la tipologia di atti comunitari suscettibili di recepimento automatico, stabilendo altresì la decorrenza degli effetti di tale recepimento.

Da questo punto di vista, va considerato che le sentenze della Corte di giustizia (22) hanno nell'ordinamento comunitario un'efficacia molto simile a quella delle sentenze della nostra Corte costituzionale. In effetti, le pronunce della Corte (23) sono provvedimenti giurisdizionali che, ai sensi degli artt. 187 e 192 del Trattato, hanno forza esecutiva nei confronti di persone che non siano gli Stati. In ogni caso, le sue pronunce hanno effetto vincolante soltanto fra le parti costituite in giudizio e li-

(22) In generale, sulle sentenze della Corte di giustizia, vedi: CAPOTORTI, *Le sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee*, in AA.VV., *Materiali per un corso di analisi della giurisprudenza*, Padova, 1994; DEL VECCHIO, *Aspetti problematici in tema di revocazione delle sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee*, in AA.VV., *Studi in onore di Riccardo Monaco*, Milano, 1977; MIGLIAZZA, *La Corte di giustizia delle Comunità europee*, Milano, 1961; MORELLI, *La Corte di giustizia delle Comunità europee come giudice interno*, in "Riv. dir. int.", 1958, pag. 3; PAU, *Appunti sulla giurisdizione della Corte di giustizia delle Comunità europee*, in AA.VV., *Studi in onore di G. Morelli*, Milano, 1975, pag. 671; POCAR, *Sulla interpretazione in via pregiudiziale delle sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee*, in AA.VV., *Il processo internazionale*, Milano, 1975; TIZZANO, *La Corte di giustizia delle Comunità europee*, Napoli, 1967; TABUCCHI, *L'efficacia "erga omnes" delle decisioni pregiudiziali della Corte di giustizia delle Comunità europee*, in AA.VV., *Studi in memoria di Enrico Guicciardi*, Padova, 1975.

(23) A norma degli art. 164 ss. del Trattato UE, la Corte è competente:
- a decidere sui ricorsi proposti dalla Commissione in caso di inadempimento da parte di uno Stato membro degli obblighi a lui incombenti in virtù del Trattato (art. 169 Tr.);

mitatamente al caso deciso. Tuttavia, la prassi ha individuato, non solo nei casi di pronunce in via pregiudiziale, una certa efficacia *erga omnes* delle sentenze della Corte, poiché costituenti una sorta di interpretazione autentica (almeno rispetto ai singoli Stati-membri) delle norme comunitarie. Vi è anche chi ritiene che, nella sua attività giurisdizionale, la Corte di giustizia assuma addirittura "la funzione di creare, sulla base della utilizzazione delle norme interne come elementi di fatto, norme giuridiche nuove destinate ad assicurare lo svolgimento della sua attività giurisdizionale" (24).

Ma, a ben vedere, in questi casi non vi sarebbe neanche la reale necessità di uno specifico intervento normativo, posto che il dovere di an-

- a decidere sui ricorsi che ciascuno degli Stati membri può proporre per denunciare la violazione di obblighi incombenti ad altri Stati (art. 170);

- a decidere sui ricorsi "diretti" per incompetenza, violazione delle norme comunitarie, sviamento di potere degli atti degli organi comunitari proposti da uno Stato membro, dal Consiglio, dalla Commissione nonché dai privati, limitatamente alle decisioni prese nei loro confronti ed alle decisioni che, pur apparendo come un regolamento o una decisione presa nei confronti di altre persone, li riguardano direttamente (art. 173); questo tipo di ricorsi è limitato a particolari motivazioni:

a) incompetenza (quando l'istituzione comunitaria non ha il potere di emanare l'atto impugnato);

b) violazione delle forme sostanziali (quando l'atto è viziato da violazioni che possono essere considerate essenziali ai fini della formulazione finale dell'atto, quali la mancanza di pareri obbligatori di altri organi, l'audizione dell'interessato, ove prevista, eccetera);

c) violazione del trattato e di norme giuridiche relative alla sua applicazione (in questo caso, la norma consente alla Corte un completo riesame nel merito dell'atto impugnato);

d) sviamento di potere (si ha quando un atto, pur essendo formalmente conforme al dettato normativo quanto alla forma, alla competenza ed ai suoi elementi costitutivi, tende a produrre una modificazione giuridica consentita, ma per fini diversi da quelli che essa è preordinata a perseguire);

- a decidere sui ricorsi proposti dai privati per denunciare il comportamento omissivo delle Istituzioni comunitarie (art. 175);

- a pronunciarsi "in via pregiudiziale" su tutte le questioni inerenti l'interpretazione ed esecuzione del Trattato stesso sollevate dinanzi al giudice nazionale (art. 177). È questo, in particolare, lo strumento che consente al contribuente di uno Stato di ottenere la tutela delle Istituzioni comunitarie a fronte delle violazioni delle loro norme.

(24) Così POCAR, *Lezioni di diritto comunitario*, Milano, 1986, pag. 130 ss., il quale, in tal senso, riconosce alla Corte "un ruolo di ragguardevole importanza nella definizione del processo di integrazione fra gli Stati membri indicato dai trattati istitutivi" (ivi, pag. 131).

nullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi (o infondati) è stato recentemente codificato nel nostro ordinamento (25).

E, sicuramente, alla luce dei richiamati canali di adattamento del diritto interno al diritto comunitario, l'atto impositivo emesso in violazione di norme comunitarie direttamente applicabili nel nostro ordinamento è da considerare "illegittimo" anche nel nostro diritto interno, poiché la norma comunitaria dotata di simili requisiti può considerarsi parte ad ogni effetto dell'ordinamento giuridico nazionale (26). Su tali

(25) Nonostante il consolidato radicamento dell'istituto nella teoria generale del diritto amministrativo, l'espreso riferimento delle norme tributarie all'autotutela ed all'annullamento d'ufficio è sempre più frequente e si inquadra senza dubbio, oltre che nello schema ricostruttivo proprio dei principi di imparzialità e di buon andamento dell'Amministrazione, anche nel massiccio trasferimento ai contribuenti di parti sempre più consistenti della pubblica funzione di attuazione del tributo. Tra queste, spicca senza dubbio, per la sua portata di carattere generale, l'art. 68 del D.P.R. 27.3.1992, n. 287, il quale, esclusa ogni valenza innovativa, assume comunque la caratteristica di norma-cardine nell'ambito del sistema dei rapporti esistenti tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente. Concreti segnali in questa direzione provengono, invero, da precedenti interventi normativi. Sia pure con obiettivi decisamente limitati, vengono all'attenzione in tal senso l'art. 54, comma 8, del D.P.R. n. 633/72 (aggiunto dall'art. 3, comma 1, della L. 413/1991), che conferisce all'Ufficio Iva il potere di annullamento spontaneo degli avvisi di accertamento parziale se questi "dalla documentazione prodotta dal contribuente, risultano infondati in tutto o in parte", nonché l'art. 3, comma 6, del D.L. 15.9.1990, n. 261, convertito nella L. 12.11.1990, n. 331, norma che prevede analoga disposizione in materia di accertamento parziali ai fini delle imposte sui redditi (art. 41-bis, del D.P.R. n. 600/1973). Successivamente al D.P.R. n. 287/1992, è stato emanato il D.L. 30.9.1994, n. 564, convertito nella L. 30.11.1994, n. 656, con il quale (art. 2-*quater*) è stata demandata ad appositi decreti del Ministro delle finanze l'indicazione delle modalità e dei criteri con i quali deve essere esercitato il potere di annullamento o di revoca. A ciò si è recentemente provveduto con D.M. 11.2.1997, n. 37, in G.U. 5.3.1997, n. 37.

(26) Per un preciso ancoraggio del dovere dell'Amministrazione di procedere ad annullamento d'ufficio ad una "esplicita disposizione normativa" (il D.M. n. 37/1997) anche nel caso di sentenze della Corte di giustizia CE, cfr. RUSSO, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in "Rass. trib.", 1997, pag. 552, ove si osserva che il potere dell'Amministrazione di oltrepassare il limite della definitività dell'atto impositivo debba essere circoscritto alle "situazioni rispetto alle quali l'illegittimità dell'atto si ponga come dato incontestabile, avendo formato oggetto di accertamento, ancorché *aliunde*" (ivi, pag. 557).

basi, invero, l'Amministrazione è tenuta in via diretta ed immediata (27) ad annullare gli atti impositivi emessi in violazione di una norma comunitaria ritenuta direttamente applicabile anche oltre i limiti del termine decadenziale stabilito dalla legge nazionale.

Pietro Selicato

(27) Sulla doverosità dell'intervento dell'Amministrazione, va invero registrata una certa difformità di vedute. Anche nel diritto tributario, sono risultati vani gli sforzi della dottrina di inserire siffatti elementi nell'esercizio del potere di annullamento in via di autotutela. Su posizioni caratterizzate da un evidente pragmatismo si è posto subito LUPI, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi illegittimi: spunti per una discussione*, in "Boll. trib. inf.", 1992, pag. 1799, quando subordina l'efficacia dello strumento alla necessità di una modifica della mentalità dell'attuale amministrazione finanziaria (ivi, pag. 1802). Tuttavia, come rileva esattamente QUARANTA, *L'autotutela nell'attività dell'Amministrazione finanziaria e i diritti del contribuente*, in "Trib.", 1994, pag. 604, non bisogna arrestarsi alla "erronea convinzione che l'autotutela rappresenti uno strumento ulteriore di difesa del cittadino", posto che questa impostazione "confonde tra loro due figure nettamente distinte, quelle della tutela e della autotutela, le quali sono, restano e devono continuare a restare nettamente distinte concettualmente e giuridicamente" (ivi, pag. 614). Tuttavia, dal contenuto complessivo delle disposizioni contenute nel D.M. n. 37/97 (e dallo stesso art. 2-*quater* del D.L. n. 564/94) emerge con ragionevole certezza che, pur non essendo previsto alcun diritto del contribuente ad ottenere l'accoglimento nel merito di una sua formale richiesta di annullamento o di riforma d'ufficio dell'atto impositivo ritenuto infondato o illegittimo, tale diritto sussiste con riferimento al corrispondente dovere dell'Amministrazione di esaminare l'istanza e provvedere. In tal senso, cfr. STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996, ove, nell'ambito di una lettura complessiva dell'istituto in chiave di interesse pubblico al buon andamento ed all'imparzialità dell'azione amministrativa, si osserva (ivi, pag. 68 ss.) che la discrezionalità sull'*an* non può mai riguardare l'agire ma soltanto l'emaneazione di un certo provvedimento positivo. Per una ricostruzione dell'istituto all'interno del procedimento amministrativo e per la tesi della doverosità del riesame in via di autotutela non solo alla luce dei principi costituzionali di buon andamento e di imparzialità ma anche sulla base della L. 7.8.1990, n. 241, sia consentito il rinvio a SELICATO, *Contributo allo studio del diritto tributario* (ed. provv. Roma, 1996), spec. pag. 438 ss..

Sezione II - Giurisprudenza
Section II - Decisions of the Courts

– Corte di Cassazione, Sez. I, Sent. n. 01413 del 14/02/1997

Pres. Lipari – Rel. Fioretti

Pm. Ceniccola (Conf.)

Ric. Parazzini - Res. Firs Italiana Assic. S.p.A.

TRIBUTI ERARIALI INDIRECTI - TRIBUTI ANTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972 - TRIBUTI DOGANALI (DIRITTI DI CONFINE - DAZI ALL'IMPORTAZIONE ED ALLA ESPORTAZIONE - DIRITTI DOGANALI) - IN GENERE - Spedizioniere doganale - Pagamento dei tributi - Differimento - Polizza fideiussoria - Stipulazione - Pagamento dei tributi da parte del fideiussore - Conseguenti diritti di surrogazione e regresso nei confronti del proprietario importatore - Sussistenza - Fondamento - Prescrizione - Termine.

INDIRECT INLAND REVENUE TAXES - TAXES BEFORE THE 1972 REFORM - CUSTOMS DUTIES (FRONTIER RIGHTS - TARIFFS AND EXPORT - CUSTOMS RIGHTS) - DETAILS - *Clearing Agent - Tax Payment - Differal - Fiduciary Policy - Stipulation - Tax Payments of the Guarantor - Consequent rights of subrogation and recourse over the importing owner - Validity - Justification - Limitation Period - Duration.*

231

- Artt. 1949, 1950, 1951, 2935 e 2946 Cod. Civ.

- Art. 84, D.P.R. 23/1/1973, n. 43

Allorché lo spedizioniere doganale, nell'eseguire le operazioni in dogana per conto del proprietario della merce, si avvale della facoltà di differire il pagamento dei tributi doganali ai sensi degli artt. 78 e 79 del T.U. 23 gennaio 1973 n. 43, stipulando all'uopo una polizza fideiussoria sostitutiva della cauzione, la società di assicurazione che ha prestato la fideiussione ed è costretta al pagamento dell'ammontare dei tributi medesimi, ha diritto di surrogazione e regresso (artt. 1949 - 1951 cod. civ) nei confronti del proprietario importatore, il quale, nonostante il ricorso all'attività dello spedizioniere (che assume la veste di condebitore in solido), rimane soggetto passivo del rapporto tributario e quindi dell'obbligazione garantita. Detti diritti di surrogazione e regresso, dato il rapporto di identità oggettiva dell'obbligazione del proprietario nei confronti del fideiussore e dell'amministrazione finanziaria, si prescrivono nello stesso termine di cinque anni previsto dall'art. 84 del citato d.P.R. n. 43 del 1973 per la prescrizione dell'azione dello Stato per la riscossione dei diritti doganali.

– Corte di Cassazione, Sez. I, Sent. n. 07959 del 25/08/1997

Pres. Olla – Rel. Vignale

Pm. Sepe (Conf.)

Ric. Ministero Finanze - Res. The diners club D'Italia S.p.A.

TRIBUTI ERARIALI INDIRECTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - OGGETTO - IN GENERE - Società con sede in Italia gestente, ivi, le carte di credito emesse all'estero a favore di soggetti non residenti - Regime antecedente all'entrata in vigore del d.P.R. n. 29 del 1979. Assoggettamento ad I.V.A. - Sussistenza - Imponibile - Determinazione - Clausola di ripartizione della provvigione fra mandante e mandataria - Irrilevanza - Regime successivo al 31 marzo 1979 - Assoggettamento ad I.V.A. - Esclusione - Fondamento.

INDIRECT INLAND REVENUE TAXES (1972 TAX REFORM) - VAT (VALUE ADDED TAX) - OBJECT-DETAILS - *Company resident in Italy and managing, here, credit cards issued abroad for non-resident subjects - regime previous to D.P.R. No. 29, 1979 - subjection to VAT - validity - taxable basis - assessment - splitting of fee between mandant and agent clause irrelevance - Regime following March 31st, 1979 - subjection to VAT - exclusion - justification.*

232

- Artt. 1, 3, 4, 7, 13 e 17, D.P.R. 26/10/1972, n. 633
- D.P.R. 29/1/1979, n. 24

L'attività di una società con sede in Italia, che, a seguito di convenzione con una società estera, curi, per conto di questa, i rapporti relativi alla gestione in Italia delle carte di credito emesse all'estero a favore di soggetti non residenti, provvedendo a pagare gli esercenti italiani convenzionati, previa detrazione della provvigione, era, prima dell'entrata in vigore, con il 1 aprile del 1979, del d.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, assoggettabile ad I.V.A. ai sensi degli artt. 1, 3, primo comma, 4, primo comma, 7, primo comma, e 17, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, trattandosi di attività di impresa posta in essere, verso corrispettivo, in dipendenza di un contratto di mandato senza rappresentanza, e relativa a prestazione di servizi utilizzati nel territorio dello Stato. Pertanto, il corrispettivo di detta attività, costituito dall'intera provvigione contabilizzata in relazione all'ammontare di tutte le spese effettuate, in Italia, dagli stranieri, presso gli esercizi affiliati, utilizzando le carte di credito (in esso ricompresi anche gli oneri assunti dalla società mandataria verso terzi) - che, ai sensi dell'art. 13 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, costituiva l'imponibile - andava assoggettato per intero all'I.V.A., senza che rilevasse, a tal fine, la clausola (avente rilevanza meramente interna) con la quale fosse stata prevista la ripartizione percentuale dell'unica prov-

vigione, fra mandante e mandatario. Con riguardo, invece, al periodo successivo all'entrata in vigore del predetto d.P.R. n. 24 del 1979 (il quale, in particolare con l'art. 10, ha inteso adeguare la disciplina dell'I.V.A., all'art. 13 della direttiva comunitaria del 17 maggio 1977, n. 388, dichiarando esenti dall'imposta "le operazioni di credito e di finanziamento - da chiunque effettuate - compresi lo sconto di crediti, le fidejussioni o altre malleverie....") tale attività risulta esente da I.V.A., in quanto il rapporto complessivo che la caratterizza è connotato sicuramente da profili di garanzia, di sconto di crediti e di finanziamento.

* * *

– Corte di Cassazione, Sez. I, Sent. n. 11337 del 15/11/1997

Pres. Sensale – Rel. Papa
Pm. Giacalone (Conf.)
Ric. Ministero Tesoro - Res. Biancalani

TITOLI DI CREDITO - CIRCOLAZIONE (IN GENERALE) - IN GENERALE - Importazione o esportazione di titoli di credito - Violazione della disciplina di cui agli artt. 3 e 5 D.L. n. 167 del 1990, conv. in legge n. 227 del 1990 - Requisiti oggettivi e soggettivi.

233

COMMERCIO - CON L'ESTERO - CAMBIO (O SCAMBI) - VALUTA O DIVISA ESTERA - INFRAZIONI VALUTARIE (ESPORTAZIONE DI CAPITALI) - Importazione o esportazione di titoli di credito - Violazione della disciplina di cui agli artt. 3 e 5 D.L. n. 167 del 1990, conv. in legge n. 227 del 1990 - Requisiti oggettivi e soggettivi.

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - TRIBUTI ANTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972 - TRIBUTI DOGANALI (DIRITTI DI CONFINE - DAZI ALL'IMPORTAZIONE ED ALLA ESPORTAZIONE - DIRITTI DOGANALI) - DAZI ALL'IMPORTAZIONE E ALL'ESPORTAZIONE - CAMBIO VALUTA ESTERA - Importazione o esportazione di titoli di credito - Violazione della disciplina di cui agli artt. 3 e 5 D.L. n. 167 del 1990, conv. in legge n. 227 del 1990 - Requisiti oggettivi e soggettivi.

PAPER TITLES - GENERAL CIRCULATION - DETAILS - Import and Export of Paper Titles - Violation of Discipline as in Articles 3 and 4 of D.L. (Law by Decree) No. 167, 1990, Conv. In Law No. 227, 1990 - Objective and subjective requisites.

TRADE - FOREIGN TRADE - EXCHANGE (OR TRADING) - CURRENCY OR FOREIGN CURRENCY - CURRENCY MALFICENCE (CAPITAL EXPORT) Import and Export of Paper Titles - Violation of Discipline as in Articles 3 and 5 of D.L. (Law by Decree) No. 167, 1990, Conv.

In Law No. 227, 1990 - Objective and subjective requisites.

INDIRECT INLAND REVENUE TAXES - TAXES PREVIOUS TO 1972 REFORM - CUSTOMS DUTIES (FRONTIER RIGHTS - TARIFFS AND EXPORT DUTIES - CUSTOMS RIGHTS) - TARIFFS AND EXPORT DUTIES - FOREIGN CURRENCY EXCHANGE - Import and Export of paper titles - Violation of discipline as in Articles 3 and 5 of D.L. (Law by Decree) No. 167, 1990, Conv. In Law No. 227, 1990 - Objective and subjective requisites.

- Artt. 3 e 5, D. L. 28/6/1990, n. 167

- L. 4/8/1990, n. 227

L'infrazione valutaria prevista dall'art. 3, comma primo, e 5 del D.L. n. 167 del 1990, convertito nella legge n. 227 del 1990, relativa all'importazione o esportazione di titoli al portatore denominati in lire o valute estere per un importo superiore a lire 20 milioni, postula, sotto il profilo soggettivo, un comportamento cosciente e volontario, ancorché non preordinato a fini illeciti, o non consapevole dell'illiceità del fatto, e, sotto il profilo oggettivo, l'idoneità di detti titoli alla successiva costituzione di rapporti obbligatori con i non residenti nello Stato; idoneità che non è esclusa dalla circostanza che i titoli manchino della data, del luogo di emissione o della firma di girata, nonché dal fatto che si tratti di assegni bancari o con data falsa, privi di copertura o, comunque, non onorabili dalla banca trattaria.

234

*
* *

- Corte di Cassazione, Sez. I, Sent. n. 11499 del 19/11/1997

Pres. De Musis- Rel. Sotgiu

Pm. Di Zenzo (Conf.)

Ric. Casone S.p.A. - Res. Ministero Finanze

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI - TRIBUTI ANTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972 - TRIBUTI DOGANALI (DIRITTI DI CONFINE - DAZI ALL'IMPORTAZIONE ED ALL'ESPORTAZIONE - DIRITTI DOGANALI) - RISCOSSIONE - IN GENERE - Dazi all'importazione o all'esportazione - Importo - Mancata determinazione a causa di un atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva - Azione per il recupero dei dazi non riscossi - Prescrizione - termine applicabile.

INDIRECT INLAND REVENUE TAXES - TAXES PREVIOUS TO THE 1972 REFORM - CUSTOMS DUTIES (FRONTIER RIGHTS - IMPORT TARIFFS AND EXPORT DUTIES - CUSTOMS RIGHTS) - COLLECTION - DETAILS - Tariffs or Export Duties - Amount - Failed as-

assessment for an act liable to legal repressive action - Action for recovery of uncollected tariffs - Limitation period - Applicable duration.

Art. 84, D.P.R. 23/1/1983, n. 43

Artt. 2 e 3, REG. COMUNITARIO 1979/1697

In tema di azione di recupero a posteriori di dazi all'importazione o all'esportazione disciplinata dal regolamento CEE n. 1697 del 1979 del Consiglio del 24 luglio 1979, ogni qual volta le autorità competenti per il recupero accertino di non aver potuto determinare l'importo esatto dei dazi dovuti a causa di un atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva, l'azione per il recupero dei dazi non riscossi si prescrive nel termine di cinque anni previsto dall'art. 84 del d.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43 (T.U. delle disposizioni legislative in materia doganale), non trovando in tal caso applicazione il minor termine di prescrizione di anni tre previsto dall'art. 2 del citato regolamento CEE n. 1697 del 1979. Ricorre l'ipotesi dell'atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva", ogni qual volta l'atto, obbiettivamente considerato, integri una fattispecie prevista come reato dal diritto penale nazionale delle autorità che procedono al recupero dei dazi non riscossi, senza che si debba accertare se per lo stesso sia iniziata o possa essere iniziata azione penale, essendo condizione necessaria, ma anche sufficiente la qualificabili dell'atto stesso come reato.

CORTE DI GIUSTIZIA DELLA C.E.

(RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA CURATA DALLA REDAZIONE DI NAPOLI)

**1) Corte di Giustizia delle Comunità Europee (Sesta Sezione) -
25.6.1997 - C-45/95**

**"IVA - Esenzione all'interno del Paese - Forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata o esclusi dal diritto di detrazione"
Commissione ./.. Repubblica Italiana**

VAT - Exemption within the country - Supplies of goods which were used wholly for an exempted activity or which were excluded from the right of deduction.

Avendo istituito e mantenuto in vigore una normativa che non esenta dall'IVA le cessioni di beni che erano destinati esclusivamente all'esercizio di un'attività esentata o in altro modo non abbiano formato oggetto di un diritto a detrazione, la Repubblica Italiana è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 13, parte B. lette. c), della sesta direttiva IVA. Tale norma non è stata correttamente trasposta nell'ordinamento italiano.

Nella decisione annotata vengono esaminate dalla Corte di Giustizia CE due questioni rilevate dalla Commissione e fondate sulla non corretta trasposizione nell'ordinamento tributario italiano dell'art. 13 parte b lett. c) prima e seconda parte della sesta direttiva IVA. La prima questione riguarda l'obbligo nei confronti degli Stati membri di esentare le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esentata ove i beni non abbiano formato oggetto di un diritto alla deduzione. Il mancato inserimento nell'elenco delle operazioni esenti previsto dall'art. 10 del dpr. 633/72 delle forniture di beni destinati ad attività esentata determina, secondo la Corte, una doppia imposizione contraria al principio di neutralità fiscale ed alle finalità della sesta direttiva.

L'interpretazione delle esenzioni prevista dalla sesta direttiva deve essere informata alla prevenzione, sia all'evasione fiscale, che del rischio di distorsioni della concorrenza come disposto dallo stesso art. 13. Il mancato riconoscimento delle esenzioni da parte dell'ordinamento italiano provoca infatti uno svantaggio a danno dei beni importati da quei Paesi membri ove la direttiva è stata correttamente trasposta e l'esenzione è di conseguenza normalmente concessa. Inoltre non va trascurato l'obbligo risarcitorio degli Stati membri nei confronti dei singoli che hanno subito un danno derivante dalla non corretta trasposizione della direttiva che prevede un'agevolazione, nel caso in cui il risultato prescritto da quest'ultima, non possa essere conseguito mediante l'interpretazione conforme della stessa (cfr. sent. *Francovich*, cause riunite 6 e 9/90 del 19.11.1991).

Il secondo rilievo si riferisce alle cessioni di beni il cui acquisto o la cui destinazione sono esclusi dal diritto di deduzione stabilito dall'art. 17 par. 6 della sesta direttiva IVA. Tale norma esclude tale diritto relativamente alle spese non aventi carattere strettamente professionale quali ad esempio quelle di divertimento o di rappresentanza. A tal proposito lo Stato italiano ritiene che l'art. 13 della sesta direttiva non esige dagli Stati membri, il recepimento letterale in materia di esenzioni, purché essa sia sostanzialmente rispettata. Pertanto l'art. 2 comma III lett. h) del dpr 633/72, che considera operazioni escluse ai fini IVA le cessioni di beni acquistati o importati dal cedente senza riconoscere il diritto di detrazione della relativa imposta, non sarebbe in contrasto con le disposizioni previste dall'art. 13 B lett. c) che prevedono per le stesse l'esenzione. Benché in base a tale ultima norma gli Stati membri possono stabilire le condizioni per assicurare la corretta applicazione delle esenzioni IVA, secondo la giurisprudenza comunitaria, non è consentito ad essi sottrarre dalla sfera di applicazione IVA le operazioni considerate esenti. Il calcolo del prorata di detrazione che un soggetto passivo può detrarre differisce, in base all'art. 19 III comma del dpr 633/72, a seconda che le forniture di beni di cui trattasi siano correttamente esentate o sottratte.

L'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia con tale decisione si fonda sulla preoccupazione di evitare che un'applicazione sconosciuta e non uniforme delle numerose disposizioni derogatorie previste dalla sesta direttiva da parte degli Stati membri ponga a repentaglio l'armonizzazione in materia di imposte indirette prevista dall'art. 99 del Trattato CE. Per la realizzazione di tale obiettivo è indispensabile il corretto recepimento delle direttive in materia fiscale da parte di tutti i Paesi membri. Nonostante il riconoscimento dell'"effetto verticale" delle direttive chiare, precise ed incondizionate garantisca l'invocabilità della direttiva non correttamente recepita nei confronti dello Stato in ragione del suo inadempimento, soltanto la corretta trasposizione di essa nel diritto nazionale consente al contribuente di conoscere adeguatamente e con la dovuta certezza il contenuto dei diritti che gli sono riconosciuti e di valutare se esistono le condizioni per adire il giudice nazionale (in tal senso vedi sent. *Enmott*, causa C-208/90 del 25.7.1991).

**2) Corte di Giustizia delle Comunità Europee (Quinta Sezione) -
3.7.1997 - C-330/95**

**“Sesta direttiva IVA - Facoltà di deroga prevista dall'art. 11, lett. c),
n. 1 - Esclusione dei negozi di scambio dal rimborso in caso di mancato pagamento”**

Goldsmiths (Jewellers) Ltd /J. Commissioners of Customs & Excise.

**VAT - Sixth directive - Right to derogate provided for in Article 11C,
n. 1 - No refund for barter transactions in the case of non-payment.**

Non è compatibile con il diritto comunitario l'esercizio da parte di uno Stato membro di una deroga all'art. 11, parte C, n. 1, secondo comma della sesta direttiva IVA che escluda o limiti a priori il diritto al rimborso nel caso di mancato pagamento totale o parziale del corrispettivo quando questo è pagato in natura, laddove invece il rimborso è concesso allorché il corrispettivo è in denaro. La funzione di lotta all'elusione ed all'evasione fiscale può valere a giustificare le discriminazioni materiali risultanti dall'applicazione della deroga solo nei limiti in cui le misure così adottate siano compatibili con il principio di proporzionalità.

La rispondenza a tale principio deve poter essere verificata in relazione alle singole fattispecie; pertanto, ogniqualvolta la normativa tributaria nazionale non lo consenta, presumendo iuris et de iure fenomeni di elusione od evasione in capo ad una categoria di fattispecie e senza possibilità per il contribuente di fornire la prova contraria, la predetta normativa è incompatibile con il diritto comunitario.

La Corte di Giustizia interviene con frequenza sempre maggiore in merito all'estensione del principio di non discriminazione tanto nel settore delle imposte dirette, quanto in quello delle imposte indirette. Mentre nel primo campo ciò si giustifica in applicazione del principio stabilito nella sentenza *Schumacker*, per cui il rispetto della normativa comunitaria si impone anche nei settori di competenza degli Stati membri, nel secondo essa va ricondotta alle politiche di diretta attribuzione comunitaria. La sentenza *Goldsmiths* fornisce una interessante applicazione orizzontale in materia di imposte indirette del test di proporzionalità, che rappresenta uno dei principi classici del diritto comunitario. Per effetto di questa pronuncia, la proporzionalità funge da strumento per una più precisa individuazione dei limiti entro cui il diritto comunitario consente agli Stati membri in materia IVA di esercitare la facoltà di derogare ai suoi precetti in funzione antielusione ed antievasione. Questo è quanto la Corte ha inteso richiamando al punto 21 delle proprie considerazioni la sentenza Commissione /J. Belgio (C-324/82) ed affermando l'ammissibilità della deroga nei soli limiti strettamente necessari al raggiungimento delle predette finalità. L'impreciso riferimento terminologico ai fenomeni della frode ed evasione fiscale va imputato ad un errore - invero mol-

to frequente negli atti delle istituzioni comunitarie - di traduzione in lingua italiana, che non deve escludere dall'ambito della deroga l'elusione fiscale. Questa è appunto la finalità perseguita con il ricorso da parte del legislatore britannico ad uno strumento del tipo delle presunzioni assolute, che però, prescindendo ai fini dell'applicazione da ogni riscontro dei fatti, si rivela incompatibile con il diritto comunitario. In questo senso la pronuncia *Goldsmiths* sembra annunciare la volontà della Corte di aprire un nuovo filone sulla compatibilità degli strumenti presuntivi assoluti con l'ordinamento comunitario. Fa riflettere altresì la circostanza che la materia dell'imposta sul valore aggiunto ha permesso che la posizione della Corte investisse più facilmente anche fattispecie puramente interne all'ordinamento tributario nazionale. Di interesse appare infine l'esplicita volontà della Corte di invitare il legislatore nazionale nei vari Stati membri a ridurre in modo generale quei trattamenti differenziati di fattispecie in se equivalenti che non trovano riscontro nella normativa comunitaria e che al contrario generano distorsioni economiche di origine fiscale (tra permuta e compravendita nel caso in specie) non compatibili con i principi di libertà di concorrenza, oltre che di non discriminazione.

* * *

3) Corte di Giustizia delle Comunità Europee (Sesta Sezione) - 17.7.1997 - C-190/95

239

“Sesta direttiva IVA - Società di leasing di autovetture private - Sede dell'attività economica del prestatore di servizi - Centro di attività stabile”

ARO Lease BV ./ Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam

Sixth VAT Directive - Leasing company supplying passenger cars - Place where the supplier has established his business - Permanent establishment.

Per determinare il luogo della prestazione di servizi di cui all'art. 9, n. 1 della sesta direttiva IVA la sede dell'attività economica del prestatore costituisce punto di riferimento preferenziale. La esistenza di un centro di attività stabile rileva nella misura in cui abbia un grado sufficiente di permanenza nel tempo ed una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi. Tale situazione non è rinvenibile, tenuto conto anche della deroga introdotta dalla decima direttiva IVA (84/386/CEE) in materia di locazioni di beni mobili materiali, in relazione alla sola presenza di un parco autovetture.

La sentenza evidenzia una diversa accezione del concetto di centro di attività stabile nella normativa comunitaria rispetto a quello di stabile organizzazione ai sensi del diritto internazionale e di quello nazionale dei vari Stati membri della UE. Secondo l'orientamento già espresso dalla Corte nel caso *Berkholz* (C-168/84, esplicitamente richiamata al punto 15 dei considerando di questa sentenza), accanto al requisito materiale della stabilità della struttura, l'esistenza di personale è indispensabile al conseguimento dell'autonomia di tale centro propria dell'istituto disciplinato all'art. 9, n. 1 della sesta direttiva IVA. Ciò non è dato rinvenire nella fattispecie (peraltro priva anche del requisito della struttura), in quanto il contribuente si è avvalso di agenti indipendenti, remunerati sulla base del principio *dell'arm's length*.

La contemporanea previsione nella direttiva comunitaria 90/434/CEE del concetto di stabile organizzazione renderà inevitabile una duplicità concettuale a meno di un *revirement* che riconsideri la indispensabilità dell'elemento personale alla nozione di centro di attività stabile. Nell'attesa appare invero difficile evitare una deformazione di tale concetto recepito dalle normative nazionali di trasposizione della sesta direttiva IVA come sinonimo di stabile organizzazione.

Appare altresì degno di nota il percorso logico con cui la Corte riconduce all'unità la maggiore propensione per considerazioni di tipo economico della legge tributaria, sostenute in questo caso dal governo danese e dalla Commissione - ma altrimenti difese dai Paesi membri con ordinamenti giuridici di *common law* - rispetto al rilievo del luogo dell'esercizio dell'attività economica: pur condividendo tali istanze, la Corte afferma che esse sono state presenti nello spirito del legislatore comunitario.

* * *

4) Corte di Giustizia delle Comunità Europee - 16.09.1997 - C-145/96

"Sesta direttiva IVA - Interpretazione dell'articolo 9, n. 2, lett. e - prestazioni d'arbitro - luogo della prestazione"

Bernd von Hoffmann ./. Finanzamt Trier

Sixth VAT Directive - Interpretation of Article 9, n. 2, e, - Services of an arbitrator - Place where services are supplied.

Ai fini dell'applicazione dell'Imposta sul valore aggiunto la prestazione di un membro di un tribunale arbitrale non è equiparabile a quella di avvocato, né può essere considerata analoga alle altre prestazioni indicate dall'articolo 9, n. 2, lett. e, sesta direttiva IVA; pertanto se svolge attività di arbitrato in uno Stato diverso da quello di propria residenza senza disporre di una sede dotata del carattere di stabilità, l'IVA deve essere pagata in quest'ultimo Stato.

Con la sentenza resa nella causa C-145/96 la Corte enuncia un principio particolarmente interessante in materia di pagamento dell'IVA per prestazioni professionali eseguite all'estero.

La controversia verteva sull'interpretazione del VI capo, art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino della sesta direttiva IVA, in rapporto all'art. 3a, nn. 1 e 2, punto 3, lett. a), del UstG (*Umsatzsteuergesetz*); in particolare veniva sollevata dal *Finanzgericht* del Land Renania-Palatinato la seguente questione pregiudiziale: "Se il capo VI art. 9, n. 2, lett. e) della sesta direttiva (III gruppo di casi: "prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe, nonché elaborazioni di dati e forniture di informazioni") debba essere interpretato nel senso che nel suo ambito di applicazione rientrano anche le prestazioni fornite da un arbitro".

Il punto controverso ineriva il luogo ove doveva essere versata l'imposta sulla cifra d'affari, in quanto il sig. von Hoffmann, che abitualmente svolgeva attività di professore di diritto civile all'Università di Treviri (Germania), occasionalmente prestava anche attività di arbitro presso la Camera di Commercio Internazionale di Parigi. L'Amministrazione tedesca assumeva, infatti, che le prestazioni arbitrali fornite dal sig. von Hoffmann, non fossero ricomprese né tra quelle previste dall'art. 3a, n. 1 "prestazioni scientifiche", né fra le "prestazioni analoghe" ai sensi dell'art. 3a, n. 2, punto 3, lett. a). Inoltre, il *Finanzgericht* deduceva che l'attività arbitrale non fosse nemmeno un'attività equiparabile a quella di perito, di avvocato o di consulente giuridico ai sensi dell'art. 3a, n. 2, punto 3, dell'UstG, con la conseguenza che, secondo tale interpretazione, il sig. von Hoffmann dovesse versare l'IVA all'Amministrazione tedesca e non a quella francese; tuttavia, una diversa interpretazione poteva scaturire dal collegamento con l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, sesta direttiva IVA, poiché tale disposizione contempla pure le "altre prestazioni analoghe"; pertanto, veniva sottoposta alla Corte la questione pregiudiziale anzidetta, dato che la regola generale posta dall'art. 9, n. 1 della sesta direttiva IVA - per cui il prestatore di servizi versa l'imposta sul valore aggiunto nel proprio Stato di residenza - poteva, nel caso di specie essere derogata dall'applicazione del successivo punto n. 2 della stessa norma, in base al quale il prestatore paga l'imposta nello Stato del fruitore.

La Corte, investita dalla questione, procedeva ad accertare se le prestazioni di un arbitro potessero rientrare fra quelle principalmente ed abitualmente fornite nell'ambito delle prestazioni elencate dall'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino della sesta direttiva. A conclusione di tale percorso interpretativo, la Corte giungeva ad escludere che l'attività arbitrale potesse essere equiparabile a quelle elencate nell'art. 9, n. 2, lett. e). In particolare veniva argomentato che il termine "altre prestazioni analoghe" contemplato dall'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino non è affatto riferito ad alcuni elementi comuni delle attività eterogenee ricordate nel succitato articolo, ma a prestazioni analoghe rispetto a ciascuna di dette attività separatamente considerate (come del resto emerge dalla sentenza *Linthorst Pouwels en Scheres* nel-

la causa C-167/95). Con riferimento poi all'equiparabilità delle prestazioni arbitrali a quelle riferibili ad un avvocato, la Corte giungeva ad escluderla in ragione delle diverse finalità perseguite nello svolgimento delle rispettive attività. Si addiveniva, quindi, alla conclusione che l'attività di arbitro non potesse essere ricompresa tra quelle previste dall'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino; pertanto, sulla base di tali conclusioni, può argomentarsi che, se un professionista svolge attività di arbitro in uno degli Stati della Comunità senza disporre nel primo di una sede che abbia il carattere della stabilità, è tenuto a pagare l'IVA non allo Stato in cui ha eseguito occasionalmente la prestazione professionale, bensì a quello che risulta competente in base alla residenza abituale.

*
* * *

**5) Corte di Giustizia delle Comunità Europee (Quinta Sezione) -
16.10.1997 - C-258/95**

**“Sesta direttiva IVA - prestazioni di servizi effettuata a titolo oneroso - nozione - trasporto di dipendenti effettuato dal datore di lavoro”
Julius Fillibeck Söhne & Co. KG ./ Finanzamt Neustadt**

242

Sixth VAT Directive - Supply of services for valuable consideration - Definition - Transport of workers by the employer.

Il trasporto dei dipendenti dal loro domicilio fino al luogo del lavoro non deve essere sottoposto ad IVA, qualora sia svolto dall'impresa a titolo gratuito, senza un diretto collegamento con la prestazione lavorativa o con la retribuzione, ma per rispondere ad esigenze proprie dell'impresa; ciò anche nell'ipotesi che il trasporto sia effettuato con autoveicoli privati dei dipendenti.

Nella sentenza in questione la Corte si pronuncia su tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'articolo 2, punto 1 e dell'articolo 6, n. 2 della sesta direttiva in merito all'assoggettamento ad IVA del trasporto dei dipendenti della ditta Julius Fillibeck Söhne dal proprio domicilio al luogo di lavoro effettuato dalla ditta stessa a titolo gratuito: la ditta, negli anni 1980-1985, aveva proceduto a trasporto gratuito dei propri dipendenti nei vari cantieri di volta in volta assegnati sia con autoveicoli di sua proprietà sia incaricando uno dei propri dipendenti di procedere al trasporto anche a favore di altri dipendenti con la propria autovettura privata. Ciò ai sensi del contratto collettivo per il settore edile, che prevede esplicitamente tale prestazione nell'ipotesi che debba essere ricoperta una certa distanza minima tra il domicilio ed il luogo di lavoro.

La Corte, nell'interpretazione dell'articolo 2 punto 1 della sesta direttiva, statuisce che il trasporto effettuato a favore dei propri dipendenti, non aven-

do un nesso diretto con la prestazione lavorativa o con la retribuzione, non può essere considerato prestazione di servizi a titolo oneroso. Infatti, la prestazione di servizi per essere considerata a titolo oneroso deve presentare un nesso diretto con il corrispettivo ricevuto (cfr. sentenza 08/03/1988, causa 102/86, Racc. pag. 1443, punto 12), che, nella fattispecie in questione, non si rileva, in quanto i dipendenti, per il servizio ricevuto, non effettuano pagamenti, né subiscono riduzioni del salario, il cui ammontare è stabilito a prescindere dalla fruizione o meno del servizio di trasporto da parte del dipendente stesso. In merito all'interpretazione dell'articolo 6, numero 2, la Corte evidenzia la non assimilabilità a prestazioni di servizio a titolo oneroso della prestazione di trasporto dei propri dipendenti quando tale servizio si colloca nel contesto dell'esercizio dell'attività professionale, rispondendo ai fini diretti dell'impresa. La Corte ribadisce la necessità di procedere ad imposizione nell'ipotesi di utilizzo di un bene aziendale usato per fini privati ovvero nell'ipotesi di prestazione di servizi a titolo gratuito effettuata dal soggetto passivo per tali fini (si vedano sentenze 27/06/1989, causa 50/88, Racc. pag. 1925, punto 8 e 25/05/1993, causa C-193/91, Racc. pag. I-2615, punto 8), in quanto lo scopo precipuo dell'articolo 6, n. 2, si sostanzia nel garantire la parità di trattamento del soggetto passivo e del consumatore finale (si veda sentenza 26/09/1996, causa C-230/94, Racc. pag. I-4517, punto 35): pertanto la prestazione del trasporto nell'ipotesi in cui il luogo di lavoro sia raggiungibile dal proprio domicilio facendo ricorso a mezzi di trasporto ordinari

**6) Corte di Giustizia delle Comunità Europee (Quinta Sezione) -
06.11.1997 - C-116/96**

“Sesta direttiva IVA - trasporto internazionale di passeggeri - luogo e base imponibile della prestazione di trasporto”

Reisebüro Binder GmbH ./ Finanzamt Stuttgart-Körperschaften

Sixth VAT Directive - Cross - frontier passenger transport - The place of supply and the taxable amount in relation to transport services.

Nell'ipotesi di prestazione di trasporto internazionale forfettaria di passeggeri ai fini della determinazione della frazione di trasporto imponibile in ciascuno degli Stati interessati, il corrispettivo totale di detta prestazione deve essere suddiviso in relazione alle distanze percorse in ciascuno Stato.

Nella sentenza in questione la Corte si pronuncia sull'interpretazione dell'articolo 9, n. 2, lett. b della sesta direttiva relativamente alla determinazione della base imponibile in merito a prestazioni di trasporto sostanziate in viaggi internazionali forfettari in torpedone. L'articolo 9 della sesta direttiva prevede, al punto 1, che il luogo della prestazione di servizi è quello in cui il prestatore ha fissato la sede della sua attività o ha costituito un centro di attività stabile, al punto 2, lett. b, specifica però che il luogo della prestazione di trasporto è quello dove avviene il trasporto stesso, in relazione alle distanze percorse. La normativa tedesca applicabile alla controversia, è contenuta nella *Umsatzsteuergesetz* (legge sull'IVA) del 1980, che, ai sensi dell'articolo 3bis, n. 2, punto 2, sancisce che la prestazione di trasporto si effettua nel luogo nel quale si opera il trasporto; se questo non è limitato al territorio di riscossione, la norma regola solo la frazione di trasporto effettuata nel territorio di riscossione. La Binder, organizzatrice di viaggi internazionali forfettari in torpedone, con veicoli di sua proprietà, ha chiesto all'amministrazione fiscale tedesca di tener conto, per la ripartizione territoriale della base imponibile della prestazione di trasporto ai fini IVA, non solo delle distanze percorse, ma anche del tempo d'impiego dei torpedoni e della permanenza dei viaggiatori all'interno ed all'esterno del territorio nazionale. La questione è stata presentata alla Corte di Giustizia che ha evidenziato un problema di interpretazione relativamente all'art. 9, n. 2 lett b. Per la Binder tale articolo della sesta direttiva disciplina solo il luogo della prestazione, mentre la suddivisione territoriale del corrispettivo è influenzata anche da elementi diversi rispetto alla distanza percorsa, quale il tempo di permanenza nei vari luoghi assoggettati ad IVA. La Binder sostiene che una notevole parte dei costi è proporzionale soprattutto al tempo trascorso ad effettuare il trasporto. La Corte già in precedenza (cfr. sentenza 04/07/1985, causa 168/844, Racc. pag. 2251, punto 14) ha rilevato che l'articolo 9 della sesta direttiva ripartisce la sfera di applicazione delle leggi nazionali in materia di IVA determinando in modo

uniforme il luogo di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi; ciò al fine di evitare conflitti di competenza fra i vari Stati e possibili doppie imposizioni. Il trasporto è una prestazione che per la sua stessa natura è idonea a svolgersi nel territorio di più Stati membri: ciò giustifica l'applicazione del principio specifico contenuto nell'articolo 9, punto 2, piuttosto che quello generale contenuto nel punto 1 (cfr. sentenze 23/01/1986, causa C-283/8, Racc. pag. 231, punto 17). Tale norma specifica deroga al regime di determinazione del luogo delle prestazioni di servizi istituito dal punto 1, proprio per garantire che ogni Stato assoggetti ad IVA le prestazioni di trasporto per i tratti percorsi sul proprio territorio (in tal senso si vedano sentenze 13/03/1990, causa C-30/89, Racc. pag. I-691, punto 16 e 23/05/1996, causa C-331/9, Racc. pag. I-265, punto 10): il corrispettivo globale di detta prestazione deve, dunque, essere suddiviso, per la determinazione della frazione di trasporto imponibile per ciascuno Stato interessato, in ragione delle distanze percorse.

*
* *

7) Corte di Giustizia delle Comunità Europee - 11.11.1997 - C-408/95

“Regime transitorio dei “negozi duty free” - Direttive del Consiglio 91/680/CEE e 92/12/CEE — Esame di validità”

245

EUROTUNNEL SA e.a. J. SEA FRANCE precedentemente Société nouvelle d'armement transmanche SA (SNAT) in presenza di:

International Duty Free Confederation (IDFC)

Airport Operators Association Ltd (AOA)

Bretagne Angleterre Irlande SA (BAI), che opera con la denominazione commerciale “Brittany Ferries”

Passenger Shipping Association Ltd (PSA)

Transient condition for tax-free shops - Council Directives 91/680/EEC and 92/12/EEC - Assessment of validity.

Una persona fisica o giuridica può far valere direttamente innanzi al giudice nazionale l'invalidità di norme contenute in direttive anche qualora non abbia presentato ricorso di annullamento delle norme stesse ex art. 173 del Trattato CEE ed il giudice di altro Stato membro si sia già pronunciato in merito in altro procedimento.

Nella procedura di adozione di una direttiva, la regolare consultazione del Parlamento nei casi previsti dal Trattato costituisce formalità sostanziale, la cui inosservanza implica la nullità dell'atto considerato. Tale obbligo di consultazione del Parlamento comporta, a tutela dell'equilibrio istituzionale voluto dal Trattato, l'obbligo di una nuova consultazione ogni volta che l'atto in-

fine adottato, considerato complessivamente, sia diverso, nella sua sostanza, da quello su cui il Parlamento è stato consultato.

Nel caso di specie, quanto regolamentato nell'art. 28 duodecies della sesta direttiva IVA, inserito dall'art. 1, punto 22, della direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, e nell'art. 28 della direttiva del Consiglio 25 febbraio 1992, 92/12/CEE, in materia di proroga al 30 giugno 1999 del regime di franchigia prevista per i c.d. "duty free" non può considerarsi modifica sostanziale tale da invalidare gli artt. 28 controversi per mancanza di consultazione specifica del Parlamento.

"Duty free" in fibrillazione europea

Le massime in rassegna danno notizia di alcuni principi di diritto comunitario ben condivisibili.

La Corte di Giustizia afferma che per una persona fisica o giuridica è possibile adire direttamente il giudice del proprio Paese e chiedere l'invalidità delle disposizioni contenute in direttive comunitarie anche nell'ipotesi in cui non abbia presentato ricorso di annullamento ai sensi dell'art. 173 del Trattato CE e ciò perché, in caso contrario, la norma contenuta in tale articolo sarebbe preclusiva per l'impugnativa da parte di privati. Tale facoltà è riconosciuta, giustamente, ai soggetti in questione anche nell'ipotesi di impugnazione delle direttive contenenti le norme controverse dinanzi al giudice di un altro Stato.

Altro principio pienamente condivisibile è quello della coerenza tra le direttive adottate ed il parere espresso dalle istituzioni chiamate in causa, in particolare il parere del Parlamento che dà fondamento alle decisioni adottate, sicché il procedimento di formazione della direttiva può ritenersi viziato soltanto quando la formulazione della direttiva stessa presenta "modifiche sostanziali" rispetto a quanto precedentemente stabilito. Nel caso di specie, in realtà, le difformità riscontrate attengono ad un mero spostamento di termine da dicembre 1995 a luglio 1999, che dovrebbe costituire la data di abolizione della vendita esentasse di prodotti nei "duty free", per tutti coloro che si spostano all'interno della Comunità; il che, sicuramente, non è modifica sostanziale.

Qui si pone il conflitto, nato e gestito come giuridico, ma che in realtà come ha osservato il Commissario europeo M. Monti, intervenendo a Bruxelles ad una conferenza sui "duty free", rappresenta un momento di pesante intervento delle lobbies facenti capo alle compagnie che gestiscono i "duty free".

Il Commissario Monti, al riguardo, ha usato toni molto fermi nei confronti dei gestori di tali negozi, che da anni sperano di rendere reversibile una decisione che appare indispensabile in quanto la facoltà concessa a tali negozi di vendere merci esentasse è incompatibile con la logica del mercato unico e, palesemente, è in contrasto con il concetto di armonizzazione fiscale.

Anche l'ufficio europeo che raggruppa le organizzazioni nazionali dei consumatori europei (BEUC) si è pronunciato contro una proroga della data di chiusura dei negozi "duty free". Le ragioni a fondamento di tale decisione sono da ricercare nel fatto che tali negozi non sono solo considerati punti di privilegio per continuare a promuovere le vendite di tabacchi, che nel resto dell'area comunitaria sono controllate sempre più strettamente, ma rappresentano anche un'anomalia a scapito indiretto di chi non viaggia.

Non bisogna trascurare, inoltre, che la possibilità di prorogare la data di chiusura dei "duty free" appare assai remota anche perché le attuali esenzioni che ammontano a circa 2 miliardi di Ecu all'anno (circa 3.800 miliardi di lire), si configurano in un vero e proprio aiuto di Stato indiretto a vettori e scali.

Dall'altra parte i fautori dei "duty free" (i gestori di tali negozi, le società aeroportuali, le compagnie di trasporto aeree e marittime), per venire in aiuto ai loro interessi, hanno spesso usato argomenti di varia efficacia, tra cui quello che i progressi verso il Mercato Unico sarebbero stati più lenti del previsto e che le opinioni sul livello d'integrazione necessario vanno mutando; ancora, che la piena armonizzazione fiscale non sarebbe stata raggiunta ovvero non vi sarebbe sufficiente chiarezza e accordo sulla data in cui si prevede che ciò potrà accadere; inoltre, che gli acquisti esentasse ed il "duty free" avrebbero sempre rappresentato un caso particolare, ma non perciò sarebbero un caso unico; infine, che il settore darebbe lavoro a circa 140.000 persone nell'UE ed inoltre, rappresentando un mezzo di cofinanziamento per i vettori aerei e marittimi, contribuirebbe a tenere basse le tariffe dei biglietti di trasporto.

247

Questo scenario, rappresentato - come si vede - con le argomentazioni più varie, anche se comprensibili per gli interessi in gioco, allo stato, non è riuscito a far demordere la Commissione dall'intento di considerare la data del primo luglio 1999 come data definitiva di chiusura dei "duty free"; sicché la "fine" di tali negozi appare ormai decretata.

8) Corte di Giustizia delle Comunità Europee (Quinta Sezione) - 18.12.1997 - cause riunite C-286/94, C-340/95 e C-7/96

“Sesta direttiva IVA - Ambito di applicazione - Diritto alla deduzione dell'IVA - Trattamento del saldo di IVA dovuto - Principio di proporzionalità”

Garage Molenheide BVBA, Peter Schepers, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) e Sanders BVBA ./. Stato belga

Sixth Directive (77/388/EEC) - Scope - Right to deduction of VAT - Retention of balance of VAT due - Principle of proportionality.

Sebbene l'art. 18, n. 4 della sesta direttiva IVA non osti in linea di principio a che gli Stati membri trattengano un saldo di imposta al termine di un periodo d'imposta per finalità antiabuso, il principio di proporzionalità consente che ciò avvenga solo nella misura in cui tale misura sia quella che arreca il minore pregiudizio possibile agli obiettivi ed ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria. Questa valutazione spetta al giudice nazionale, che quindi può legittimamente disattendere la normativa degli Stati membri in contrasto o che impedisca un controllo effettivo della necessità di tale misura in relazione alla fattispecie concreta.

In caso di revoca della predetta misura cautelare è altresì incompatibile con il principio di proporzionalità il calcolo degli interessi non decorrente dal giorno in cui avrebbe dovuto avvenire la restituzione del saldo.

Questa sentenza costituisce il naturale prolungamento dei principi già contenuti nella quasi coeva sentenza *Goldsmiths* (C_330/95), pronunciata però da altra sezione, a riprova di un chiaro atteggiamento della Corte sull'applicazione del principio di proporzionalità in materia tributaria. La differenza tra le fattispecie concrete nelle varie cause riunite esaminate dalla Corte sta soltanto nel maggiore o minore grado di intensità degli indizi di elusione od evasione ritenuta esistente in ciascuna di esse dall'Amministrazione Finanziaria Belga, che ha spinto quest'ultima ad applicare una misura cautelare riconducibile nell'ambito del sequestro conservativo di cui all'art. 1445 del *Code judiciaire* belga. Il principio di proporzionalità risulta sempre più una garanzia offerta al contribuente dall'ordinamento comunitario contro azioni di repressione improntate all'uso deterrente di misure invece previste dalla legge con funzione cautelare. Le fattispecie concrete offrono alla Corte lo spunto per un più penetrante enunciato anche sul rapporto tra il principio in parola e le presunzioni assolute rispetto alla sentenza *Goldsmiths*. Mentre in quel caso la presunzione assoluta imponeva una limitazione alla normativa comunitaria applicabile prescindendo completamente dall'analisi della fattispecie concreta, qui la violazione emerge dall'impossibilità di valutare in sede giurisdizionale il presupposto della assoluta necessità dell'adozione di un provvedimento cautelare che incide su

obiettivi e principi stabiliti dalla normativa comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto.

Infatti, la normativa belga in precedenza richiamata rendeva i presupposti di necessità ed urgenza dell'adozione del sequestro conservativo oggetto di una presunzione assoluta, di talché al giudice era concesso solo il potere di sindacare il carattere rituale del procedimento conservativo. Per effetto della sentenza e sulla base della diretta applicabilità della sesta direttiva e dei principi comunitari ora invece lo stesso giudice è chiamato a disapplicare la normativa nazionale, a valutare nei fatti la necessità e l'urgenza della misura cautelare e se del caso a disporre la revoca del provvedimento cautelare imponendo all'Amministrazione di rimborsare le somme maggiorate degli interessi a far data dal giorno esatto in cui il rimborso dell'eccedenza di IVA avrebbe dovuto avere luogo.

- Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sent. 14 gennaio 1997, cause C-192/95 e C-218/95.

Pres. RODRIGUEZ IGLESIAS, Avv. GENTILE. TESAURO (concl. conf.); Soc. Comateb e altre c. Directeur générale des douanes et droits indirects.

Unione europea - ordinamento nazionale - tributo percepito in violazione del diritto comunitario - Indebito - Rimborso - Condizioni.

European Union-National legal sistem-Tax collected in violation of Community law - Unjust enrichment - Refund-Terms.

Uno Stato membro non può opporsi al rimborso all'operatore di un tributo percepito in violazione del diritto comunitario solo quando dimostra che la totalità dell'onere del tributo è stata sopportata da un altro soggetto e che il rimborso dell'importo del tributo al detto operatore comporterebbe per il medesimo un arricchimento senza causa; compete ai giudici nazionali valutare, alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie, se tali condizioni siano soddisfatte; qualora sia stata traslata una parte soltanto dell'onere del tributo, le autorità nazionali hanno il dovere di rimborsare all'operatore l'importo non ripercosso.

1. - Con 27 sentenze interlocutorie 20 dicembre 1994, pervenute in cancelleria il 19 giugno 1995, il Tribunal d'instance di Parigi ha sottoposto a questa corte, a norma dell'art. 177 del trattato Ce, una questione pregiudiziale relativa alla restituzione di un tributo riscosso in violazione del diritto comunitario.

2. - tale questione è stata sollevata nell'ambito di ricorsi proposti da 27 società (in prosieguo: la «Comateb e a.») avverso il direttore generale delle dogane e delle imposte indirette, per ottenere la restituzione del dazio di mare riscosso dall'amministrazione delle dogane e delle imposte indirette del dipartimento della Guadalupa, in occasione dell'importazione in tale dipartimento di varie merci originarie di un altro Stato membro, di Stati terzi e di altre parti del territorio francese, avvenuta nel periodo del 17 luglio 1992 - l'indomani della pronuncia della sentenza *Legros e a.* (causa C-163/90, Racc. pag. I-4625) - al 31 dicembre 1992, nonché per far condannare l'amministrazione delle dogane a versare loro un indennizzo sulla base dell'art. 700 *code de procédure* francese.

3. - Nella menzionata sentenza *Legros e a.*, avente ad oggetto il dazio di mare, la corte ha dichiarato che un'imposta proporzionale al valore in dogana dei beni, riscossa da uno Stato membro sulle merci importate da un altro Stato membro all'atto della loro introduzione in una regione del territorio del primo Stato membro, costituisce una tassa di effetto equivalente ad un dazio all'importazione, nonostante il fatto che essa colpisca anche le merci introdotte in tali regioni in provenienza da un'altra parte di questo stesso Stato.

4. - Il direttore generale delle dogane e delle imposte indirette sostiene che i tributi controversi, a motivi della loro traslazione sull'acquirente, non pos-

sono essere rimborsati in applicazione dell'art. 352 *bis* del *code des douanes*, a tenore del quale «chiunque abbia indebitamente versato dazi e tributi nazionali, riscossi secondo le procedure previste dal presente codice può ottenerne rimborso, salvo che i dazi e i tributi siano stati traslati sull'acquirente».

5. - Il giudice *a quo* afferma che «è pacifico che in dazio di mare controverso è stato traslato sugli acquirenti» dalle società ricorrenti.

6. - E aggiunge che «la legislazione interna francese obbliga il contribuente ad incorporare il contributo controverso nel prezzo di acquisto dei prodotti necessari alla sua attività, e quindi, successivamente, ai fini del calcolo dell'utile imponibile, del prezzo di costo della merce venduta; questo vuol dire che tale legislazione prevede la riscossione del tributo a monte senza possibilità di deduzione a valle, in assenza di una distinta fatturazione, come avviene in materia di IVA, e impone la traslazione che l'amministrazione fiscale prende a fondamento per contestare il rimborso».

7. - A questo proposito le parti, nel corso dell'udienza dinanzi alla corte hanno fatto menzione del divieto di rivendita in perdita sancito dall'art. 1 della legge francese 2 luglio 1963, modificato con l'art. 32 dell'ordinanza 1° dicembre 1986, a tenore del quale:

«È punito con un'ammenda da 5.000 a 100.000 F il commerciante che rivende tale e quale un prodotto ad un prezzo inferiore al prezzo effettivo di acquisto. Si presume essere il prezzo effettivo di acquisto il prezzo indicato sulla fattura di acquisto, maggiorato delle imposte sulla cifra d'affari, delle imposte specifiche inerenti alla rivendita di cui si tratta, e, se del caso, del prezzo di trasporto».

8. - Ritenendo che la legislazione francese abbia «creato le condizioni della transazione - e pertanto del non rimborso -», il *Tribunal d'instance* di Parigi ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se il fatto che uno Stato membro si opponga alla restituzione di un tributo riscosso in violazione del diritto comunitario a motivo della traslazione del tributo sull'acquirente, renda o no praticamente impossibile o eccessivamente difficile ottenerne il rimborso, quando la legislazione dello Stato membro faccia obbligo all'impresa di incorporare il tributo nel prezzo di costo della merce venduta».

9. - Si deve, *in limine*, precisare che la questione pregiudiziale sollevata dal giudice *a quo* non verte sul rimborso del dazio di mare percepito su prodotti provenienti da paesi terzi, in relazione al quale la corte ha già fornito l'interpretazione del diritto comunitario nella sentenza 7 novembre 1996, causa C-126/94, *Cadi Surgelés e a.* (non ancora pubblicata nella Raccolta).

10. - Si deve, in secondo luogo, rilevare che la Comateb e a., invocano il regolamento (Cee) del consiglio 2 luglio 1979 n. 1430, relativo al rimborso e allo sgravio dei diritti all'importazione e all'esportazione (G.U. L. 175, pag. 1).

11. - Come già osservato dalla corte nella sentenza 9 novembre 1983, causa 199/82, *San Giorgio* (Racc. pag. 3595, punto 20; *Foro it.* 1984, Iv,

297), il detto regolamento si applica ai sensi del suo art. 1, n. 2, solo ai dazi, alle tasse, ai prelievi e agli altri tributi previsti dalla normativa comunitaria e riscossi dagli Stati membri per conto della Comunità.

12. - Esso non si applica pertanto ai dazi, alle imposte e alle tasse nazionali, anche se riscossi in violazione del diritto comunitario.

13. - Con la sua questione pregiudiziale, il giudice *a quo* vuole sapere, in sostanza, se uno Stato membro possa opporsi alla ripetizione di un tributo non dovuto eccependone la traslazione sull'acquirente, qualora tale traslazione sia imposta dalla normativa di tale Stato.

14. - Tutte le parti si richiamano alla giurisprudenza della corte sulla ripetizione dell'indebito, quale, in particolare, risulta dalle sentenze 27 febbraio 1980, causa 68/79, *Just* (Racc. pag. 501; *Foro it.*, 1981, IV, 286), 27 marzo 1980, causa 61/79, *Denkavit* (Racc. pag. 1205; *Foro it.*, 1981, IV, 286), *San Giorgio*, già citata, e 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, *Bianco e Girard* (Racc. pag. 1099; *Foro it.*, 1989, IV, 116).

15. - Secondo i governi francese e spagnolo, da tale giurisprudenza emerge che non possono essere considerate contrastanti con il diritto comunitario disposizioni che escludono il rimborso di imposte, dazi e tributi percepiti in violazione del diritto comunitario, quando risulti appurato che tali tributi siano stati effettivamente traslati su altri soggetti da chi è tenuto al loro pagamento.

16. - La Comateb e a. ritengono che tale giurisprudenza non sia applicabile quando la normativa di uno Stato membro contenga disposizioni che fanno obbligo all'operatore di incorporare il tributo nel prezzo di costo della merce. Infatti, tali disposizioni, anche se non pongono a carico del contribuente l'onere di provare che il tributo non è stato traslato sull'acquirente, renderebbero in pratica impossibile la restituzione di tributi percepiti in violazione del diritto comunitario.

17. - Il governo francese e la commissione replicano affermando che l'obbligo legale di incorporare il tributo nel prezzo del costo non costituisce per l'operatore un obbligo di traslare il contributo sull'acquirente. Infatti, l'operatore può sempre adottare, sul piano commerciale, la decisione di assorbire il detto tributo in tutto o in parte, azzerandone l'effetto sul prezzo di vendita.

18. - Secondo il governo francese e la commissione l'obbligo legale di incorporare il tributo nel prezzo di costo non avrebbe, pertanto, alcuna incidenza sulla giurisprudenza della corte in materia di ripetizione nell'indebito. Di conseguenza si dovrebbe determinare, caso per caso, se effettivamente vi sia stata o no traslazione del tributo controverso.

19. - Poiché l'ipotesi sulla quale è basata la questione pregiudiziale viene così contestata, si rende necessario, al fine di fornire una risposta utile al giudice *a quo*, precisare la portata della giurisprudenza in materia di ripetizione di tributi percepiti in violazione del diritto comunitario.

20. - Si deve in primo luogo ricordare che il diritto di ottenere il rimborso di tributi percepiti da uno Stato membro in violazione delle norme di diritto

to comunitario è la conseguenza e il complemento dei diritti riconosciuti ai singoli dalle norme comunitarie che vietano siffatti tributi (sentenza *San Giorgio*, già citata, punto 12). Lo Stato membro è pertanto tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi percepiti in violazione del diritto comunitario.

21. - Tale principio conosce tuttavia un'eccezione. Come affermato dalla corte nelle menzionate sentenze *Just, Denkavit* e *San Giorgio*, la tutela dei diritti garantiti in questa materia dall'ordinamento giuridico comunitario non impone il rimborso di dazi, imposte e tasse riscossi in violazione del diritto comunitario quando sia appurato che la persona tenuta al pagamento del tributo lo ha di fatto riversato su altri soggetti (v., in particolare, sentenza *San Giorgio*, punto 13).

22. - In effetti, in tale situazione l'onere del tributo indebitamente percepito, non è stato sopportato dall'operatore, bensì dall'acquirente, sul quale l'onere è stato traslato. Pertanto, il rimborso all'operatore dell'importo del tributo che questi ha già percepito dall'acquirente equivarrebbe, per il detto operatore, a un doppio introito qualificabile come arricchimento senza causa, mentre resterebbero immutate le conseguenze che derivano all'acquirente e dall'illegittimità del tributo.

23. - Rientra pertanto nella competenza dei giudici nazionali valutare, alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie, se l'onere del tributo sia stato traslato, in tutto o in parte, dall'operatore su altri soggetti, e se, eventualmente, il rimborso all'operatore costituirebbe un arricchimento senza causa.

24. - A questo proposito, va in primo luogo sottolineato che, se l'acquirente finale è in grado di ottenere dall'operatore il rimborso dell'importo del tributo riservato su di lui, tale operatore, a sua volta, deve essere in grado di ottenere dalle autorità nazionali il rimborso di tale importo. Per contro, se l'acquirente finale può ottenere direttamente dalle autorità nazionali la restituzione dell'importo del tributo non dovuto di cui ha sopportato l'onere, la questione del rimborso dell'operatore non si pone di per sé.

25. - In secondo luogo, si deve ricordare che nella citata sentenza *Bianco e Girard*, punto 17, la corte ha considerato che, anche se le imposte indirette sono concepite nella normativa nazionale per essere trasferite al consumatore finale e anche se, di solito, nel commercio, si verifica una traslazione parziale o totale di queste imposte indirette, non è possibile affermare, in termini generali, che in tutti i casi si abbia effettivamente una traslazione del tributo. L'effettiva traslazione parziale o totale dipende infatti da vari fattori che costituiscono il contorno di ogni operatore commerciale e che la differenziano da altri casi situati in contesti diversi. Di conseguenza, la questione della traslazione o meno, in ogni singolo caso, di un'imposta indiretta costituisce una questione di fatto rientrante nella competenza del giudice nazionale, che potrà formare liberamente il proprio convincimento. Non si può ammettere, però, che, per il caso delle imposte indirette, esista una presunzione secondo cui vi è stata traslazione e che spetti al contribuente fornire la prova negativa del contrario.

26. - Altrettanto deve dirsi quando il contribuente è stato obbligato dalla normativa pertinente ad incorporare il tributo nel prezzo di costo del prodotto considerato. L'esistenza di un siffatto obbligo legale non consente di presumere che l'onere del tributo sia stato interamente traslato, nemmeno nell'ipotesi in cui la violazione di un obbligo siffatto comportasse una sanzione.

27. - Uno Stato membro può, pertanto, opporsi al rimborso all'operatore di un tributo percepito in violazione del dritto comunitario solo quando è dimostrato che l'onere del tributo è stato interamente sopportato da un soggetto diverso dall'operatore e che il rimborso del tributo a quest'ultimo comporterebbe per lui un arricchimento senza causa.

28. - Ne consegue che qualora sia stata traslata a valle una parte soltanto dell'onere del tributo, le autorità nazionali hanno il dovere di rimborsare all'operatore l'importo non ripercosso.

29. - Si deve tuttavia osservare che, anche nell'ipotesi in cui sia dimostrato che l'onere del tributo è stato traslato, in tutto o in parte, sull'acquirente, il rimborso all'operatore dell'importo così traslato non comporta necessariamente un arricchimento senza causa di quest'ultimo.

30. - Infatti, nella citata sentenza *Just*, punto 26, la corte ha rilevato che sarebbe conforme ai principi del diritto comunitario il fatto che il giudice adito con domande di rimborso tenga conto del danno che l'importatore può aver subito in ragione della diminuzione del volume delle importazioni di prodotti provenienti da altri Stati membri provocata da provvedimenti fiscali discriminatori o protezionisti.

31. - Come ha rilevato l'avvocato generale nel paragrafo 23 delle sue conclusioni, è possibile che l'operatore subisca un pregiudizio per il fatto stesso di ripercuotere a valle il tributo riscosso dall'amministrazione in violazione del diritto comunitario, nel senso che l'aumento del prezzo del prodotto, provocato dalla traslazione del tributo, ha comportato una diminuzione del volume delle vendite. Così, a causa della riscossione del dazio di mare, il prezzo dei prodotti provenienti da altra parti della Comunità può esser notevolmente più elevato di quello dei prodotti locali che ne sono esenti, con la conseguenza che gli importatori subiscono un pregiudizio, nonostante la traslazione eventuale del tributo.

32. - Ciò considerato, l'operatore potrebbe legittimamente far valere che, nonostante la traslazione del tributo sull'acquirente, l'inclusione del detto tributo nel prezzo di costo ha comportato, provocando una maggiorazione del prezzo dei prodotti e una diminuzione del volume delle vendite, un pregiudizio che, in tutto o in parte, esclude l'arricchimento senza causa al quale, altrimenti, il rimborso darebbe luogo.

33. - Ne consegue che qualora le norme di diritto interno consentano all'operatore di far valere, nel contesto della causa principale, un siffatto pregiudizio, compete al giudice nazionale trarne le debite conseguenze.

34. - Del resto, non si può impedire agli operatori di domandare dinanzi ai giudici competenti, secondo le appropriate procedure previste dal diritto

to nazionale, e nelle condizioni contemplate nella sentenza 5 marzo 1996, cause riunite C-46/93 e C-49/93, *Brasserie du pêcheur e Factortame* (Racc. pag. I-1029; *Foro it.*, 1996, IV, 185), il risarcimento dei danni subiti a causa della riscossione di un tributo non dovuto, a prescindere dalla questione della traslazione del detto tributo.

35. - La questione sottoposta dal giudice *a quo* deve essere pertanto risolta come segue:

- uno Stato membro può opporsi al rimborso all'operatore di un tributo percepito in violazione del diritto comunitario solo quando è dimostrato che la totalità dell'onere del tributo è stata sopportata da un altro soggetto e che il rimborso dell'importo del tributo al detto operatore comporterebbe per il medesimo un arricchimento senza causa. Tocca ai giudici nazionali valutare, alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie, se tali condizioni siano soddisfatte. Qualora sia stata traslata una parte soltanto dell'onere del tributo, le autorità nazionali hanno il dovere di rimborsare all'operatore l'importo non ripercosso;

- l'esistenza di un eventuale obbligo legale di incorporare il tributo nel prezzo di costo non consente di presumere che l'onere del tributo sia stato interamente traslato, nemmeno nell'ipotesi in cui la violazione di un obbligo siffatto comportasse una sanzione;

- qualora, nonostante che il tributo sia stato traslato sull'acquirente, le norme nazionali consentano all'operatore di far valere un pregiudizio cagionato dall'imposizione di un tributo illegittimo e che esclude, in tutto o in parte, l'arricchimento senza causa, compete al giudice nazionale trarne le debite conseguenze. (*Omissis*).

Per questi motivi, la corte pronunciandosi sulla questione sottoposte dal Tribunal d'instance di Parigi, con sentenze 20 dicembre 1994, dichiara:

1) Uno Stato membro può opporsi al rimborso all'operatore di un tributo percepito in violazione del diritto comunitario solo quando è dimostrato che la totalità dell'onere del tributo è stata sopportata da un altro soggetto e che il rimborso dell'importo del tributo al detto operatore comporterebbe per il medesimo un arricchimento senza causa. Tocca ai giudici nazionali valutare, alla luce delle circostanze di ciascun caso di specie, se tali condizioni siano soddisfatte. Qualora sia stata traslata una parte soltanto dell'onere del tributo, le autorità nazionali hanno il dovere di rimborsare all'operatore l'importo non ripercosso;

2) L'esistenza di un eventuale obbligo legale di incorporare il tributo nel prezzo di costo non consente di presumere che l'onere del tributo sia stato interamente traslato, nemmeno nell'ipotesi in cui la violazione di un obbligo siffatto comportasse una sanzione;

3) Qualora, nonostante che il tributo sia stato traslato sull'acquirente, le norme nazionali consentano all'operatore di far valere un pregiudizio cagionato dall'imposizione di un tributo illegittimo e che esclude, in tutto o in parte, l'arricchimento senza causa, compete al giudice nazionale trarne le debite conseguenze.

**- RESOLUCION: SENTENCIA de 16-11-1994. Recurso num. 1292/1991
JURISDICCION: CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA (TRIBUNAL
SUPREMO, Sala 3ª, Sección 2ª)**

“SEGUNDO. - El Convenio con Alemania para evitar la doble imposición y prevenir fiscal de 5 diciembre 1966 (ratificado por instrumento de 13 julio 1967 y publicado en el «Boletín Oficial del Estado» de 8 de abril de 1968) establece en su artículo 10 que (1) Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado. Por consecuencia, el principio general es que los dividendos pagados por una sociedad residente en España a una sociedad residente en Alemania, pueden quedar sujetos al impuesto alemán sobre la renta de sociedades. Ahora bien, el precepto sigue diciendo: (2) Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del (a) 10% del importe bruto de los dividendos, si el beneficiario es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea al menos el 25% del capital de la sociedad que abona los dividendos o si los dividendos proceden de la distribución de los beneficios de una sociedad de personas. (b) 15% del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos: norma que, con ligeras variantes, se repite en varios Convenios internacionales de esta clase celebrados por España. A continuación, el precepto detalla los efectos del Impuesto alemán sobre los dividendos, que debe entenderse por «dividendos», efectos en cuanto a no residentes, etcétera.

Se trata, por tanto, de una norma internacional que contempla una serie de situaciones abstractas que, para su efectividad, precisa de determinadas concreciones (que una y otra sociedad sean «residentes» en los respectivos Estados Contratantes, que sean - o en su caso, no sean - lo que denomina «sociedades de personas», que el beneficiario posea - o no - al menos el 25% de la sociedad que abona los dividendos, etc.) todo lo cual necesita del ejercicio de una pretensión administrativa o petición a las Autoridades tributarias, incapaces de adivinar los supuestos que permiten la aplicación del Convenio, respecto de la que, como en toda otra pretensión de esta naturaleza, es aplicable el artículo 114 de la Ley General Tributaria cuando establece que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, lo que se ha traducido en una abundante doctrina de este Tribunal Supremo (notoriamente conocida) en el sentido de que los beneficios fiscales deben ser solicitados por quien intenda valerse de ellos.

TERCERO. - Para que esto pudiera llevarse a término fue dictada la Orden 10 noviembre 1975, cuya Exposición de Motivos, precisamente, dice que

La aplicación de alguna de las disposiciones del Convenio, como son las relativas a dividendos, intereses y cánones, determina la conveniencia de establecer normas que regulen el procedimiento a seguir para la mejor efectividad de los límites que se establecen en dichas disposiciones. Esta orden sigue en general los criterios que informan las que reglamentan el procedimiento en otros Convenios, por lo que se refiere al sistema de retención limitada en la fuente, permitiendo al propio tiempo la devolución del exceso del impuesto percibido por España en el caso de que la retención se hubiera practicado aplicando la norma y los tipos contenidos en la legislación común española como si no existiera Convenio. Y a tal efecto, el párrafo 1.Q.B.) contiene una serie de reglas para solicitar la devolución de lo retenido en la fuente así como los impresos y formularios que deben cumplimentarse a tal fin, disponiendo el antepenúltimo párrafo que La solicitud de devolución se formulará en la Delegación de Hacienda respectiva dentro del plazo máximo de un año contado desde la fecha del ingreso.

CUARTO. - Ahora bien, no hay que confundir esta solicitud de devolución con la petición de devolución de ingresos tributarios indebidos. Aquí el ingreso tributario es correcto y, para nada, indebido ni sumible en ninguno de los casos que contempla el Real Decreto 1163/1990, de 21 septiembre: si bien por efecto del Convenio y para aquellas sociedades que demuestren encontrarse en las condiciones previstas en el mismo, se concede el plazo de un año con objeto de solicitar su aplicación y subsiguiente devolución del exceso de retención practicada en la fuente.

257

Tal limitación del plazo para solicitar la aplicación del Convenio y obtener los beneficios derivados del mismo, para nada vulnera las disposiciones de aquél ni constituye una norma extravagante en nuestro ordenamiento, donde, por ejemplo, igual sucede en la Orden 26 marzo 1971 sobre aplicación de los artículos 10 y 12 del Convenio con Austria de 20 diciembre 1966, la Orden 20 noviembre 1968, sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio con Suiza de 26 abril 1966, la Orden 31 enero 1975 sobre aplicación de los artículos 10, 11 y 12 del Convenio con Holanda de 16 junio 1971, la Orden 25 junio 1973 sobre aplicación de los artículos 10 a 12 del Convenio con Portugal de 29 mayo 1968 etc., y tampoco es infrecuente encontrar disposiciones donde la solicitud del beneficio fiscal esté sometida a un plazo.

De esta manera, transcurrido un año desde la fecha del ingreso sin que por «Laboratorios SA» y por «GmbH» se formulara la oportuna petición de aplicación del Convenio a las Autoridades Fiscales españolas, decayó esta última en el derecho al disfrute de los beneficios derivados del mismo y, por ende, al derecho a la devolución o reembolso de lo ingresado en exceso al practicarse la retención en la fuente.”

**- RESOLUCION: RESOLUCION de 20-11-1996.
Reclamación económico-administrativa núm. 5294/1993
(TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, Vocalía 2ª)**

“En relación con la cuestión planteada, el artículo 4.1. b) de la Ley 61/1978, de 27 diciembre, del impuesto sobre Sociedades dispone que «estarán sujetos por obligación real sujetos pasivos cuando sin ser residentes en territorio español obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciban rendimientos satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en el mismo, y el artículo 6.2. Q de la Ley al tratar de atribución de rentas dispone que los sujetos pasivos por obligación real únicamente estarán sometidos al Impuesto por el importe de los rendimientos e incrementos de patrimonio obtenido en territorio español a que se refiere el artículo 7 de la Ley, que menciona en el apartado b). por lo que se refiere al presente expediente, las contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamo o cualquier otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español: que igualmente el artículo 333 del Reglamento que inicia la Sección III Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, dispone en el apartado segundo que «se entienden obtenidos en España los rendimientos en incrementos y disminuciones patrimoniales a que se refieren las letras b) a e) del artículo 19 del mismo texto reglamentario»: y que la letra b) de dicho precepto es reproducción del artículo 7, b) de la Ley ya citado, y completando el artículo 334 del Reglamento la delimitación de la renta sometida al Impuesto de forma negativa, excluyendo en el apartado 1, b) de la consideración de rentas obtenidas en España las que ser rifieran a operaciones del tráfico mercantil internacional de la entidad residente pagadora, realizadas en el extranjero por entidades no residentes en territorio español, mencionando como tales en el apartado 2, c) los gastos de instalación y motaje de maquinaria e instalaciones importadas. Del análisis de los preceptos citados resulta preciso distinguir tres tipos de operaciones: a) suministro y venta de equipos industriales extranjeros; b) obras de montaje de dichos suministros; y c) servicios de dirección del proyecto y asesoramiento técnico en el montaje y puesta en marcha: asesoramiento y consejo relacionado con el montaje e instalación de los equipos suministrados: los servicios técnicos para asesorar y aconsejar al personal de mantenimiento y preparación del comprador. Pues bien, los rendimientos satisfechos por los dos primeros tipos de operaciones no tienen la consideración de rentas obtenidas en España por referirse a operaciones de tráfico mercantil internacional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 334. 1. b) del Reglamento del Impuesto de Sociedades. En cambio, si tienen la consideración de rentas obtedinas en territorio español las procedentes de los servicios de dirección del proyecto y asesoramiento técnico, que tienen la consideración de asistencia técnica de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 333.2 y 19, b) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.”

- RESOLUCION: SENTENCIA de 16-12-1996.

Recurso de Apelación núm. 7404/1991

JURISDICCION: CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA (TRIBUNAL SUPREMO. Sala 3, Sección 2ª)

"...la situación era jurídicamente precaria, por carencia de habilitación legal suficiente, razón por la cual se promulgo el Real Decreto-ley 24/1982, de 29 diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (que entró en vigor el 1 de enero de 1983 y que, por tanto, derogó los preceptos contrarios del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 octubre 1982, que también entró en vigor el 1 de enero de 1983, de manera que los preceptos contrarios no llegaron a regir nunca), cuyo artículo 16, reguló la tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas o Entidades no residentes en territorio español, disponiendo en su apartado 1. que «las personas o Entidades no residentes en territorio español que obtengan rendimientos sometidos a tributación por obligación real por los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, limitarán su tributación, a partir del 1 de enero de 1983, a la aplicación de los siguientes tipos efectivos sobre las cuantías integras devengadas:....C) El 7 por 100, cuando se trate de rendimientos derivados del arrendamiento o utilización en territorio español de películas y producciones cinematográficas para explotación comercial o su utilización en campañas publicitarias». Añadiendo en su apartado 3 que «los sujetos pasivos no residentes a los que se refiere el presente artículo tributarán separadamente por cada devengo, total o parcial, de los rendimientos a través del representante designado al efecto. o en su defecto, del pagador. El representante o pagador, según proceda, responderá solidariamente del ingreso de las cuotas correspondientes a los rendimientos cuya gestión a efectos fiscales tengan encomendadas o asuman»

Estos preceptos dejan claro: 1.Q) Que los rendimientos derivados del arrendamiento o cesión de uso de películas cinematográficas obtenidos por entidades no residentes en España, y satisfechos por entidades residentes en España, que es el caso de autos, tributaban según dicho Real Decreto-ley 24/1982, al 7 por 100 de las cantidades integras pagadas (el tipo fue elevado al 8 por 100 por la Ley 44/1983, de 28 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, tipo que continuaba vigente en el año 1986), 2.Q) Que este impuesto se pagaba con ocasión de cada rendimiento satisfecho. 3. Q) Que «films SA», como entidad pagadora era sujeto pasivo solidario, 4.Q) Que si la entidad perceptora no hubiere señalado representante, correspondía a «films SA», ingresar el Impuesto, pudiendo reembolsarse, reteniéndolo al transferir los rendimientos a la entidad perceptora."

**- RESOLUCION: RESOLUCION de 12-2-1997.
Reclamación económico-administrativa núm. 341/1994 (TRIBUNAL
ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. Vocalía 2ª)**

“Por lo que se refiere a la primera cuestión en primer lugar hay que señalar el artículo 2 de la Ley 61/1978, de 27 diciembre dispone que «1. El impuesto sobre Sociedades se exigirá en todo el territorio español. 2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios especiales por razón del territorio y de los tratados o convenios internacionales» añadiéndose en el artículo 3 del Real Decreto 2631/1982, de 15 octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que se consideran incluidos entre esos Tratados o Convenios «a) Los Tratados o Convenios en vigor entre España y otros Estados para evitar la doble imposición sobre la renta y los demás bilaterales que aun tratando de materias distintas contuvieran disposiciones que afecten a este impuesto». Conforme a lo expuesto y estando vigente para el supuesto que nos ocupa el Convenio para evitar la doble imposición Hispano-Holandés, de 16 de junio de 1971, procede en primer término aplicarlo en el caso en cuestión. Y en este sentido, el artículo 5 del mismo, siguiendo el modelo de Convenio OCDE, la expresión Establecimiento Permanente «significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad», comprendiendo la citada expresión según señala el apartado dos del artículo: «a) las sedes de dirección. b) las sucursales. c) oficinas. d) fábricas. e) talleres. f) minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, y g) obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses», y excluyéndose de la misma, la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin, o bien de almacenarlas, exponerlas o entregarlas, o bien de que sean transformadas por otra empresa, y el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, recoger información para la empresa, o hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa. En consecuencia, en este precepto la nota clave del concepto es la existencia de una instalación fija o lugar de trabajo con cierto grado de permanencia que realice una actividad generadora de beneficios: expresándose básicamente en los mismos términos, la Ley interna que regula el Impuesto sobre Sociedades, si bien el reglamento distingue tres tipos de establecimientos permanentes, el del Convenio estaría incluido entre lo que la normativa nacional llama Establecimiento Permanente con Actividad Continuada.”

Sezione III - Documentazione
*Section III - Laws, administrative and
other official documentation*

- Circolare 13/2/1997, n. 35/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL AFFAIRS
AND TAX CASES

D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472. Ulteriori chiarimenti in ordine alla soppressione dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti. Cessioni all'esportazione.

D.P.R. August 14th, 1996 N. 472. Further clarifications as to the suppression of the obligation to issue a packing list - Exports.

Premessa

A seguito della soppressione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti, stabilita dall'articolo unico del D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, e al fine di sciogliere la riserva contenuta nella circolare n. 249/E dell'11 ottobre 1996 (*) relativamente ai riflessi che la soppressione medesima assume per quanto attiene al settore delle cessioni all'esportazione, si forniscono gli ulteriori chiarimenti concernenti lo specifico settore.

263

Giova innanzitutto richiamare al riguardo quanto disposto dall'art. 8, primo comma, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in base al quale "l'esportazione deve risultare da documento doganale o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627.

Con l'abolizione del documento accompagnatorio, non è più operante la parte della citata disposizione in cui si fa riferimento a detto documento, laddove esso non è prescritto.

Il regime di non imponibilità all'IVA della cessione trova convalida nella successiva uscita dei beni dal territorio comunitario, che costituisce momento rilevante anche ai fini della costituzione del *plafond*. A tal fine si rende necessario conservare l'esemplare del documento doganale di esportazione (l'esemplare del DAU contraddistinto dal n. 3 o quello corrispondente nei casi di dichiarazione semplificata), munito del visto apposto dall'Ufficio doganale di uscita di cui all'art. 793 delle disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario (Reg. n. 2454/CEE dell'11 ottobre 1993). Infatti, la dichiarazione di esportazione, sulla quale vengono indicati i riferimenti del documento doganale emesso, non costituisce ancora prova idonea che i beni sono usciti dalla Comunità.

Ciò è evidente quando la dogana di uscita è diversa da quella che ha emesso il documento doganale di esportazione: ad es. partenza dei beni dall'Italia e dogana di uscita dal territorio comunitario ubicato in altro Stato membro ovvero espletamento delle formalità presso una dogana interna diversa da quella nazionale di uscita.

Inoltre, tenuto conto della complessità della realtà economica, è assai frequente che più soggetti (il committente ed il commissionario nel rapporto di commissione, il primo cedente ed il cessionario/cedente nelle operazioni triangolari, la pluralità di operatori nel caso di groupage, etc.) siano interessati di fatto all'operazione di esportazione e tutti debbano poter comprovare, ai fini fiscali, l'avvenuta uscita dal territorio comunitario dei beni che sono stati oggetto di un'operazione di esportazione realizzata con un unico documento doganale. In tal caso, allo scopo di consentire a ciascun operatore di acquisire la disponibilità della prova dell'uscita dei beni, l'Ufficio doganale presso il quale sono state espletate le formalità di esportazione (Dogana di partenza) appone - su presentazione dell'esemplare numero 3 del documento doganale o di quello corrispondente nei casi di dichiarazione semplificata (normalmente nella disponibilità del solo esportatore effettivo), regolarmente munito del visto della Dogana di uscita (se diversa da quella di partenza), ai sensi dell'art. 793 del citato Regolamento n. 2454 del 1993 - l'indicazione di uscita dei beni dal territorio comunitario mediante un ulteriore specifico visto sull'esemplare della fattura presentata a suo tempo a corredo della dichiarazione di esportazione per il compimento della relativa formalità, emessa dai soggetti parimenti interessati all'operazione (committente nel rapporto di commissione, primo cedente nella triangolare, ecc.).

Ovviamente è fatta salva la possibilità di munirsi della copia o fotocopia doganale che certifichi l'avvenuta esportazione (DAU, esemplare n. 3 o quello corrispondente nei casi di dichiarazione semplificata), da conservare congiuntamente alla fattura vidimata dalla dogana all'atto dell'espletamento delle formalità doganali.

Resta, altresì, impregiudicata la possibilità di dimostrare l'uscita dei beni dal territorio comunitario alle condizioni di cui alle disposizioni dell'art. 346 del Testo unico delle Leggi Doganali.

Tutto ciò premesso si esaminano le diverse tipologie concernenti le cessioni all'esportazione.

1. Esportazioni dirette

Trattasi, in particolare, delle ipotesi in cui l'operatore nazionale esegue le cessioni mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio comunitario a propria cura o a proprio nome cioè direttamente o tramite un terzo (vettore, casa di spedizione, ecc.).

Nel caso di specie, il documento che comprova l'avvenuta esportazione

dei beni è rappresentato dal documento doganale, munito del visto apposto dalla Dogana di uscita dal territorio comunitario.

Peraltro, attesa la necessità che la fattura deve essere esibita per il compimento dell'operazione doganale, non si ravvisa la possibilità per il cedente nazionale di emettere fattura differita.

In presenza di esportazione tramite commissionario, l'espletamento delle operazioni doganali avviene sulla base dell'esibizione della fattura emessa da questi nei confronti del cliente estero, ai fini della prova dell'avvenuta esportazione dei beni, il commissionario deve fare utile riferimento al documento doganale di cui al già citato art. 793 del Regolamento n. 2454 del 1993.

Nel rapporto committente-commissionario, che ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a), costituisce egualmente esportazione diretta, per il committente la prova dell'avvenuta esportazione sarà costituita da una copia (o fotocopia) del documento di esportazione, munito del visto apposto dalla Dogana di uscita, già in possesso del commissionario, e ciò anche in relazione a quanto previsto dal D.M. 18 novembre 1976, che consente al committente di emettere fattura entro il mese successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione.

Inoltre, qualora all'atto della cessione al terzo, cliente estero, i beni siano in possesso del committente, questi potrà emettere il documento di trasporto di cui al comma 3 del citato articolo unico del D.P.R. n. 472 del 1996, che, utilmente integrato secondo quanto si dirà più avanti, costituirà per lui la prova dell'avvenuta esportazione.

2. Esportazioni triangolari

A tale tipo di esportazione partecipano, generalmente, tra operatori, dei quali il primo (A) vende i beni a B, il quale li rivende a sua volta a C, con incarico da parte di B ad A di consegnare direttamente i beni a C.

Entrambe le operazioni (c.d. "triangolare") costituiscono cessioni all'esportazione oggettivamente non imponibili ad IVA, ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a), del ripetuto D.P.R. n. 633 del 1972, allorché il primo cedente compri di aver provveduto, su incarico del proprio acquirente, anche tramite terzi, a trasportare o spedire i beni direttamente fuori del territorio comunitario.

Verificandosi tale circostanza, sia il cedente che il cessionario nazionale hanno l'esigenza di comprovare l'avvenuta esportazione dei beni.

Il soggetto, che agisce nella duplice veste di acquirente-cedente e che in effetti è da considerare il vero esportatore, può comprovare l'avvenuta esportazione dei beni mediante conservazione del documento doganale munito del visto apposto dalla Dogana di uscita dal territorio comunitario.

Quanto al primo fornitore nazionale la prova dell'esportazione dei beni sarà costituita dal visto apposto sulla fattura emessa nei confronti del proprio

cessionario dall'Ufficio doganale, all'atto del compimento delle operazioni doganali di esportazione, con l'indicazione degli estremi del documento doganale emesso, integrato successivamente con la menzione dell'uscita dei beni dalla Comunità, apposta dallo stesso Ufficio doganale su presentazione dell'esemplare del documento di esportazione munito del visto della Dogana di uscita.

In alternativa, è possibile comprovare l'effettiva uscita dei beni dalla Comunità, conservando insieme alla fattura di cessione copia o fotocopia del documento doganale vistato dalla Dogana di uscita.

Qualora, invece, il predetto soggetto intenda avvalersi della modalità della fattura differita, questi è tenuto ad emettere il già menzionato documento di trasporto di cui al comma 3 dell'articolo unico del D.P.R. n. 472 del 1996, secondo le indicazioni riportate al successivo punto 3.

3. Documento di trasporto

Coerentemente con quanto già previsto dall'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, relativamente alla bolla di accompagnamento è possibile utilizzare il documento di trasporto, di cui al comma 3 dell'articolo unico del D.P.R. n. 472 del 1996, allo scopo di acquisire la prova dell'avvenuta esportazione, nell'ipotesi in cui non si rende necessario presentare all'ufficio doganale la fattura, all'atto del compimento delle formalità doganali.

A tal fine, il soggetto interessato (committente nelle esportazioni tramite concessionario, primo cedente nelle esportazioni triangolari) è tenuto ad emettere, in conformità a quanto indicato nelle circolari n. 225/E (*) del 16 settembre 1996 e n. 249/E (**) dell'11 ottobre 1996, il suddetto documento dal quale devono risultare i seguenti elementi già illustrati nelle richiamate circolari, vale a dire:

- numerazione progressiva;
- data;
- dati identificativi del cedente e del cessionario, nonché della eventuale impresa che effettua il trasporto;
- natura, qualità e quantità dei beni ceduti.

Inoltre, in relazione alla specifica funzione cui è deputato il documento è necessario riportare anche:

- la destinazione estera dei beni;
- l'indicazione del tipo di operazione (esportazione tramite commissionario ovvero esportazione triangolare).

Il documento, così redatto, deve essere esibito all'atto del compimento delle formalità doganali di esportazione, affinché l'Ufficio doganale, effettuati i necessari riscontri con il documento doganale e la fattura emessa dall'effettivo esportatore (commissionario ovvero acquirente-cedente) nei confronti del cliente estero, lo integri con gli estremi del documento doganale di

esportazione. Detto documento, per poter costituire prova idonea ai fini di quanto stabilito dall'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, dovrà essere integrato con l'indicazione dell'uscita dei beni dalla Comunità, apposta dall'Ufficio doganale presso il quale sono state espletate le formalità doganali, su presentazione dell'esemplare del documento di esportazione munito del visto della Dogana di uscita. Egualmente, la bolla di accompagnamento, laddove è ancora prevista, munita dello stesso visto, assolve alla medesima funzione di prova.

In alternativa, la prova dell'avvenuta esportazione può essere fornita mediante conservazione in allegato al documento di trasporto di copia o fotocopia del documento di esportazione munito del ripetuto visto apposto dalla Dogana di uscita.

4. Esportazioni con consegna al cliente estero in Italia

La fattispecie è quella indicata dall'art. 8, primo comma, lett. b) del D.P.R. n. 633 del 1972 e riguarda l'ipotesi in cui l'acquirente estero provvede a ritirare, direttamente o tramite terzi, i beni presso il cedente, curando la successiva esportazione degli stessi, allo stato originario, entro novanta giorni dalla data di consegna.

In tal caso la prova dell'avvenuta esportazione dei beni per il cedente nazionale non può che essere costituita dall'apposizione da parte della Dogana di uscita del visto sull'esemplare della fattura dallo stesso emessa e presentata in dogana all'atto dell'esportazione, secondo le modalità in premessa indicate. Ciò in quanto nel caso di specie il documento di esportazione, munito del visto uscire, resta all'acquirente estero.

267

(*) Pubblicata in "Circolari & Risoluzioni" n. 19/1996.

(**) Pubblicata in "Circolari & Risoluzioni" n. 20/1996.

- Circolare 17/2/1997, n. 39/D, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE DEI SERVIZI DOGANALI

CUSTOMS CENTRAL DEPARTMENT

Relazioni CE-Turchia - Attuazione della fase finale dell'Unione doganale.

EC - Turkey relations - The enacting of the final phase of the Unification of Customs

Si trascrive, di seguito, il testo della comunicazione telegrafica, prot. n. 3496/X-SD in data 5.11.96, diretta alle Direzioni Compartimentali, concernente l'applicazione delle disposizioni contenute nella Decisione n. 1/96 del Consiglio di Associazione CE-Turchia relativa all'attuazione della fase finale dell'Unione doganale:

"Comunicasi che su G.U.C.E. L200 del 9/8/96 est pubblicata Decisione 1/96 Comitato Cooperazione Doganale CE-Turchia del 20/5/96 recante modalità applicazione Decisione 1/95 Consiglio Associazione CE-Turchia.

In proposito, segnalasi innanzi tutto che allegato 1° detta Decisione riproduce facsimile nuovo modello certificato circolazione merci A.TR in sostituzione precedenti formulari A.TR1 - A.TR3 che, tuttavia, potranno essere utilizzati fino esaurimento scorte, et comunque non oltre 30/6/97.

Confermasi, poi, quanto già comunicato con telex prot. n. 2366/X-SD in data 8/7/96, relativamente at necessità, per esportazioni verso Turchia prodotti di cui at art. 15 Decisione 1/95, indicazione in casella n. 8 relativo certificato A.TR, origine comunitaria aut non comunitaria prodotti stessi, determinata secondo norme comunitarie origine non preferenziale.

Confermansì, altresì, in materia procedure semplificate per rilascio certificati A.TR, nonché possibilità frazionamento certificati stessi et durata loro validità per merci custodite in zona franca aut in magazzino doganale, disposizioni già diramate da scrivente con circolare n. 136/D del 10/5/95 (*), conformemente at previsioni Decisione 2/94 Consiglio Associazione CE-Turchia.

Sottolineasi, inoltre, che art. 17 Decisione in questione, stabilisce che per merci trasportate da viaggiatori, che non abbiano carattere commerciale, non rendesi necessaria presentazione certificato A.TR quando venga dichiarato che stesse rispettano condizioni libera circolazione et non sussistano dubbi su esattezza dichiarazione medesima.

Relativamente, poi, at spedizioni postali, articolo 18 Decisione in questione stabilisce che stesse, inclusi pacchi postali, beneficiano libera circolazione senza obbligo presentazione certificato A.TR purché nessuna indica-

zione - consistente in etichetta gialla cui fac simile est riportato in allegato IV Decisione in argomento - su pacchi aut documenti accompagnamento, attestati che merci contenute non soddisfano condizioni fissate da richiamata Decisione base n. 1/95.

Detta etichetta gialla, ove necessario, debet essere apposta da Autorità competenti Paese esportatore.

Per quanto concerne Capitolo 2, richiamasi attenzione su disposizioni relative at perfezionamento passivo con traffico triangolare, ossia reimportazione prodotti compensatori in una parte Unione Doganale diversa da quella da cui merci sunt state temporaneamente esportate.

At riguardo evidenziasi che articoli da 21 at 26 suddetta Decisione riprendono sostanzialmente disposizioni contenute in articoli da 777 at 782 Reg. (CEE) n. 2454/93, disciplinanti utilizzo bollettino INF-2.

Infine, in materia merci in reintroduzione et utilizzo bollettino INF-3, Capitolo 3 estende at entrambe parti Unione Doganale disposizioni di cui at Codice Doganale comunitario et relativo regolamento applicazione".

*
* * *

- Circolare 15/3/1997, n. 66/E, Ministero delle Finanze

269

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL AFFAIRS
AND TAX CASES

Rimborsi in materia di tasse sulle concessioni governative sulle società per effetto di provvedimenti giurisdizionali esecutivi.

Refunds in matter of licence taxes falling on companies as on application of enforceable judicial measures.

Alcune Direzioni Regionali hanno posto il quesito circa l'opportunità di dar corso ai rimborsi delle tasse sulle concessioni governative e relativi accessori a seguito di sentenze di condanna di primo o secondo grado nei confronti dell'Amministrazione, evidenziando come la condotta processuale suggerita in tali controversie, in base alla circolare n. 8/E (*) dell'11/1/1995, sia quella di proseguire i vari giudizi in attesa di ulteriori pronunce della Suprema Corte di Cassazione, eventualmente a Sezioni Unite, in particolare circa

la questione della decadenza triennale del diritto al rimborso ex art. 13, comma 2 del D.P.R. n. 641/1972.

Nel frattempo è però intervenuta la sentenza della Corte di Cassazione a SS.UU. n. 3458/96 del 12/4/1996 con la quale la Suprema Corte, pur riconoscendo il diritto delle Società al rimborso della tassa annuale di rinnovo sulle concessioni governative, in quanto tributo contrastante con il diritto comunitario, ha però accolto l'eccezione di decadenza triennale ex art. 13 comma 2 del D.P.R. n. 641/1972, sollevata dalla difesa dell'Amministrazione.

L'Avvocatura Generale dello Stato, con la consultiva n. 59270 ct. 15320/94 - 146 del 23/5/1996, nel comunicare il contenuto della suddetta sentenza, ha ravvisato la necessità di "provvedere al rimborso di quanto le società hanno indebitamente pagato, escluso il periodo coperto dalla decadenza triennale".

Ciò stante ritiene la Scrivente che, in attesa di una globale sistemazione dell'ingente contenzioso, eventualmente mediante provvedimenti di carattere legislativo, sia opportuno provvedere ai richiesti rimborsi relativi sia alla tassa di iscrizione, sia a quella annuale, per i quali vi sia già stato provvedimento giurisdizionale esecutivo di condanna nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, al fine di evitare ulteriori aggravii per l'Erario per effetto dell'instaurazione del processo di esecuzione.

Analogamente dovrà provvedersi nei casi in cui il processo esecutivo sia già iniziato.

270

Tale rimborso va però limitato, alla luce della sentenza della Cassazione sopra citata, alle somme per le quali non sia intervenuta la decadenza triennale in quanto richieste, con previa istanza amministrativa o direttamente con domanda giudiziale, entro il triennio dal pagamento. Va precisato, allo scopo di stabilire la necessità del rimborso, che nei casi prospettati da alcune Direzioni Regionali, le sentenze di primo grado dei Tribunali civili, in quanto pubblicate anteriormente al 30 aprile 1995, risultano regolate dalla disciplina previgente contenuta nel vecchio testo degli artt. 282, 283, e 337 del c.p.c., anche se il giudizio sia stato in ipotesi instaurato successivamente al 1° gennaio 1993 (art. 4, comma 4 del D.L. 7/10/1994, n. 571 convertito nella legge 6/12/1994 n. 673).

Sembra doversi provvedere in ogni caso al rimborso in ordine alle sentenze di primo grado pubblicate dal 2 maggio 1995, sottoposte alla nuova disciplina e quindi provvisoriamente esecutive ex lege (art. 282), la cui efficacia non è sospesa per effetto della impugnazione (art. 337), salva l'eventuale sospensione da parte del giudice d'appello su istanza dell'Amministrazione quando ricorrono gravi motivi (art. 283).

Per gli stessi motivi dovrà provvedersi alla esecuzione dei rimborsi nei casi in cui essi siano stati chiesti con ricorso per decreto ingiuntivo e l'esecuzione provvisoria del decreto sia stata concessa ex art. 642 c.p.c., ovvero dal giudice istruttore in pendenza di opposizione con l'ordinanza prevista dall'art. 648 c.p.c..

Analogamente dovrà provvedersi in tutti i casi in cui sia stata emanata,

con ordinanza del giudice istruttore, l'ingiunzione di pagamento dichiarata provvisoriamente esecutiva ex art. 186 ter c.p.c.

Inoltre si reputa a fortiori opportuna l'esecuzione da parte dell'Amministrazione Finanziaria delle sentenze di condanna pronunciate dalle Corti di Appello, pur in pendenza del ricorso per Cassazione, essendo tali sentenze immediatamente esecutive (art. 373, comma 1, c.p.c. rimasto invariato dopo l'entrata in vigore della riforma del processo).

Si pregano pertanto le Direzioni Regionali delle Entrate si volersi attenere alle istruzioni sopra espresse, comunicando alla Scrivente eventuali casi particolari in cui si ravvisino ragioni ostative all'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali di condanna, tra le quali peraltro non possono essere annoverate deficienze di cassa, essendo necessario rivolgersi per la soluzione di tali problematiche di natura finanziaria alla competente Direzione Centrale per la Riscossione, per quanto concerne il rimborso di capitale e interessi, e a quella per i Servizi Generali, il Personale e l'Organizzazione, per quanto riguarda invece il pagamento delle spese di causa.

(*) Pubblicata in "Circolari & Risoluzioni" n. 1/1995.

*
* * *

271

- **Circolare 5/3/1997, n. 61/D, Ministero delle Finanze**

DIREZIONE CENTRALE DEI SERVIZI DOGANALI

CUSTOMS CENTRAL DEPARTMENT

Convenzione TIR. Controllo a posteriori delle fotocopie delle souches di scarico dei carnets TIR.

Articulated lorries Convention - Subsequent checks of photocopies of unloading souches of the lorries carnets

Si riprende qui di seguito il testo della nota circolare pari oggetto prot. 422/5201 del 18.2.1997.

"Ai fini di una velocizzazione delle procedure di appuramento, il Comitato del Codice Doganale - Sezione Transito - ha inteso disciplinare ed armonizzare mediante apposita Decisione gli adempimenti delle dogane comunitarie destinatarie di una richiesta di controllo a posteriori delle fotocopie delle souches di scarico dei carnets TIR.

La citata Decisione stabilisce che qualora un ufficio doganale comunitario di entrata/partenza richieda a quello di uscita/destinazione un controllo a

posteriori delle fotocopie delle souches dei carnets TIR, la dogana di destinazione/uscita - qualora non risulti ivi presentata la merce di cui trattasi - oltre a comunicare che la merce non è stata presentata, dovrà esplicitamente dichiarare che le indicazioni ed i timbri apposti sulle predette souches sono falsi.

Ciò posto, si pregano le Direzioni Compartimentali di voler diramare opportune istruzioni ai dipendenti uffici. Le Direzioni Compartimentali vorranno, inoltre, informare tempestivamente la scrivente di eventuali reiterate inosservanze della Decisione di cui trattasi da parte di altre dogane comunitarie.

*
* * *

- Circolare 5/3/1997, n. 62/D, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE
DEGLI AFFARI GENERALI DEL PERSONALE
E DEI SERVIZI INFORMATICI E TECNICI

CENTRAL DEPARTMENT FOR GENERAL PERSONNEL AFFAIRS AND INFORMATION
TECHNOLOGY SERVICES

Contabilizzazione dei discarichi amministrativi e dei rimborsi ai fini dell'accertamento delle risorse proprie dell'Unione Europea.

Recording of administration discharges and of refunds for assessing EC resources.

Sono state apportate al sistema informatico doganale le modifiche necessarie ad operare la separazione dei dati contabili relativi ai discarichi amministrativi per crediti insussistenti o inesigibili da quelli relativi ai discarichi amministrativi effettuati a seguito della concentrazione alla Direzione Compartimentale delle Contabilità centralizzate, ai fini della riscossione, delle bollette intestate alle pubbliche amministrazioni, come previsto dall'art. 13 delle istruzioni di contabilità per l'Amministrazione delle dogane e delle imposte di fabbricazione, approvate con D.M. 19 maggio 1943, nel testo sostituito dal D.M. 6 gennaio 1979.

La separazione tra i due tipi di discarico si rende necessaria in quanto, com'è noto, soltanto le somme discaricate per crediti insussistenti o inesigibili (evento, peraltro, molto raro) possono essere portate in detrazione dall'accertamento delle risorse proprie dell'Unione Europea ed iscritte quindi nell'apposita colonna del quadro A1 (Situazione integrativa dell'accertamento delle risorse proprie dell'Unione Europea), allegato al mod. A66bis che vie-

ne inviato dai ricevitori doganali alle ragionerie provinciali e alle direzioni compartimentali.

A seguito della separazione operata, il predetto quadro A1 potrà essere compilato, a decorrere dal mese di gennaio 1997, direttamente dal sistema di elaborazione dati in risposta al messaggio R4, concernente la richiesta di produzione della nota mensile degli introiti accertati mod. A66bis. Deve intendersi, pertanto, modificato in tal senso l'art. 18 delle istruzioni di contabilità per gli uffici doganali meccanizzati, approvate con D.M. 7 marzo 1983.

Per quanto sopra, si invitano gli uffici interessati a prestare particolare attenzione nell'indicare il tipo di scarico durante l'esecuzione del messaggio FJ, previsto dall'art. 38 delle istruzioni per il funzionamento meccanografico degli uffici doganali, approvate con D.M. 21 luglio 1982.

Con l'occasione, sempre ai fini di una corretta compilazione del suddetto quadro A1, si rammenta che i rimborsi, eseguiti presso le dogane principali secondo la procedura di cui agli articoli 108 (secondo comma e seguenti) e 109 delle istruzioni di contabilità per l'Amministrazione delle dogane e delle imposte di fabbricazione, debbono essere annotati, a cura del contabile addetto alla cassa centrale, nei registri meccanografici mediante l'invio all'elaboratore del messaggio K7 (utilizzato anche per i scarichi amministrativi di cui all'art. 11 delle istruzioni di contabilità per gli uffici doganali meccanizzati) contenente, fra l'altro, i seguenti dati:

- a) capo/capitolo/articolo di entrata cui si riferisce il rimborso;
- b) importo rimborsato;
- c) estremi della bolletta cui si riferisce il rimborso.

273

Se il rimborso riguarda somme indebitamente riscosse a fronte di più cespiti d'entrata, ivi compresi quelli non costituenti risorse proprie U.E., il messaggio K7 deve essere ripetuto per ciascun capitolo di entrata interessato.

Il numero e la data della registrazione, inviati in risposta dell'elaboratore, sono trascritti sul registro mod. X76, previsto dal comma 1 del sopraccitato articolo 109, in corrispondenza della relativa annotazione.

- Circolare 5/3/1997, n. 63/D, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE DEI SERVIZI DOGANALI

CUSTOMS CENTRAL DEPARTMENT

Delitti di contrabbando - Definizione ex art. 3 commi da 170 a 176 della L.549/95 - Confisca ex art. 301 T.U.L.D. - Sua applicazione anche in caso di definizione amministrativa.

Smuggling offenses. Definition ex article 3 subsections from 170 to 176 Law 549/95. Seizure ex art. 301 T.U.L.D. - Its applicability even where the administration has given its definition.

Si trasmette, per opportuna conoscenza copia della consultazione n. 27401 del 25 febbraio 1997 dell'Avvocatura Generale dello Stato, afferente la materia indicata in oggetto, nella quale sono affrontati e risolti problemi relativi all'applicazione della definizione agevolata di cui alla legge 549/95 con preghiera di attenersi scrupolosamente alle situazioni in essa contenute.

ALLEGATO

AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO

Consultazione n. 27401 del 25 febbraio 1997

Oggetto: Delitti di contrabbando - Definizione ex art. 3 co. 176 L. 549/95 - Confisca ex art. 301 TUD - possibilità Quesito

1) Il Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Dogane e delle Imposte Indirette chiede di conoscere se, ove il contribuente proceda a definizione amministrativa, ex art. 3 commi 170 e 176 L. 549/95 di controversia doganale relativa a violazione costituente delitto di contrabbando (unico reato ormai previsto dal TULD) possa procedersi a confisca ex art. 301 D.P.R. 43/73 e (nell'affermativa) quale sia l'organo che vi debba procedere.

2) Giova riportare il quadro normativo di riferimento. Nei suddetti commi 170 e 76 così viene disposto: "Le liti fiscali in materia di dogane e di imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, pendenti alla data del 15 settembre 1995 dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria in ogni grado del giudizio e quelle che possono insorgere per atti notificati entro la medesima data, ivi compresi i processi verbali di constatazione per i quali non sia ancora stato notificato atto di imposizione, possono essere definite a domanda del contribuente, con il pagamento integrale del tributo accertato e del 15 per cento della sanzione irrogata con l'atto impugnato. Nel caso che non sia stata ancora determinata la sanzione il 15% è calcolato sul minimo della san-

zione applicabile.....176) possono essere definite anche le controversie pendenti relative a violazioni finanziarie *costituenti reato suscettibili di definizione amministrativa*; la disposizione non si applica ai soggetti indicati nell'art. 65 della legge 30/12/1991 n. 413".

L'art. 5 del D.P.R. 435/96 (emesso in base alla previsione del 175 co. dell'art. 3 L. 549/95) così dispone: "1) La definizione estingue i reati di cui all'art. 3 comma 176 della legge 28 dicembre 1995 n. 549. 2) I procedimenti in corso per i reati di cui al comma 1 sono sospesi fino alla scadenza del termine per la presentazione della domanda di definizione e se questa è stata presentata, fino a quando l'amministrazione non avrà comunicato al giudice... l'esito (del controllo effettuato sulla domanda). L'art. 334 TULD prevede la definizione amministrativa dei reati contemplati dal TULD e così dispone: "per i delitti di contrabbando punibili con la sola pena della multa, l'amministrazione doganale può consentire che il colpevole effettui il pagamento, oltre che del tributo dovuto, di una somma non inferiore al doppio e non superiore al decuplo del tributo stesso, da determinarsi dall'amministrazione medesima.....Il pagamento della somma anzidetta e del tributo estingue il reato...L'estinzione del reato non impedisce l'applicazione della confisca, la quale è disposta con provvedimento dell'amministrazione doganale".

4) Ciò posto si osserva che - per espressa disposizione di legge - la definizione ex art. 3 comma 176 L. 549/95 è ammessa solo per quei reati che (alla stregua delle singole leggi di imposta interessate) siano (in ipotesi) suscettibili di definizione amministrativa.

Ritiene allora la Scrivente che il testo dell'art. 3 co. 176 L. 549/95 stia a significare che la stessa definizione ex art. 3 co. 176 altro non è che la definizione amministrativa già prevista dalle singole leggi di imposta richiamate dal 170° co. dell'art. 3 cit.; definizione che si consente di fare a certi soggetti (quelli non rientranti nel novero di cui all'art. 65 L. 413/91) relativamente alle violazioni alle quali si applica la legge 549/95 ed entro il tempo previsto da questa (in via di deroga) a condizioni diverse da quelle ordinarie (e più favorevoli) ed eventualmente oltre i termini normali (in cui la definizione è possibile) ed eliminando qualsiasi eventuale discrezionalità da parte della amministrazione circa la possibilità di consentire la definizione.

In altre parole il contribuente che definisca un reato di contrabbando ex art. 3 co. 176 L. 549/95 altro non fa che porre in essere (sia pure a condizioni più favorevoli ed eventualmente oltre gli ordinari termini) una definizione ex art. 334 TULD. Di tal ché le conseguenze della definizione da lui operata sono quelle di cui all'art. 334 TULD medesimo (derogato dalla normativa speciale di cui all'art. 3 cit. per quanto concerne le condizioni per definire ma non per quanto concerne gli effetti della definizione): estinzione del reato (e pertanto l'art. 5 D.P.R. 435/96 è meramente dichiarativo di quanto già implicito nell'art. 3 176° co.) e possibilità per l'Amministrazione, di procedere alla confisca.

Non si spiega, in quest'ottica che non si rinvergono disposizioni sulla confisca o sulla sorte dei beni sequestrati o sugli organi che debbano provvedere in ordine alla confisca: il legislatore, quanto agli effetti della definizione (ex art. 3 co. 176 cit.) rimanda le disposizioni che - in ciascuna legge di imposta interessata - regolano gli effetti della definizione amministrativa.

Nel caso di definizione di delitto di contrabbando, l'amministrazione, ex art. 334 TULD, disporrà (sul semplice presupposto della definizione) la confisca prevista dall'art. 301 TULD.

La scelta del legislatore di riportare (sia pur con deroghe) la definizione dei contesti penali alle definizioni amministrative di cui alle leggi di imposta richiamate dal 170° co. dell'art. 3 L. 549/95, è ispirata alla necessità di eliminare dubbi interpretativi e anche soddisfare esigenze di celerità. Il caso del contrabbando può dirsi emblematico. Come noto la confisca è prevista dall'art. 301 TULD è obbligatoria e va disposta, anche in caso di proscioglimento per qualsiasi ragione pronunciato (anche per estinzione del reato). Dunque per essa non vale quanto previsto dall'art. 210 I co. cp.. Se il legislatore avesse configurato l'estinzione ex art. 3 176° co. cit. quale nuova e autonoma causa di estinzione del reato, la confisca delle cose relative a violazioni definite ex L. 549/95 avrebbe dovuto essere disposta dal giudice penale, man mano che questi avesse dichiarato l'estinzione dei vari reati a seguito delle informative fattegli pervenire dall'Amministrazione. Con il ricorso al meccanismo di cui all'art. 344 TULD il legislatore fa sì che l'Amministrazione possa emettere il provvedimento di confisca allorché constati che vi è stata definizione ex art. 3 L. 549/95 (e quindi prima ancora o contemporaneamente all'informazione, data al giudice penale dell'intervenuta estinzione del reato). Inoltre, nel caso in cui la definizione ex art. 3 cit., fosse intervenuta prima della trasmissione verbale di accertamento all'AG (ove il legislatore avesse configurato la definizione ex art. 3 cit. come autonoma causa di estinzione del reato) sarebbero sorti dubbi in ordine all'autorità competente a pronunciare la confisca. Con il ricorso al meccanismo di cui all'art. 334 TULD non possono sorgere dubbi sull'autorità competente.

Il provvedimento di confisca a seguito della definizione ex art. 3 176° co. L. 549/95 (che come si è detto è definizione ex art. 334 D.P.R. 43/73) è di competenza del Capo della Dogana (art. 336 TULD) tranne il caso che il contrabbando riguardi tabacchi di provenienza estera, nel qual caso è di competenza dell'Ispettore Compartimentale dei Monopoli di Stato (art. 1 D.lgs. 375/90).

Le questioni trattate nel presente parere sono state sottoposte al Comitato Consultivo dell'Avvocatura dello Stato che si è espresso in conformità.

- Circolare 13/3/1997, n. 76/D, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE DEI SERVIZI DOGANALI

CUSTOMS CENTRAL DEPARTMENT

Certificato per l'esenzione dall'IVA e dalle Accise di cui all'art. 15, punto 10, della sesta direttiva IVA 77/388/CEE e all'art. 23, paragrafo 1, della direttiva 92/12/CEE, adattato secondo le previsioni dell'art. 2 del regolamento (CE) n. 31/96.

Certificate for V.A.T. and excise duty exemption referred to in article 15, sec.10, of the sixth V.A.T. directive 77/388/EEC and in article 23 1st paragraph, of the 92/12/EEC directive, adapted according to provisions in art.2 EC regulations n.31/96.

Con gli allegati telefax prot. 102/VII/SD del 1/2/93 e prot. 377/VII/SD del 26/7/93, sono state impartite istruzioni per la concessione dell'esenzione IVA riguardo agli acquisti intracomunitari effettuati dalle Rappresentanze diplomatiche e consolari o da Organismi internazionali riconosciuti, nonché dal loro personale, alle condizioni e nei limiti fissati dalle Convenzioni internazionali e da gli Accordi di sede, così come disposto dall'art. 15, punto 10, della sesta direttiva IVA in oggetto indicata.

277

Veniva inoltre trasmesso un apposito formulario provvisorio da utilizzarsi all'uopo che, in base a quanto specificato con successivo telex prot. 1214/F del 4/5/1995, può essere convalidato, secondo i casi dal Ministero degli Affari Esteri ovvero dagli Uffici doganali.

Con regolamento (CE) n. 31/96 della Commissione del 10/1/96 è stato adottato il certificato di esenzione dalle accise che figura in allegato al regolamento stesso.

L'art. 2 del regolamento medesimo prevede la possibilità di adattare il predetto documento al fine di ricomprendervi anche l'IVA.

Ora, con nota n. 450 del 21 gennaio 1997, la Rappresentanza Permanente d'Italia presso l'Unione Europea ha comunicato che il Comitato dell'IVA ha approvato la versione definitiva di un unico certificato di esenzione, valido sia per l'IVA che per le accise, che pertanto deve ritenersi sostitutivo di tutti quelli precedentemente impiegati.

Tale certificato che si trasmette in allegato alla presente nella versione italiana, inglese e francese, sostituisce quello provvisorio citato in premessa.

Si rammenta inoltre che il decreto legge 20 giugno 1996, n. 323, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1996, n. 425 concernente "Disposizioni urgenti per il risanamento della finanza pubblica", all'articolo 10, comma 3 lett. a), ha apportato modifiche all'art. 72 del D.P.R. n. 633/1972 in

materia di IVA, nel senso che ha fissato a Lit. 500.000, con effetto dal 20 giugno 1996, il nuovo limite oltre il quale è possibile concedere la non imponibilità dell'imposta sul valore aggiunto per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dagli enti di cui ai numeri 1, 3, 4 e 5 del richiamato articolo 72, terzo comma.

Con la successiva lett. b) dello stesso articolo 10, comma 3, è stato inoltre stabilito che l'agevolazione fiscale (IVA) per le cessioni di prodotti soggetti anche ad accisa non è ancorata al superamento del predetto importo ma opera alle stesse condizioni e negli stessi limiti in cui viene concessa l'esenzione dai diritti di accisa.

Infine, con il comma 2-bis, inserito all'art. 10 in sede di conversione, si è prevista la soppressione all'art. 72, terzo comma, numero 1) delle parole "compreso il personale tecnico amministrativo", per cui il beneficio della non imponibilità all'imposta (IVA) non si rende più applicabile, con effetto dal 17 agosto 1996, a detto personale in servizio presso le sedi diplomatiche e consolari accreditate in Italia.

Si riproduce in allegato la ministeriale prot. 8754-Div.II/SD del 3/12/96 che riveste interesse di carattere generale.

Allegati
(*Omissis*)

278

*
* * *

- Circolare 9/4/1997, n. 101/D, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE DEI SERVIZI DOGANALI

COMMON/COMMUNITY TRANSIT

Transito comunitario/comune. Trattamento a destino delle merci comunitarie rispedite da Paesi Efta nella U.E..

Dealing with Community goods on arrival as re-delivered by EFTA countries to the EC.

Si riprende qui di seguito il testo della nota pari oggetto prot. n. 708/3496-2 del 7 marzo 1997.

L'attuale procedura di presa in carico delle merci comunitarie rispedite da Paesi Efta limitata finora unicamente ai prodotti inviati a mezzo ferrovia è stata estesa a tutti i tipi di trasporto come disposto con apposita nota interpretativa concordata in sede comunitaria.

Le procedure di cui alla circolare n. 115/D (*) prot. n. 757/3496-2 del 10.4.95 (all. 1) si applicano quindi a tutti i tipi di trasporto.

Continuano a valere le disposizioni di cui alla nota circolare prot. n. 518/3481-6/1-IX del 12.3.93 (all. 2) per i prodotti comunitari trasbordati in un aeroporto Efta.

La lettera di vettura rilasciata nel Paese Efta deve riportare il codice C in riferimento al documento di transito precedente per le merci inviate per via terrestre o marittima dall'U.E. ad un Paese Efta e da quest'ultimo rispedito nella U.E. per via aerea. In tali casi le Amministrazioni doganali Efta hanno fatto conoscere di non essere in grado di garantire l'apposizione dell'attestazione "export"; pertanto gli uffici nazionali di destino dovranno riscuotere l'IVA e le altre eventuali imposizioni, a meno che non sia fornita la prova dell'esistenza di uno scambio intracomunitario.

Si prega di informare le categorie professionali interessate. Le Direzioni Compartimentali vorranno procedere alla integrale diramazione del presente provvedimento ai dipendenti Uffici emanando eventuali disposizioni integrative.

(*) Pubblicata in "Circolari & Risoluzioni" n. 9/1995.

*
* *

279

- Risoluzione 11/4/1997, n. 59/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL AFFAIRS
AND TAX CASES

IVA - Art. 72 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Cessioni di energia elettrica alle sedi e rappresentanze diplomatiche e consolari estere in Italia. Quesito della S.p.A. ENEL.

V.A.T. - Art. 72 DPR October 26th, 1972, n. 633 - Supply of electricity to foreign diplomatic and consular establishments and agencies in Italy - Query by ENEL (Corporation)

Con istanza diretta alla scrivente, l'ENEL S.p.A. ha chiesto di conoscere il trattamento da riservare, ai fini dell'IVA, alle cessioni di energia elettrica, fornita alle sedi ed ai rappresentanti diplomatici e consolari estere in Ita-

lia di cui all'art. 72, terzo comma, n. 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in particolare se, per dette operazioni, si renda o meno applicabile il limite di lire cinquecentomila previsto dal successivo quarto comma dello stesso articolo 72, come risulta modificato dall'art. 10, comma 3, del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito dalla L. 8 agosto 1996, n. 425.

Al riguardo, sentito anche il parere del Dipartimento delle Dogane ed Imposte Indirette, debesi preliminarmente far presente che l'imposta di consumo sull'energia elettrica, disciplinata nel titolo II del T.U. delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi approvato con D.Lgs. n. 504 del 26 ottobre 1995, deve essere ricondotta nell'ambito delle accise.

Pertanto, ai sensi del già richiamato quarto comma dell'art. 72, ai fini dell'applicazione del beneficio della non imponibilità all'IVA per le cessioni di energia elettrica a favore di organismi internazionali, occorre far riferimento non all'ammontare delle operazioni, bensì alle condizioni ed ai limiti in cui viene concessa l'esenzione dai diritti di accisa.

*
* * *

- Risoluzione 23/4/1997, n. 81/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL
AFFAIRS AND TAX CASES

**IVA - Trattamento fiscale da riservare a fondi della Comunità Europea
- Applicabilità art. 72 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. Quesito Istituto Pangea.**

**V.A.T. - Fiscal treatment for EC funds - applicability of article 72
D.P.R. October 26th, 1972 N. 633. Query Istituto Pangea.**

Con istanza diretta alla scrivente l'Istituto Europeo per l'Educazione e la Formazione Professionale per l'Ambiente (PANGEA) ha fatto presente che nell'ambito del Programma Life 95 la Comunità Europea ha concesso un sostegno finanziario di Coordinamento Nazionale dei Parchi e delle Riserve Naturali, per la realizzazione di un progetto denominato "Obiettivo 21", innovativo di qualificazione professionale in campo ambientale e composto di otto corsi al personale dei parchi italiani.

Il contributo finanziario concesso dalla Comunità è pari al 50% del costo totale dell'intero progetto, mentre il restante 50%, a carico del Coordinamento Nazionale, viene coperto dai singoli Enti di gestione delle aree pro-

tette che partecipano alla iniziativa formativa.

L'Istituto istante ha altresì precisato che il progetto, approvato dalla Comunità, è stato da esso predisposto su richiesta del Coordinamento e che i rapporti tra il suddetto Coordinamento e l'Istituto sono regolati, per quanto attiene all'attività formativa del personale delle aree protette, da una convenzione nella quale l'Istituto Pangea è indicato come soggetto esecutore delle azioni formative ed incaricato dal Coordinamento di dare l'avvio ai lavori previsti.

Nella medesima convenzione viene inoltre precisato che il Coordinamento trasferirà all'Istituto Pangea i fondi comunitari in "rate" funzionali allo svolgimento delle attività previste.

In relazione a quanto sopra esposto l'istante ha chiesto di conoscere il trattamento fiscale da riservare ai fondi che il Coordinamento riceve dalla Comunità e che poi trasferisce all'Istituto e più in particolare se il Coordinamento deve emettere fatture in esenzione di IVA, ai sensi dell'art. 72 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione ai pagamenti effettuati dalla CEE e se, a sua volta, l'Istituto può richiedere l'applicazione della disposizione esentativa, contenuta nel succitato articolo 72, per gli acquisti finalizzati allo svolgimento del Progetto.

Il problema, da quanto esposto, sembra pertanto consistere nell'accettare se i finanziamenti che il Coordinamento riceve dalla CEE costituiscono, nella sostanza, corrispettivi per prestazioni di servizi specifici resi nei confronti dell'Organismo comunitario, con la conseguenza che sulle somme erogate andrebbe applicata l'IVA, ovvero si configurino quali semplici erogazioni a fondo perduto per il perseguimento di obiettivi e finalità propri del Coordinamento.

281

Sulla base della documentazione fornita, la scrivente ritiene che le somme messe a disposizione del Coordinamento costituiscono dotazione di fondi per la realizzazione di un progetto innovativo di qualificazione professionale in campo ambientale, con l'effetto che l'erogazione di cui trattasi non è di per sé correlata a prestazioni di specifici servizi resi dal Coordinamento alla CEE.

Il Coordinamento realizza, invece, un interesse proprio avvalendosi di risorse pubbliche.

Ne consegue che gli importi assegnati dalla CEE al Coordinamento esulano dalla sfera applicativa dell'IVA per mancanza del presupposto oggettivo, non costituendo corrispettivi di obbligazioni di fare assunte contrattualmente.

Sono, invece, imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto le prestazioni di servizi concernenti l'attività di formazione professionale resa al Coordinamento dall'Istituto Pangea.

In proposito si precisa che dette prestazioni non sono comprese nella previsione esentativa di cui all'art. 14, comma 10, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, - la quale dichiara che costituiscono in ogni caso corrispettivi di prestazioni esenti dall'IVA i versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'e-

secuzione dei corsi di formazione del personale - essendo il Coordinamento Nazionale dei Parchi e delle Riserve naturali privo della natura giuridica di ente pubblico.

*
* *

- Risoluzione 23/4/1997, n. 83/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL
AFFAIRS AND TAX CASES

Compilazione e presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni di beni verso San Marino. Istanza dell'Associazione fra gli spedizionieri doganali.

Drawing up and presentation of summary lists of transfers of goods to San Marino. Petition by the Association of Clearance agents.

Con istanza dello scorso 22 gennaio, l'Associazione fra gli spedizionieri doganali, premesso che gli organi di controllo della Guardia di Finanza avrebbero mosso rilievi circa la mancata presentazione degli elenchi INTRA 1-bis, per le cessioni di beni verso la Repubblica di San Marino, da parte di ditte nazionali che effettuano acquisti intracomunitari, ha formulato i seguenti quesiti.

In primo luogo, si chiede di conoscere se nell'ipotesi prospettata sussista o meno in capo al cedente italiano l'obbligo di presentare il citato modello per le cessioni verso San Marino.

In secondo luogo, quali siano i dati che assumono rilevanza per la determinazione della periodicità di presentazione degli elenchi.

Al riguardo, esaminata la questione, devesi far presente quanto segue.

L'obbligo, per gli operatori economici nazionali che effettuano cessioni di beni verso San Marino, di redigere, per la sola parte fiscale, e presentare gli elenchi riepilogativi di cui all'art. 6 del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, è previsto dall'art. 4, lett. c) del decreto 24 dicembre 1993 che disciplina, agli effetti dell'IVA, l'interscambio commerciale tra i due Paesi. L'ultimo periodo di detta disposizione prevede, inoltre, un esonero da detto obbligo per i cedenti "che non intrattengono rapporti commerciali" con i Paesi comunitari.

In ordine all'interpretazione da attribuire a tale dizione, ritiene la scrivente che, essendo la stessa inserita nel Titolo 1 del decreto, che disciplina le cessioni di beni dall'Italia verso San Marino, sia da escludersi ogni riferimento agli acquisti intracomunitari.

Pertanto possono verificarsi le seguenti ipotesi:

- l'operatore nazionale effettua cessioni verso San Marino e verso gli altri Stati comunitari: l'obbligo di presentare gli elenchi sussiste anche nel caso in cui nel corso di un mese o di un trimestre non siano poste in essere cessioni intracomunitarie.

- l'operatore nazionale effettua esclusivamente cessioni verso San Marino: non sussiste l'obbligo di presentare gli elenchi.

- l'operatore effettua cessioni verso San Marino e acquista beni in altri Stati membri: non sussiste l'obbligo di presentare gli elenchi.

Per quanto concerne, poi, la cadenza di presentazione dei cennati elenchi per le operazioni verso San Marino, si evidenzia che l'ammontare delle transazioni con detto Stato non influisce sulla periodicità degli elenchi, in quanto a tali fini assume rilevanza esclusivamente l'ammontare delle cessioni effettuate verso altri Stati membri. A tale riguardo si richiamano le istruzioni fornite con circolare n. 13 del 23 febbraio 1993.

- Circolare 23/4/1997, n. 118/D, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE DEI SERVIZI DOGANALI

CUSTOMS CENTRAL DEPARTMENT

Accordo relativo agli scambi fra la Comunità europea del carbone e dell'acciaio e la Repubblica di Turchia sul commercio dei prodotti contemplati dal trattato istitutivo della CECA.

Trade agreement between the European Coal and Steel Community and the Turkish Republic for products contained in the ECSC treaty.

A scioglimento della riserva contenuta nel telex Prot. n. 2717/X-SD del 8/8/96, si comunica che è stata pubblicata sulla GUCE L 227 del 7 settembre 1996 la Decisione della Commissione del 29 febbraio 1996 relativa all'Accordo riguardante gli scambi fra la Comunità europea del carbone e dell'acciaio e la Repubblica di Turchia sul commercio dei prodotti contemplati dal trattato istitutivo della CECA.

Tale Accordo, come già specificato nel sopracitato telex, stabilisce l'applicazione di preferenze tariffarie reciproche per i prodotti elencati nell'allegato 1 al medesimo Accordo, che rispondano alle condizioni di "prodotto originario".

Ciò premesso, si invitano gli Uffici in indirizzo ad attenersi alle seguenti istruzioni relative alle norme di origine previste dall'allegato Protocollo n. 1 del sopracitato Accordo.

Requisiti di carattere generale

Si considerano prodotti originari, non solo quelli interamente ottenuti nella Comunità o in Turchia, ma anche quelli per la cui fabbricazione siano stati utilizzati materiali di paesi diversi dalle parti contraenti, a condizione che detti materiali abbiano subito lavorazioni o trasformazioni sufficienti. Le lavorazioni o trasformazioni sufficienti, cui debbono essere sottoposti i materiali non originari per far sì che il prodotto ottenuto acquisisca il carattere originario, sono indicate nell'allegato II al detto Protocollo n. 1.

Tali condizioni si riferiscono alle trasformazioni o alle lavorazioni che devono subire i materiali non originari impiegati nella fabbricazione dei prodotti finiti. Viene però concessa una deroga che permette di utilizzare materiali non originari a condizione che il loro valore totale non superi il 10 per cento del prezzo franco fabbrica del prodotto.

Cumulo bilaterale

Il cumulo bilaterale prevede che i prodotti originari di una parte con-

traente, incorporati in prodotti ottenuti nell'altra parte, si considerino originari di quest'ultima a condizione che abbiano ivi fatto oggetto di lavorazioni o trasformazioni che vadano, comunque, al di là di quelle considerate insufficienti di cui all'art. 6.

Principi di territorialità

Le condizioni per l'acquisizione del carattere di "prodotto originario" devono essere rispettate senza interruzione nella Comunità o in Turchia.

Da ciò deriva che i prodotti esportati dalla Comunità o dalla Turchia verso altri paesi e successivamente reimportati, conservano la loro origine a condizione che si tratti delle stesse merci e che, durante la loro permanenza in detti paesi, esse non siano state sottoposte ad operazioni diverse da quelle destinate a conservarle come tali.

Trasporto diretto

Il trattamento preferenziale si applica ai prodotti aventi i requisiti stabiliti nel Protocollo in questione a condizione che siano trasportati direttamente fra la Comunità e la Turchia.

È consentito, tuttavia, che il trasporto avvenga attraverso altri territori ed in caso, anche con trasbordo o deposito temporaneo, in detti territori, a condizione, però, che i prodotti originari rimangano sotto il controllo dell'Autorità doganale del Paese di transito o di deposito. La documentazione che deve essere fornita alle Autorità doganali del Paese di importazione come prova che le condizioni sopra indicate sono state soddisfatte, è specificata nell'articolo 11, punto 2.

Divieto di restituzione dei dazi doganali

I materiali non originari, utilizzati nella fabbricazione, nella Comunità o in Turchia, di prodotti originari esportati nell'ambito dell'Accordo, con il rilascio o la compilazione, quindi, di una prova di origine, non sono oggetto di alcuna restituzione dei dazi o di esenzione dagli stessi.

Prova d'origine

I prodotti originari delle parti contraenti beneficiano delle preferenze tariffarie previste dall'Accordo su presentazione:

- di un certificato di circolazione EUR 1

oppure

- di una dichiarazione rilasciata dall'esportatore su una fattura, su una bolletta di consegna o su qualsiasi altro documento commerciale (appreso denominata "dichiarazione su fattura") che descriva i prodotti in questione in maniera dettagliata da consentirne l'identificazione.

La dichiarazione su fattura può essere compilata da qualsiasi esportatore quando il valore dei prodotti originari non superi i 6.000 Ecu oppure da un esportatore autorizzato indipendentemente dal valore dei prodotti.

Il certificato EUR 1 può essere rilasciato, in via eccezionale, dopo l'avvenuta esportazione delle merci cui si riferisce. In tale caso nella casella "Osservazioni" deve figurare una delle diciture previste per il rilascio a posteriori. La dichiarazione su fattura può essere compilata al momento dell'esper-

tazione dei prodotti cui si riferisce oppure in un momento successivo, a condizione però che venga presentata presso il Paese importatore, entro due anni dalla data dell'importazione dei prodotti stessi.

Esportatore autorizzato

Le Autorità doganali del paese di esportazione possono autorizzare qualsiasi esportatore che effettui frequenti esportazioni di prodotti ai sensi dell'Accordo a compilare la dichiarazione su fattura indipendentemente dal valore dei prodotti in questione. L'esportatore autorizzato riceve un numero di autorizzazione doganale che deve essere riportato sulla dichiarazione su fattura.

Validità della prova d'origine

La prova dell'origine è valida, in linea generale, quattro mesi dalla data di rilascio, entro detto termine deve essere presentata alle Autorità doganali del Paese d'importazione.

Cooperazione amministrativa

La Commissione Europea comunica i fac-simile dell'impronte dei timbri utilizzati per il rilascio dei certificati EUR 1 nonché gli indirizzi delle Autorità doganali competenti per il controllo di detti certificati e delle dichiarazioni su fattura. I citati fac-simile sono i medesimi di quelli utilizzati per vistare i certificati ATR, così come comunicato con nota n. 219/IV del 28.02.97.

Al fine di garantire la corretta applicazione del presente Protocollo le amministrazioni doganali competenti si prestano reciproca assistenza nel controllo di autenticità dei certificati EUR 1 o delle dichiarazioni su fattura e della correttezza delle informazioni riportate in tali documenti.

- Risoluzione 30/4/1997, n. 99/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL AFFAIRS
AND TAX CASES

**Soc. CTP S.r.l. Richiesta di parere scritto, Artt. 7-12 delle vigenti
Convenzioni fiscali per evitare le doppie imposizioni sul reddito fra:**

- l'Italia e gli Stati Uniti d'America - Legge 11 dicembre 1985, n. 763
- l'Italia ed il Regno Unito - Legge 5 novembre 1990, n. 329.

**C.T.P. LTD. Request of written opinion. Articles 7-12 of tax Conven-
tion in force, to avoid double income taxation, between:**

- Italy and the USA - Law December 11th, 1985 N. 763
- Italy and the UK - Law November 5th, 1990 N. 329

Con nota del 2 maggio 1996, la società CTP S.r.l. ha inviato alla scri-
vente la richiesta di parere scritto a suo tempo all'Ufficio Imposte Dirette di
Siena.

La predetta società chiede di conoscere il trattamento cui devono esse-
re sottoposti nell'ambito della vigente Convenzione fiscale italo statunitense,
i pagamenti eseguiti nei confronti della "V. Inc." con sede in Detroit (Michi-
gan), non avente stabile organizzazione nel nostro Paese.

Chiede inoltre di conoscere il regime dei medesimi pagamenti nel qua-
dro della vigente Convenzione fiscale italo-inglese e ciò tenuto conto che
l'anzidetta società estera verrà incorporata nel "T.G.", con sede in Inghil-
terra.

Più in particolare, viene rappresentato che i cennati pagamenti traggono
origine da un accordo scritto fra le parti relativo alle seguenti prestazioni
di servizi analiticamente indicati nelle fatture emesse dalla società america-
na fornitrice:

a) consulenze tecniche e prestazioni di servizi per attività di convalida
effettuate, su richiesta della CTP S.r.l., da personale dipendente dalla società
americana sia in Italia che negli Stati Uniti;

b) rimborso delle spese sostenute dal predetto personale dipendente
della società estera in Italia (spese viaggio, alberghi, ristoranti) e negli Stati
Uniti (spese postali od altro);

c) royalties per la fornitura di documenti e l'utilizzazione del marchio.

Viene inoltre precisato che, in genere anche il lavoro svolto in Italia da
"V." è in buona parte predisposto negli Stati Uniti.

Al riguardo, dai pochi elementi emergenti dall'istanza - in particolare non

si conosce l'attività delle imprese interessate né si è in possesso di copia del contratto sembrerebbe potersi desumere che nell'accordo fra le parti sia stata appositamente prevista la posizione giuridica del personale che provvede ad eseguire le prestazioni nel nostro Paese e negli Stati Uniti.

Detto personale, di cui peraltro non si conosce la permanenza in Italia nel corso dell'anno, mantiene il rapporto di lavoro alle dipendenze della società americana che pertanto continua a corrispondere al medesimo gli emolumenti spettanti. Sembra quindi che la "CTP" non instauri alcun autonomo rapporto di lavoro con il personale in questione ma assuma soltanto l'obbligo contrattuale di rimborsare alla società estera le spese sostenute dai suoi dipendenti.

In proposito, è appena il caso di far presente che per quanto riguarda i criteri di tassazione degli stipendi dei predetti lavoratori esteri si rendono applicabili le disposizioni dell'art. 15 della vigente Convenzione fiscale con gli Stati Uniti.

Per quel che concerne il quesito relativo alla disciplina fiscale prevista dall'art. 7, comma 1, della vigente Convenzione italo-statunitense, nella quale vanno inquadrati i pagamenti individuati nelle lettere a) e b), non possono che confermarsi le osservazioni della società istante.

Infatti, le prestazioni rese in Italia dalla "V. Inc." americana tramite i propri dipendenti configurano, in capo alla stessa, il conseguimento di un reddito d'impresa di soggetto non residente tassabile nel nostro paese solo se realizzato attraverso una stabile organizzazione. In assenza di tale elemento sostanziale, il richiamato articolo convenzionale attribuisce la tassazione esclusiva al paese di appartenenza dell'impresa.

In particolare, per quanto riguarda le somme corrisposte a titolo di rimborso spese, si precisa che le stesse non hanno autonoma rilevanza reddituale e quindi per la società estera saranno riconducibili nel reddito d'impresa.

Ciò premesso, si ritiene che, in assenza di stabile organizzazione in Italia della "V. Inc.", non debba essere effettuata alcuna ritenuta sui pagamenti di cui alle anzidette lettere a) e b), configurando gli stessi un reddito d'impresa tassabile, ai sensi del richiamato art. 7, comma 1 della citata Convenzione, in via esclusiva negli Stati Uniti.

Le medesime osservazioni e conclusioni valgono anche con riferimento alla vigente Convenzione fiscale italo-inglese, atteso che la disciplina del relativo art. 7, comma 1 (Utili delle imprese) reca analoghe previsioni.

In ordine invece al trattamento fiscale cui assoggettare le *royalties* (lettera c), le disposizioni dell'art. 12 delle Convenzioni in discorso non consentono di confermare l'interpretazione data dalla parte.

Al riguardo, infatti, è necessario in primo luogo esaminare la portata del ripetuto art. 7 delle Convenzioni italo-statunitense e italo-inglese nei confronti dell'elemento reddituale *royalties* e, in particolare del comma 6, della prima e del comma 5 della seconda.

Dette disposizioni prevedono che quando gli utili comprendono elementi di reddito considerati separatamente in altri articoli della Convenzione, le disposizioni di tali articoli non vengono modificate dall'art. 7.

Tale espresso rinvio, nel caso in esame, deve essere correttamente inteso nel senso che qualora vengano effettuati pagamenti a titolo di *royalties*, pur costituendo gli stessi elementi di redditi d'impresa della società estera, le specifiche previsioni dell'art. 12 delle Convenzioni in esame non vengono modificate da quelle dell'art. 7, e, pertanto, la categoria dei canoni non viene attratta nel reddito d'impresa ai fini del trattamento convenzionale ma segue le disposizioni proprie.

Per quanto concerne la disciplina fiscale recata dall'art. 12, nel comma 1, comune ad entrambi i Trattati, è prevista la tassazione delle *royalties* nel Paese di residenza del percettore. Tuttavia nel secondo comma dell'articolo stesso, viene attribuito il potere di tassazione anche al paese della fonte sia pure in misura ridotta, se si verificano determinate condizioni.

In tale ipotesi, l'imposta è applicata con l'effettuazione di una ritenuta nella misura dell'8 per cento, per quanto riguarda il Regno Unito, invece, detta ritenuta è diversificata (5% - 8% - 10%) nei confronti dei residenti statunitensi.

In proposito, si ritiene di dover precisare che ai sensi dell'art. 5 del Protocollo della Convenzione con gli Stati Uniti e dell'art. 29 della Convenzione italo-inglese, le imposte prelevate alla fonte in uno dei Paesi contraenti, in misura eccedente le aliquote previste dai singoli articoli concernenti le varie tipologie di redditi, sono rimborsate a richiesta del contribuente interessato.

Tuttavia, al fine di accelerare, in generale, la applicazione delle disposizioni agevolative contenute in Convenzioni per evitare le doppi imposizioni, la soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette, in varie circolari (n. 86 del 13.9.77; n. 115 del 12.4.78; n. 147 del 25.11.78; n. 2 del 4.2.80; n. 7 del 25.3.81; n. 23 del 13.8.92, etc.) ha disposto che in alternativa alla procedura di rimborso, i sostituti di imposta italiani possono applicare direttamente le minori aliquote convenzionali, sotto la propria responsabilità, previa produzione da parte dei beneficiari di documentazione atta a dimostrare l'effettivo possesso dei requisiti previsti negli Accordi di cui sopra.

Pertanto, tenuto conto della natura delle *royalties* in esame, la C.T.P. potrà applicare, sotto la propria responsabilità, sui relativi pagamenti e sempreché siano documentate le condizioni per averne diritto, l'aliquota convenzionale del 10 per cento per le somme fluenti negli Stati Uniti e dell'8 per cento per quelle dirette verso il Regno Unito.

Si prega di portare quanto sopra a conoscenza della società interessata, non mancando di evidenziare che il regime suddescritto si riferisce esclusivamente al caso in cui i redditi in questione non siano riconducibili ad una stabile organizzazione.

- Risoluzione 2/5/1997, n. 100/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL
AFFAIRS AND TAX CASES

Rimborso IVA a soggetti non residenti in Italia. Art. 38 quater del D.P.R. 633/72 - "B.D."

V.A.T. Refund to non-Italian residents. Article 38 quater of D.P.R. 633/72 - "B.D."

Con nota del 4/9/96, il Consolato Generale d'Italia di New York, ha trasmesso alla scrivente l'istanza con la quale il Sig. "B.D.", cittadino americano, ha chiesto il rimborso dell'IVA ai sensi dell'art. 38 quater del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni a fronte di alcuni acquisti effettuati presso i seguenti negozi:Omissis.....L'interessato ha riferito di non aver potuto acquisire l'apposizione del visto doganale previsto dalla legge ai fini del rimborso in questione, essendo giunto in aeroporto con "molto ritardo".

290

Al riguardo, debesi innanzitutto far presente che il succitato articolo subordina, tra l'altro, il riconoscimento del diritto al rimborso a favore dei turisti extracomunitari alla condizione che questi ultimi restituiscano al cedente, entro tre mesi dall'effettuazione dell'operazione, la fattura di acquisto regolarmente vistata dall'ufficio doganale di uscita dalla comunità. Pertanto, poiché nel caso in specie l'acquirente non ha ottemperato alla tassativa disposizione legislativa sopra richiamata, condizione essenziale per la concessione del beneficio di cui trattasi, la richiesta di rimborso non può essere accolta.

- Risoluzione 5/5/1997, n. 103/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL AFFAIRS
AND TAX CASES

IVA - Acquisizioni intracomunitarie. Tenuta registri.

V.A.T. - Inter-Community purchase. The keeping of registers.

Con nota del 19.6.96 il Ministero della Difesa, nel far presente di possedere un proprio numero di partita IVA e di aver provveduto all'istituzione del solo registro degli acquisti intracomunitari in quanto le annotazioni nel registro delle vendite avrebbero rappresentato un duplicato dell'elencazione degli acquisti, ha chiesto alla scrivente se tale operato possa essere ritenuto conforme agli obblighi previsti dalla vigente normativa fiscale.

Al riguardo, si fa presente che, essendo posti in essere da codesta Amministrazione solo acquisti intracomunitari nell'esercizio della propria attività istituzionale, è consentita la tenuta di un unico apposito registro in cui annotare tale tipo di acquisti, così come previsto dall'art. 47, comma 3, del decreto-legge n. 331 del 1993 e come chiarito dalla circolare n. 13 (*) del 23 febbraio 1994.

Restano salvi, in ogni caso gli ulteriori specifici obblighi di legge, ivi compreso l'obbligo di presentazione all'Ufficio IVA competente della dichiarazione relativa agli acquisti intracomunitari registrati nel mese precedente, redatta su stampato conforme al modello INTRA-12 approvato con decreto del Ministro delle finanze 16 febbraio 1993.

(*) Pubblicata in "Circolari & Risoluzioni" n. 17/1995.

(**) Pubblicata in "Circolari & Risoluzioni" n. 1-2/1996.

- Risoluzione 6/5/1997, n. 104/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL
AFFAIRS AND TAX CASES

Imposte e tasse - Convenzioni internazionali - Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito stipulate con la Francia, il Regno Unito, la Germania e i Paesi Bassi - Rimborsi delle ritenute e dei crediti di imposta sui dividendi e della maggiorazione di conguaglio.

Duties and Taxes - International Conventions - Conventions to avoid double taxation on income, stipulated with France, the UK, Germany and the Netherlands - Tax refunds and reimbursements of tax credits on dividends and refunds on imputation tax.

«Codesta Direzione Regionale, con la nota sopradistinta, ha posto specifici quesiti vertenti sulla documentazione che deve essere acquisita nel caso di domande di rimborso delle ritenute e dei crediti di imposta sui dividendi e della maggiorazione di conguaglio, presentate da Banche Istituti finanziari e società fiduciarie, per conto di soggetti non residenti che ne hanno diritto in base ad apposite norme convenzionali.

In particolare viene chiesto, in relazione a quanto chiarito nella circolare n. 151/E del 10 agosto 1994 (in *Boll. Trib.* 1994, pag. 1257), se, nel caso in cui le domande di rimborso vengano presentate per conto dei soggetti beneficiari da Banche ed Istituti finanziari aventi sede in Francia, si possa prescindere dal richiedere agli istanti la procura, quale documento comprovante il rapporto di rappresentanza sussistente tra le citate Banche ed i beneficiari medesimi.

Viene, inoltre, richiesto se tale soluzione, ove sia condivisa, possa ritenersi applicabile ad analoghe istanze presentate ai sensi dei vigenti Accordi fiscali con il Regno Unito, la Germania ed i Paesi Bassi e, nell'ipotesi contraria, in quali casi si renda necessaria l'acquisizione della procura, soprattutto in presenza di un rapporto fiduciario, e infine, se la stessa debba essere conforme alla documentazione prevista nel nostro ordinamento giuridico.

Al riguardo, si osserva che i quesiti posti da codesta Direzione Regionale devono essere esaminati nel contesto della norma convenzionale volta a dare esecuzione alle agevolazioni disposte dalla Convenzione medesima.

La suddetta norma, nel disporre nei confronti degli Stati contraenti l'obbligo di dare attuazione alle agevolazioni pattizie, si limita a prevedere che

le richieste prodotte a tal fine devono essere corredate da un attestato ufficiale del Paese di cui il contribuente è residente, certificante la sussistenza delle condizioni specificatamente stabilite dalla Convenzione medesima.

Tra le predette condizioni è compresa anche quella che riserva il diritto ai benefici convenzionali solo a quei soggetti che hanno lo "status" di beneficiari effettivi, intendendosi per tali tutti coloro cui il reddito è fiscalmente imputabile.

Sulla base delle suesposte considerazioni, le istanze di rimborso che non sono presentate dai beneficiari effettivi, dovranno essere corredate da una procura generale o speciale, comprovante l'esistenza del rapporto di rappresentanza tra il soggetto che presenta la predetta istanza ed il beneficiario medesimo.

Questo sempreché le Convenzioni fiscali non contengano disposizioni specifiche in materia di rimborsi, che regolamentino diversamente la fattispecie.

Si precisa, infatti, al riguardo, che il paragrafo 14, lett. (ii) del Protocollo aggiuntivo alla vigente Convenzione italo-francese prevede che le Banche e gli Istituti finanziari situati in Francia, intestatari o che gestiscono azioni emesse da società residenti in Italia ed appartenenti a persone residenti in Francia possano, agendo per conto di dette persone, chiedere direttamente l'applicazione delle disposizioni relative alla ritenuta sui dividendi nonché al credito di imposta ed alla maggiorazione di conguaglio.

293

Pertanto, nel caso di istanze di rimborso presentate dai citati Istituti francesi, si potrà prescindere dall'acquisizione della procura, in quanto il mandato di rappresentanza è attribuito direttamente dalla norma.

Dovrà essere piuttosto, nella fattispecie in questione, allegata all'istanza di rimborso la documentazione idonea ad attestare la gestione delle azioni appartenenti ai beneficiari effettivi, dato che tale requisito costituisce il presupposto per la rappresentanza stessa.

Chiaramente, questa interpretazione non può essere estesa ad analoghe fattispecie rientranti nell'ambito applicativo delle altre Convenzioni, visto che nel caso in esame si tratta di una norma presente nell'Accordo italo-francese e, per tale motivo, efficace solo nei confronti dei residenti in Francia.

Per quanto concerne, poi, la richiesta avanzata in merito alla forma che la procura deve rivestire, si precisa che non è necessario, che la stessa sia conforme alla documentazione valida nel nostro ordinamento giuridico. È infatti da considerare che l'atto di nomina del rappresentante avviene nel territorio nazionale del soggetto non residente e, pertanto, è da tener presente che i requisiti formali e le modalità di rilascio di tale atto possono variare da Paese a Paese. Di conseguenza, in mancanza di uno specifico accordo con le Autorità fiscali degli altri Stati in merito al tipo di documentazione da presentare, le istanze di rimborso corredate da una procura dalla quale risulti in modo chiaro uno specifico mandato sono da ritenersi accettabili, purché rispondano a criteri di certezza e di autenticità.

Per quanto riguarda, infine, la richiesta concernente la necessità o meno della presentazione della procura nell'ipotesi di istanze di rimborso sottoposte a codesta Direzione Regionale da parte di società fiduciarie (trustees), si fa presente che, nella fattispecie, la soluzione sarà diversa a seconda delle caratteristiche soggettive che il trustee assume nel proprio ordinamento giuridico.

È, infatti, da considerare che sulla base della disciplina dei negozi fiduciarî, il trustee gestisce i beni, di cui dispone secondo le indicazioni contenute nel negozio dal quale ha origine l'incarico gestorio. Per verificare quindi, se sia o meno necessario presentare la procura occorre esaminare in che modo si configura il trustee nel proprio ordinamento e più precisamente, se si pone come soggetto giuridico autonomo al quale siano fiscalmente imputabili i dividendi.

Ciò premesso, tenuto conto che ai rimborsi in esame hanno diritto solo i residenti in Stati con i quali sono in vigore Convenzioni che prevedono specifiche agevolazioni fiscali, occorre verificare se nell'ambito soggettivo di applicazione delle predette Convenzioni rientra il trustee o il beneficiario nel cui interesse la gestione viene effettuata.

Si evidenzia, infatti, in proposito che in sede convenzionale si considera residente in uno Stato contraente ogni soggetto che viene ritenuto tale in quello Stato in forza dei criteri adottati nella legislazione fiscale dello Stato stesso ai fini dell'assoggettabilità all'imposizione.

Il concetto di residenza convenzionale ricomprende quindi i presupposti dell'«assoggettabilità a tassazione» e dello status di «persona».

Pertanto, nel caso di istanze di rimborso presentate dai trustees non sarà necessario richiedere la procura quando vi sia un'attestazione delle competenti Autorità fiscali che certifichi la residenza del trustee, riconoscendolo, in tal modo, soggetto giuridico autonomo».

- Risoluzione 27/5/1997, n. 131/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL
AFFAIRS AND TAX CASES

**Trattamento tributario dei premi corrisposti ad atleti non residenti
- Quesito della Federazione Italiana Sport Equestri.**

Taxation of awards for non-resident athletes - Query by F.I.S.E. (Italian Federation for Equestrian Sport).

La Federazione Italiana Sport Equestri (F.I.S.E.) ha rivolto istanza alla scrivente al fine di conoscere il trattamento fiscale da applicare ai premi che corrisponde ad atleti non residenti, in occasione di manifestazioni sportive organizzate dalla medesima.

La Federazione istante ha prospettato alcune ipotesi interpretative circa la qualificazione dei suddetti redditi ai fini dell'imposizione italiana ed il loro conseguente assoggettamento alla ritenuta alla fonte.

295

La predetta Federazione ha in proposito ipotizzato che tali redditi, ove siano qualificabili come redditi diversi di cui all'art. 81, comma 1, lettera d), del T.U.I.R., dovrebbero essere sottoposti alla ritenuta prevista dall'art. 30 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, derogato, quanto alla misura della ritenuta stessa, dall'art. 5 del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66. Tale provvedimento, infatti, nel caso dei premi corrisposti dalla F.I.S.E. ai partecipanti a manifestazioni sportive ippiche rinvia, quanto alla misura della ritenuta alla fonte, all'art. 28, comma 2, del citato D.P.R. 600/1973.

Nella medesima richiesta, la predetta Federazione ha, inoltre, illustrato le proprie considerazioni con riferimento alle disposizioni delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sui redditi stipulate dall'Italia e, in particolare, agli articoli relativi al trattamento dei redditi conseguiti da artisti e sportivi. Sulla base di tale normativa, la Federazione istante giunge alla conclusione che, anche sul piano nazionale, i compensi in questione dovrebbero essere considerati come redditi da lavoro autonomo ed essere conseguentemente assoggettati alla ritenuta alla fonte, secondo quanto disposto dall'art. 25, comma 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Al riguardo, si rileva anzitutto che, sul piano internazionale, le disposizioni che regolano la soggetta materia sono generalmente rinvenibili - nelle Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia - nel-

l'art. 17, rubricato come "Artisti e sportivi" e che la formulazione di tale articolo è di regola strutturata secondo il corrispondente articolo del modello di Convenzione redatto dall'OCSE.

Non vi è dubbio che in fattispecie, quali quella sopra illustrata, la potestà impositiva è attribuita, in conformità alle predette disposizioni convenzionali, anche allo Stato in cui l'attività sportiva o artistica viene svolta.

Inoltre, nei trattati più recenti, quest'ultimo Stato può esercitare la propria potestà impositiva anche nel caso in cui i compensi non siano corrisposti direttamente all'atleta residente nell'altro Stato contraente, ma a soggetti diversi, secondo quanto affermato, nella formulazione tipica, nel comma 2 dello stesso articolo 17.

Tuttavia, la ricomprensione di una fattispecie reddituale in una categoria convenzionale è determinante solo al fine di stabilire quando gli Stati contraenti possono sottoporre ad imposizione, in via esclusiva o concorrente, i redditi stessi, senza peraltro che vengano individuate le modalità della tassazione. Pertanto, relativamente a tale ultimo aspetto, si attua un rinvio alla normativa nazionale dello Stato cui è attribuito il potere impositivo.

Ciò posto, qualora, come nel caso in esame, si tratti di sportivi residenti in Paesi con cui sia in vigore una Convenzione fiscale, i redditi percepiti dai medesimi sono tassabili in Italia, in quanto Stato in cui viene prestata l'attività. Pertanto, ai fini dell'individuazione delle modalità di tassazione, occorre far riferimento esclusivamente alla normativa nazionale.

Nel caso di specie, il legislatore italiano ha previsto, con la disposizione di cui all'art. 5 del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, che la F.I.S.E., quando corrisponde i premi ai partecipanti a manifestazioni sportive ippiche, deve operare, all'atto del pagamento, una ritenuta, con obbligo di rivalsa, nella misura prevista dall'art. 28, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 e che tale ritenuta è operata a titolo d'acconto dell'IRPEF o dell'IRPEG dovuta dal percipiente nei confronti di soggetti che esercitano le attività commerciali indicate nell'art. 51 del TUIR ed a titolo d'imposta nei confronti degli altri soggetti.

In merito a tale disposizione si osserva che la stessa si applica esclusivamente ai soggetti che svolgono attività produttive di reddito d'impresa e che la ritenuta svolge funzione di prelievo definitivo soltanto nel caso in cui il reddito d'impresa non sia stato conseguito nell'esercizio di un'attività di natura commerciale indicata nell'art. 51 del TUIR.

Alla stregua di quanto precede ne deriva che, al di fuori delle ipotesi testé considerate, si applica la ritenuta alla fonte di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 qualora la partecipazione alle suddette manifestazioni sportive costituisce oggetto specifico della attività svolta dai percettori.

- Circolare 30/5/1997, n. 148/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL
AFFAIRS AND TAX CASES

IVA - Art. 19, secondo comma, lettera e-ter) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Contrasto con l'art. 17 della Sesta Direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977.

V.A.T. - Article 19, second paragraph, letter E-Ter D.P.R. October 26th, 1972 N. 633 - Conflict with Article 17 of the sixth ECC Directive N. 77/388 May 17th, 1977

L'art. 19, secondo comma, lett. e-ter) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 prevede che "non è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai beni immobili acquistati, anche mediante contratti di locazione finanziaria, in comunione o in comproprietà con soggetti per i quali non sussistono i presupposti di cui agli articoli 4 e 5".

La Commissione CEE ha fatto rilevare, con apposito parere motivato, che la riportata disposizione, non consentendo ai soggetti passivi d'imposta la detrazione pro quota dell'IVA assoluta per rivalsa sui cennati acquisti, contrasta con l'art. 17, par. 2, lett. a) della VI Direttiva CEE n. 77/388 del 17 maggio 1977.

La citata norma comunitaria prevede infatti che "nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta", il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore l'IVA assoluta per rivalsa sugli acquisti di beni e servizi.

Convenendo sul contrasto palese delle riportate norme, l'Avvocatura Generale dello Stato con nota n. 024099 del 17 febbraio 1997, nel presupposto che non sussistono impedimenti alla applicazione diretta nel territorio dello Stato della citata norma comunitaria, in quanto incondizionata e sufficientemente precisa, ha sostenuto l'opportunità che la disposizione di cui al cennato art. 19, secondo comma, lettera e-ter), venga disapplicata sia dai giudici cui i soggetti interessati si rivolgono che dall'Amministrazione finanziaria.

Sulla base delle suesposte considerazioni deve pertanto ritenere consentita la detrazione dell'imposta assoluta per gli acquisti di beni immobili effettuati in comunione o in comproprietà con soggetti per i quali non sussistono i requisiti soggettivi di cui agli artt. 4 e 5 del cennato D.P.R. n. 633 del 1972, limitatamente alla quota di imposta imputabile all'acquisto effettuato nell'esercizio di impresa.

- Circolare 30/6/1997, n. 152/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE DEI SERVIZI DOGANALI

CUSTOMS CENTRAL DEPARTMENT

Decisione n. 96/206/CECA, CE del Consiglio e della Commissione del 22 dicembre 1995 relativa alla conclusione di un Accordo interinale sugli scambi e sulle questioni commerciali fra la Comunità europea e la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, da una parte, e lo Stato di Israele, dall'altra.

Judgement n. 96/206/ECSC, EC Council and Commission December 22nd, 1995, dealing with the finalization of an internal Agreement on trade and of Commercial questions between the EC and the ECSC, on one side, and the State of Israel, on the other.

A scioglimento della riserva contenuta nel telexscritto Prot. n. 3025/IV-SD del 19/03/96, che si riporta in allegato, si comunica che la Decisione del Consiglio e della Commissione, in oggetto indicata, è stata pubblicata sulla G.U.CE. L. 71 del 20 marzo 1996.

Tale Accordo, come già specificato nel sopracitato telexscritto, prevede l'applicazione di preferenze tariffarie reciproche per i prodotti originari delle parti contraenti che rispondano alle condizioni di "prodotto originario".

Ciò premesso, si invitano gli Uffici in indirizzo ad attenersi alle seguenti istruzioni relative alle norme di origine e di assistenza reciproca tra le Autorità amministrative in materia doganale, previste dal Protocollo n. 4 del sopracitato Accordo:

Nozione di "prodotto originario"

Si considerano prodotti originari non solo quelli interamente ottenuti nella Comunità o in Israele ma anche quelli nella cui fabbricazione siano stati utilizzati materiali non interamente ottenuti nei loro rispettivi territori a condizione che detti materiali siano stati oggetto di lavorazioni o trasformazioni sufficienti.

Si considerano sufficienti per acquisire il carattere di "prodotto originario", le lavorazioni o le trasformazioni che soddisfano le condizioni enunciate nell'elenco di cui all'allegato II in combinazione con le note dell'allegato I del citato Protocollo n. 4.

Tali condizioni si applicano soltanto ai materiali non originari.

Viene però concessa una deroga, che non si applica tuttavia ai prodotti dei capitoli da 50 a 63 del sistema armonizzato, che permette di utilizzare materiali non originari a condizione che il loro valore complessivo non supe-

ri il 10% del prezzo franco fabbrica del prodotto. Detta percentuale non può in ogni caso superare quella eventualmente prevista dal sopraccitato elenco contenuto nell'allegato II.

Cumulo bilaterale

Il cumulo bilaterale stabilisce che i prodotti originari di una Parte, incorporati in prodotti ottenuti nell'altra Parte, si considerino originari di quest'ultima, e non si chiede quindi che facciano ivi oggetto di lavorazioni o trasformazioni sufficienti di cui all'art. 5.

Lavorazioni insufficienti

Alcune lavorazioni o trasformazioni, definite all'articolo 6 del citato Protocollo sono considerate, proprio perché di semplice esecuzione, comunque insufficienti a conferire il carattere di "prodotto originario" a prescindere dal fatto che siano soddisfatti o meno i requisiti di cui al suddetto art. 5.

Principio di territorialità

Le condizioni per l'acquisizione del carattere di "prodotto originario" devono essere rispettate senza interruzione nella Comunità o in Israele.

Ne consegue che i "prodotti originari" esportati dalla Comunità o da Israele verso altri Paesi e successivamente reimportati conservano la loro origine a condizione che si tratti delle stesse merci e che, inoltre, durante la loro permanenza in detti Paesi esse non siano state sottoposte ad operazioni diverse da quelle destinate a conservarle come tali.

Consentita, tuttavia, la possibilità che i detti "prodotti originari" facciano oggetto in altri paesi di lavorazioni, a condizione però che il valore aggiunto ivi acquisito non superi il 10% del prezzo franco fabbrica del prodotto finito.

Trasporto diretto

Il trattamento preferenziale si applica ai prodotti aventi i requisiti stabiliti dal Protocollo a condizione che siano trasportati direttamente tra la Comunità e Israele.

È consentito, tuttavia, che il trasporto di una sola spedizione non frazionata si effettui con attraversamento di altri territori, ove necessario con transbordo o deposito temporaneo negli stessi, a condizione che i prodotti originari rimangano sotto la sorveglianza delle Autorità doganali dello stato di transito o di deposito e non vi subiscano operazioni diverse da quelle di scarico, di ricarico e da operazioni destinate a conservarle come tali.

La documentazione che deve essere fornita alla dogana di importazione come prova che le condizioni sopra menzionate sono state soddisfatte, è specificata all'articolo 14 del Protocollo.

Divieto di restituzione dei dazi doganali

I materiali non originari, utilizzati nella fabbricazione, nella Comunità o in Israele, di prodotti originari esportati nell'ambito dell'Accordo, con il rilascio o la compilazione, quindi, di una prova di origine, non sono oggetto di alcuna restituzione dei dazi o di esenzione dagli stessi.

Prova d'origine

I prodotti originari delle parti contraenti beneficiano delle preferenze tariffarie previste dall'Accordo su presentazione:

- di un certificato di circolazione EUR 1

oppure

- di una dichiarazione rilasciata dall'esportatore su una fattura, su una bolletta di consegna o su qualsiasi altro documento commerciale (appreso denominata "dichiarazione su fattura") che descriva i prodotti in questione in maniera dettagliata da consentirne l'identificazione.

La dichiarazione su fattura può essere compilata da qualsiasi esportatore quando il valore dei prodotti originari non superi i 6.000 ECU oppure da un esportatore autorizzato indipendentemente dal valore dei prodotti.

Il certificato EUR 1 può essere rilasciato, in via eccezionale, dopo l'avvenuta esportazione delle merci cui si riferisce. In tale caso nella casella "Osservazioni" deve figurare una delle diciture previste per il rilascio a posteriori (art. 19).

La dichiarazione su fattura può essere compilata al momento dell'esportazione dei prodotti cui si riferisce oppure, in via eccezionale, in un momento successivo. In tale ultima ipotesi, se i prodotti cui essa si riferisce sono stati dichiarati nel paese di importazione, essa deve fare riferimento ai documenti presentati alle dette Autorità.

Esportatore autorizzato

Le Autorità doganali del paese di esportazione possono autorizzare qualsiasi esportatore che effettui frequenti esportazioni di prodotti ai sensi dell'Accordo a compilare la dichiarazione su fattura indipendentemente dal valore dei prodotti in questione. L'esportatore autorizzato riceve un numero di autorizzazione doganale che deve essere riportato sulla dichiarazione su fattura.

L'autorizzazione può essere ritirata in ogni momento quando l'esportatore non offre più le garanzie date ovvero abbia fatto uso improprio dell'autorizzazione stessa.

Validità della prova d'origine

La prova dell'origine è valida, in linea generale, quattro mesi dalla data di rilascio e, entro detto termine, deve essere presentata alle Autorità doganali del Paese d'importazione.

Tuttavia, se presentata dopo la scadenza di detto termine a causa di forza maggiore o di circostanze eccezionali, ovvero quando le merci cui si riferisce sono state presentate alla dogana del Paese di importazione prima della scadenza del termine medesimo, può essere ugualmente accettata ai fini dell'applicazione preferenziale.

Rilascio di duplicati del certificato EUR 1

Il rilascio di duplicati di certificati di circolazione EUR 1, nonché le sostituzioni di quest'ultimi, avvengono alle condizioni stabilite negli artt. 20 e 21 del Protocollo.

Cooperazione amministrativa

La Commissione Europea comunica i fac-simile delle impronte dei timbri utilizzati per il rilascio dei certificati EUR 1 nonché gli indirizzi delle Autorità doganali competenti per il controllo di detti certificati e delle dichiarazioni su fattura.

Dette Autorità doganali della Comunità e di Israele si prestano mutua assistenza per il controllo dei certificati di circolazione EUR 1 e delle dichiarazioni su fattura.

Il controllo viene effettuato a sondaggio e ogniqualvolta si nutrano fondati dubbi circa l'autenticità e la regolarità delle prove d'origine, con riferimento anche al fac-simile delle impronte dei timbri utilizzati per la vidimazione dei menzionati certificati.

Si trasmette, infine, la tabella relativa ai controvalori in moneta nazionale corrispondenti ai limiti in valore espressi in ECU per i "prodotti originari" oggetto di piccole spedizioni fra privati, oppure contenute nei bagagli personali dei viaggiatori ovvero, esportati con dichiarazione d'origine resa su fatture.

In proposito, si fa presente che i menzionati prodotti originari possono essere fatturati nella moneta del Paese di esportazione, ovvero nella moneta di uno degli altri Paesi interessati. In quest'ultimo caso, in relazione alla moneta utilizzata non possono essere superati i relativi valori indicati nella tabella stessa.

Se, invece, i prodotti sono fatturati in una moneta diversa da quella di ciascun Paese di cui alla precedente tabella, le dogane possono accettare gli importi espressi solo se, previa conversione in lire italiane, essi risultino contenuti nei controvalori sopraindicati espressi in lire italiane.

Si prega di diramare il contenuto della presente ai dipendenti Uffici tenendo presente che ogni difficoltà di interpretazione o di applicazione pratica dovrà essere prontamente segnalata alla scrivente.

ALLEGATO 1
DIREZIONE CENTRALE DEI SERVIZI DOGANALI

Oggetto: Entrata in vigore del nuovo Accordo CE-Israele.

Si comunica che è in corso di pubblicazione nella G.U.CE. il Regolamento del Consiglio che mette in applicazione nella Comunità l'Accordo tra la Comunità stessa ed Israele.

Tale Accordo, che è in vigore a decorrere dal primo gennaio scorso, prevede l'applicazione reciproca di benefici tariffari a prodotti originari delle Parti contraenti sulla base della presentazione della prescritta documentazione di origine, costituita da certificati di circolazione Eur 1 e da dichiarazioni rilasciate su fattura dall'esportatore, usualmente definite "dichiarazioni su fattura".

Le relative regole di origine sono, generalmente, analoghe a quelle contenute nell'ambito dell'Accordo Spazio Economico Europeo.

Nel far riserva, di diramare apposite istruzioni per la corretta ed uniforme applicazione delle disposizioni di cui trattasi non appena il Regolamento in parola sarà stato pubblicato, le dichiarazioni su fattura ed i certificati Eur 1 sopra menzionati potranno essere rilasciati all'atto dell'esportazione, verso Israele, di merci dichiarate originarie della Comunità nel quadro dell'Accordo in parola.

In particolare, per quanto si riferisce alle menzionate dichiarazioni su fattura, le stesse potranno essere compilate, (ove i prodotti ad esse afferenti possano ritenersi originari di una delle parti contraenti si sensi del Protocollo in esame) rispettivamente, da qualsiasi esportatore per ogni spedizione il cui valore totale non superi 6000 ECU e da esportatori appositamente autorizzati a prescindere dal valore dei prodotti oggetto dell'esportazione.

Si precisa, inoltre, che le merci che, alla data del 1° gennaio 1996 si trovano in viaggio o in regime di deposito doganale ovvero in zona franca nella Comunità od in Israele, possono beneficiare del regime preferenziale di cui al presente Accordo su presentazione, entro il 30 aprile 1996, di un certificato di circolazione Eur 1, rilasciato "a posteriori" dalle competenti Autorità dello Stato di esportazione.

ALLEGATO 2

MONTANTS EXPRIMÉS EN ÉCUS DANS LES ARTICLES 22 ET 27 DU PROTOCOLE N° 4 ET ÉQUIVALENTS EN MONNAIES NATIONALES (À APPLIQUER À PARTIR DU 1ER JANVIER 1996)

PAYS/MONNAIE	DECLARATIONS	BAGAGES	PETITS
	S/FACTURES	VOYAGEURS	ENVOIS
	Montant	Montant	Montant
Ecus	6.000	1.200	500
Francs belge et luxembourgeois	237.000	47.000	20.000
Mark allemand	11.500	2.300	960
Florin neerlandais	13.300	2.650	1.100
Livre sterling	4.700	940	390
Couronne danoise	45.200	9.000	3.800
Franc français	39.300	7.900	3.300
Lire italienne	11.600.000	2.300.000	1.000.000
Livre irlandaise	4.750	950	396
Drachme grecque	1.800.000	352.000	147.000
Peseta espagnole	954.000	191.000	80.000
Escudo portugais	1.175.000	235.000	98.000
Couronne suédoise	55.000	11.000	4.600
Mark finlandais	36.000	7.500	3.100
Schilling autrichien	84.000	17.000	7.000
Shekel israélien	22.500	4.500	1.900

- Circolare 4/6/1997, n. 153/D, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE DEI SERVIZI DOGANALI

CUSTOMS CENTRAL DEPARTMENT

**Decreto legislativo 30 aprile 1997, n. 125 (G.U. n. 111 del 15/5/97) -
Norme in materia di circolazione transfrontaliera di capitali.**

**Legislative decree April 30th, 1997, n. 125 (G.U. n. 111 dated
15/5/97) - Rules relating to transnational circulation of capital.**

Il decreto legislativo in oggetto (allegato 1) modifica la legge n. 227/90 che disciplina la circolazione transfrontaliera al seguito di denaro, titoli e valori mobiliari.

Viene in particolare a cadere il divieto di trasferimento al seguito, da parte di residenti, di somme d'importo superiore a lire 20 milioni. Ciò anche in relazione alla sentenza della Corte di Giustizia della CE in data 23 febbraio 1995 che ha dichiarato incompatibili con la direttiva 88/361/CEE le restrizioni ai movimenti di capitali (G.U. della CE n. C 87 del 8/4/1995).

Viene al riguardo previsto l'obbligo di presentare, anche da parte di residenti, apposita dichiarazione, il cui modello è allegato al provvedimento legislativo citato.

Il modello di dichiarazione è distribuito a cura dell'Ufficio Italiano dei Cambi.

Detta dichiarazione deve essere depositata:

a) per i passaggi extracomunitari - presso gli uffici doganali di confine al momento del passaggio; -

b) per i passaggi intracomunitari - presso una banca, un ufficio doganale, un ufficio postale, un comando della Guardia di Finanza, nelle quarantotto ore successive all'entrata ovvero antecedenti all'uscita dal territorio dello Stato, non tenendo conto dei giorni festivi.

In caso di momentanea mancanza del modello, può farsi ricorso a fotocopia del medesimo.

Si precisa inoltre che per la determinazione del controvalore in lire, di cui all'art. 5 - ter, comma 4, come inserito dall'art. 3 del provvedimento in oggetto, le dogane avranno cura di rivolgersi all'U.I.C..

L'Ufficio Italiano dei Cambi ha concordato con questo Dipartimento l'invio dei dati delle dichiarazioni tramite canali informatici. Pertanto, gli uffici doganali non dovranno spedire all'Ufficio predetto le dichiarazioni ricevute, ma acquisirne i dati mediante un'apposita procedura informatica in corso di rilascio, per la quale seguiranno ulteriori istruzioni.

Si uniscono le istruzioni diramate dall'Ufficio Italiano dei Cambi in materia (allegato II).

Non sono più richieste le segnalazioni mensili relative all'ammontare di valuta e titoli sequestrati, di cui al telex prot. 9328/VII del 14/1/1978, fermo restando l'invio allo scrivente di copia dei processi verbali di sequestro redatti. Il provvedimento di cui trattasi entra in vigore il 14 giugno 1997.

Allegati
(*Omissis*)

* *
* *

- Circolare 25/6/1997, n. 179/E, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE PER GLI AFFARI GIURIDICI
E PER IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

CENTRAL DEPARTMENT FOR JURIDICAL
AFFAIRS AND TAX CASES

305

Convenzione per evitare la doppia imposizione stipulata con la Francia - Articolo 10 della legge n. 20 del 7.1.1992. Certificazione su modelli francesi.

Convention to avoid double taxation as stipulated with France - Article 10 Law n. 20 dated 7/1/1992 - Certification as on French models.

Il 21 giugno 1994 questo Dipartimento inviò alle Direzioni delle Entrate la traduzione dei modelli 5000A e 5001A, che devono essere utilizzati dai nostri residenti per ottenere l'applicazione dell'imposta convenzionale sui dividendi e sugli interessi derivanti da titoli negoziabili pagati da residenti francesi a percettori residenti nei paesi con i quali la Francia ha stipulato Convenzioni per evitare la doppia imposizione sui redditi. In relazione a quanto sopra, si fa presente che le Autorità fiscali francesi, unitamente ai citati modelli, hanno tra l'altro predisposto, sempre in via unilaterale, in lingua francese ed inglese un ulteriore modello, 5002A, composto da 5 esemplari, utilizzabile per l'applicazione dell'imposta convenzionale sugli interessi che derivano da titoli non negoziabili e sulle royalties.

Anche in questa circostanza, la scrivente ha provveduto alla traduzione di quest'ultimo modello, che si unisce alla presente unitamente al modello

stesso, al fine di facilitare, il rilascio della prevista attestazione da parte dei competenti uffici.

Questo Dipartimento ha inoltre provveduto alla revisione della traduzione dei modelli 5000A e 5001A, che si allega alla presente completa delle istruzioni ad essi pertinenti. Al riguardo, si fa presente che ai fini del rilascio della prevista attestazione da parte dei competenti Uffici, per il modello 5002, dovrà essere certificato, nell'apposito riquadro, la residenza fiscale del beneficiario nonché l'esattezza, per quanto a conoscenza delle dichiarazioni rilasciate dal beneficiario stesso, riguardanti l'inesistenza di una stabile organizzazione o base fissa in Francia, cui si ricollegli effettivamente la partecipazione generatrice dei redditi percepiti.

Con l'occasione si ritiene opportuno, al fine di evitare problemi di carattere applicativo, fornire alcune precisazioni in ordine al significato da attribuire al requisito dell'effettiva tassazione dei dividendi percepiti dal beneficiario residente, richiamato nella precedente nota del 21 giugno u.s. ai fini della certificazione che gli Uffici devono rilasciare nel modello 5001.

Al riguardo, rientrando l'effettiva tassazione dei dividendi nelle condizioni oggettive previste dall'articolo 10 della Convenzione fiscale per avere diritto al credito d'imposta da parte del Fisco francese, si ritiene che gli Uffici possano rilasciare la prevista attestazione anche se i predetti redditi per i quali è stabilita, in via normativa, l'imposizione in Italia, non siano stati, al momento del rilascio di tale attestazione, ancora dichiarati.

In sostanza deve intendersi per effettiva tassazione l'inclusione dell'ammontare lordo dei dividendi nel reddito complessivo del beneficiario, da determinare ai fini dell'applicazione dell'imposta italiana, circostanza quest'ultima che si ritiene nella fattispecie soddisfatta allorché l'Ufficio è in grado di conoscere, all'atto del rilascio della certificazione, l'esistenza del reddito di che trattasi.

Allegati

(Omissis)

- Circolare 27/6/1997, n. 186/D, Ministero delle Finanze

DIREZIONE CENTRALE DELL'IMPOSIZIONE
INDIRETTA SULLA PRODUZIONE E SUI CONSUMI

CENTRAL DEPARTMENT FOR EXCISE DUTY

D.M. 16 maggio 1997, n. 148, integrativo del decreto del Ministro delle finanze 25 marzo 1996, n. 210, recante norme per estendere alla circolazione interna le disposizioni relative alla circolazione intracomunitaria dei prodotti sottoposti al regime delle accise.

D.M. May 16th, 1997 N. 148 supplementing the decree of the Ministry of Finance March 25th, 1996, N. 210 containing rules to extend, to internal circulation, provisions relating to inter-Community circulation of products subject to excise.

Facendo seguito al telex n. 249/UDC-CM del 19/5/97, si comunica che il regolamento in oggetto è stato pubblicato nella G.U. n. 133 del 10/6/97 (che riporta anche il testo, aggiornato, del precedente decreto n. 210/1996) e se ne illustrano, qui di seguito, le più significative innovazioni, apportate allo scopo di ovviare a difficoltà operative, non risolvibili in via amministrativa, emerse in sede di applicazione del D.M. n. 210/1996, d'ora in avanti denominato "regolamento".

L'art. 2 modifica l'art. 2 del regolamento, integrando le disposizioni relative all'approntamento, alla distribuzione ed alla compilazione dei DAA.

In particolare, il comma 1 dell'articolo:

- alla lettera a) consente che anche ai DAA di tipo amministrativo possano essere aggiunti, oltre ai quattro regolamentari, anche altri esemplari per gli usi propri dell'operatore, analogamente a quanto previsto per i DAA di tipo commerciale, dall'art. 2, comma 8, del regolamento;

- alla lettera b), modificando, parzialmente, il citato comma 8 dell'art. 2 del regolamento, stabilisce una procedura per evitare il ritiro di documenti, presso le tipografie od i rivenditori autorizzati, da parte di persone non abilitate alla loro utilizzazione e che potrebbero, quindi, farne un uso illecito. Per il medesimo fine è pure previsto che la comunicazione della fornitura dei suddetti stampati deve essere effettuata entro il giorno 10 di ciascun mese, anziché, come in precedenza, una sola volta all'anno. In tal modo vengono confermate, in forma regolamentare, le disposizioni impartite, in via amministrativa, con il telex n. 746/UDC-CM del 2/12/96, riportato nella circolare n. 295, prot. n. 763/UDC-CM del 18/12/96 (*);

- alla lettera c) integra le istruzioni relative alla compilazione delle varie

caselle del DAA, specificando che, per quanto concerne la circolazione interna, non vanno scritturate le caselle 12 e 13 (in quanto relative al Paese di spedizione ed a quello di destinazione), 14 (relativa al rappresentante fiscale, figura prevista solo nella circolazione intracomunitaria), 15 (luogo di spedizione, coincidente con l'indirizzo dello speditore, riportato nella casella 1), 21 (peso lordo, non sempre noto o ricavabile, che può anche variare nel corso del trasferimento e, comunque, non previsto dalla precedente normativa) mentre può essere omessa la compilazione delle caselle 5 e 6 (numero e data della fattura, informazioni, anche queste, non previste in precedenza). Nella casella 18 è prevista l'omissione dell'indicazione della densità a 15 °C, per gli oli minerali tassati a peso (oli combustibili e gas petroliferi liquefatti) nonché per il metano, in quanto tale dato non riveste alcuna rilevanza fiscale o commerciale, mentre per gli altri oli minerali, in luogo della densità a 15 °C, deve essere indicato, come in precedenza, il peso specifico a 15 °C, corretto per tener conto della spinta dell'aria. Nella casella 19 l'indicazione del codice NC della nomenclatura combinata relativo ai gas di petrolio liquefatti (GPL) è limitato alle prime 4 cifre (2711) in quanto non è necessario distinguere fra loro i vari GPL, soggetti tutti alla medesima disciplina fiscale. Viene pure previsto che, in caso di trasferimento di metano con carri bombolai, non venga indicato il peso bensì i metri cubi a 15 °C ed alla pressione normale, in base ai quali è effettuata la tassazione di tale prodotto. Nella casella 9, oltre al vettore, deve essere indicato anche l'incaricato del trasporto (definito come la persona che, per conto del vettore, esegue il trasporto), in quanto a tale soggetto fanno carico gli obblighi previsti da altri articoli del regolamento, e vengono specificate le indicazioni da apporre in caso di trasferimenti via mare o a mezzo oleodotto. Nella casella 17 è specificato che la durata del viaggio, comprensiva anche delle soste programmate, deve essere espressa in ore, per i viaggi che terminano nella giornata in cui sono iniziati, e in giorni, negli altri casi. Infine, viene previsto che l'eventuale cambio di destinatario (ora consentito dalle norme comunitarie) venga riportato nella casella B, destinata all'indicazione del cambio del luogo di consegna.

L'art. 3 chiarisce che il visto dell'UTF sull'esemplare n. 3 del DAA ha valore di presa d'atto e di attestazione di conformità del suddetto esemplare con l'esemplare n. 4 (e non già di riscontro materiale dell'avvenuto arrivo a destinazione della merce o della sua presa in carico nei registri contabili), eliminando precedenti perplessità al riguardo.

L'art. 4 riformula in maniera più conforme al disposto dell'art. 1, paragrafo 1, punto 3, del regolamento (CEE) n. 2225/93 della Commissione del 27 luglio 1993 il comma 3 dell'art. 4 del precedente regolamento, relativo all'esonero dall'obbligo della firma da parte dello speditore.

L'art. 5 disciplina il caso in cui una partita, scortata da DAA, sia scaricata soltanto parzialmente presso il destinatario e dispone che, in caso di trasferimento via mare di partite dirette a diversi destinatari, le annotazioni dei

singoli scarichi sui relativi DAA "non scorta merce" siano effettuate dal destinatario, anche dopo la partenza della nave. Ciò in quanto, essendo l'accertamento in serbatoio, a terra, effettuato anche molte ore dopo la scarica della nave al fine di consentire la decantazione dell'acqua emulsionata al prodotto, si vuole evitare un inutile prolungamento della sosta della medesima.

L'art. 6 disciplina la circolazione dei prodotti, diversi dalle bevande alcoliche, contenenti alcole esente da accisa, denaturato o no, quali, ad esempio, prodotti per la casa, lucidi da scarpe, profumerie, medicinali. Poiché l'alcol etilico in essi contenuto è considerato fiscalmente ancora tale ai sensi dell'art. 32, comma 2, del testo unico sulle accise, poteva sorgere il dubbio che tali prodotti fossero ancora sottoposti al regime delle accise e, di conseguenza, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, dovessero essere scortati dalla bolla di accompagnamento dei beni viaggianti.

La disposizione in parola, oltre a dissipare i suddetti dubbi, sancendo l'esclusione, ai fini della circolazione, di tali prodotti dal regime delle accise e conformandosi, in tal modo, a quanto avviene negli altri Paesi comunitari, elimina anche l'obbligo dell'emissione della bolletta per gli aromi del codice NC 3302, quando non sono destinati a depositi fiscali o quando sono dichiarati per usi esenti, nonché per le profumerie prodotte con alcole denaturato. Per questi ultimi prodotti resta valido il regime di deposito previsto (solo per essi e non già per gli altri prodotti sopracitati) dall'art. 2, comma 8, del D.M. 9 luglio 1996, n. 524.

L'art. 7 estende ai DAS le nuove disposizioni relative all'approntamento, alla distribuzione ed alla compilazione dei DAA ed integra le disposizioni relative alla compilazione dei DAS.

Relativamente a queste ultime, per quanto riguarda la circolazione interna, viene stabilito che non devono essere compilati i riquadri 3 (autorità competente sul luogo di destinazione) e 11 (peso lordo, per le stesse motivazioni esposte relativamente al DAA), mentre il riquadro 6 (numero di riferimento e data della dichiarazione, previsti solo per i trasferimenti intracomunitari) può essere riservato alle annotazioni: per il riquadro 13 (prezzo di fattura, valore commerciale) viene confermato quanto già disposto dal regolamento estendendo, tuttavia, l'indicazione del volume ambiente anche al caso di commercializzazione dei prodotti petroliferi a volume, in linea con quanto in precedenza previsto dall'art. 5, terzo comma, del decreto del Ministro delle finanze 9 ottobre 1979, pubblicato nella G.U. n. 282 del 16/10/79. Non deve essere compilata la casella B, relativa al rinvio dell'esemplare 3 del documento, non previsto per la circolazione nazionale, né deve essere effettuata l'annotazione relativa al predetto rinvio, nel riquadro 15. Per quanto riguarda lo speditore non è prevista l'indicazione del numero della partita IVA, essendo già tale soggetto identificato dal codice d'accisa o dal numero della licenza fiscale o dagli estremi dell'autorizzazione dell'UFT: analogamente, non deve essere indicato il numero di partita IVA del destinatario ma quello del committente, se il destinatario non è un cliente diretto del mittente. Per

quanto concerne il riquadro 8, non è prevista, analogamente a quanto stabilito per i DAA, l'indicazione della densità a 15°C per gli oli combustibili e per i GPL, mentre, per gli altri oli minerali, deve essere indicato, come nella precedente normativa, il peso specifico a 15°C corretto per tener conto della spinta dell'aria. Pure consentito che nel riquadro 9 possa omettersi l'indicazione del codice NC, se la merce può essere individuata, dal punto di vista fiscale, in base alla denominazione commerciale, riportata nel riquadro 8. Infine, viene data la possibilità, per la circolazione interna degli oli minerali, di omettere la compilazione del riquadro 10, destinato all'indicazione del volume del prodotto a 15°C (diverso, quindi, dal volume ambiente preso a base della transazione commerciale), nella considerazione che tale dato può, comunque, essere sempre ricavato in base al peso netto (riportato nel riquadro 12) e del peso specifico a 15 °C. al netto della spinta dell'aria, riportato al riquadro 8. In tal modo si sono riprodotte le modalità di compilazione del documento previsto dalla previgente normativa, e cioè del certificato di provenienza mod. H-ter 16. Viene pure previsto che, in casi particolari, il DAS possa essere emesso dall'UTF.

L'art. 8 apporta semplificazioni alla tenuta del registro di carico e scarico dell'impianto speditore, analoghe a quelle in precedenza previste dall'art. 3 del D.M. 13 agosto 1957 (pubblicato nel Supplemento n. 2 della G.U. n. 212 del 27/8/57) e chiarisce, conformemente alla preesistente normativa, che nel registro devono essere riportati anche i quantitativi estratti con la scorta della documentazione commerciale.

Riformula, poi, analogamente a quanto effettuato, per i DAA, dall'art. 1, il comma 3 dell'art. 11 del regolamento relativo all'esonero dalla firma dei DAS.

L'art. 9 specifica che la procedura di cui all'art. 15, comma 5, del regolamento, si applica solo in caso di reintroduzione nell'impianto mittente di una frazione di partita non scortata da DAS e non già dell'intera partita, in quanto tale caso è già disciplinato dal precedente comma 4 del medesimo art. 15. Riformula, inoltre, il comma 7 del predetto art. 15, in maniera da eliminare un caso, del tutto sporadico, di utilizzazione dell'esemplare n. 3 del DAS nella circolazione nazionale.

L'art. 10, per ovviare a difficoltà operative segnalate soprattutto nel caso di trasferimenti di merce a mezzo corriere, fa carico al deposito fiscale mittente di comunicare il rientro della merce prima della reintroduzione in deposito e non già, come previsto in precedenza, nel primo giorno lavorativo successivo all'inizio del viaggio di ritorno.

L'art. 11 limita l'obbligo, per le autorità che effettuano il trasporto alla rinfusa di prodotti petroliferi, per carichi predeterminati, di essere munite di dispositivo impressore dei volumi erogati solo al caso di rifornimenti a distributori automatici di carburante, conformemente a quanto in precedenza stabilito, per tale evenienza, dall'art. 1 del D.M. 1° agosto 1980, pubblicato nella G.U. n. 283 del 13/10/80.

Per i rifornimenti ad altri tipi di utenti, per i quali tale obbligo non è previsto, viene, quindi, confermata la disciplina dell'art. 35 del D.M. 20 giugno 1970, pubblicato nel Supplemento ordinario della G.U. n. 257 del 10/10/70. Ciò per tener conto che il parco autobotti è strutturato secondo la citata preesistente normativa.

È stato, inoltre, previsto che in luogo dell'indicazione, nella distinta a corredo del DAS cumulativo, dei numeri iniziali e finali del contatore, possa essere allegato alla medesima lo scontrino emesso dal dispositivo impressore dei volumi, se installato. Ciò per evitare che, in caso di predisposizione anticipata del documento, debba attendersi l'arrivo nel deposito mittente dell'autocisterna, per rilevare il numero iniziale del contatore.

L'art. 12 estende all'utilizzazione dell'olio combustibile le disposizioni relative alla conduzione in appalto di impianti di riscaldamento, riprendendo il disposto dell'art. 37 del sopracitato D.M. 20 giugno 1970, e detta le norme per i trasferimenti delle giacenze presso gli impianti di utilizzazione, nel caso in cui non ne sia più previsto l'impiego presso i medesimi.

L'art. 13 estende anche alle miscele di "biodiesel" con altri oli minerali la medesima disciplina delle miscele di "biodiesel" con gasolio.

L'art. 14 elimina il riferimento all'esemplare n. 3 del DAS nel caso di trasferimento di prodotti d'importazione dalla dogana al destinatario; in tal modo, tenuto anche conto di quanto disposto dall'art. 9, comma 1, lettera b), la compilazione del suddetto esemplare n. 3 è riservata esclusivamente ai casi di trasferimenti intracomunitari.

L'art. 15 riporta disposizioni relative al periodo di prima applicazione della nuova normativa in particolare:

- il comma 1 proroga ad un anno dalla data di entrata in vigore del regolamento in esame (e cioè dal 25/6/97) il limite, posto dal precedente regolamento, al periodo in cui possono continuare ad utilizzarsi i preesistenti modelli di stampati; ciò per consentirne il totale esaurimento;
- il comma 2 concede alle tipografie ed ai rivenditori autorizzati nonché agli operatori 90 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto per adeguarsi alle nuove disposizioni.

Tale norma intende, in particolare, riferirsi alle nuove incombenze di cui all'art. 2, comma 1, lettera c), del decreto, relative alle modalità di fornitura dei DAA e dei DAS ed alle comunicazioni da effettuare dai venditori dei medesimi agli UTF: comunicazioni che sebbene consigliate dal telescritto prot. n. 746 UDC-CM del 2/12/96, riportato dalla circolare n. 295/D, prot. n. 763/UDC/CM del 18/12/96, sono al momento, solo facoltative.

Sezione IV - Appunti e rassegne
Section IV - Notes and surveys

Crucial factors in Company choices: the need for greater coherence in law

Bruno Steve

I would like to address the matter of internationalisation of markets and the role of companies, but, in a technical guise, in other words I would like to emphasise the fiscal aspect. If the internationalisation of markets and companies is a fact of both the recent past and, without doubt more strongly, of times to come, we must also analyse those that are the causes at the bottom of this process which is characterised, even if with different nuances, by the sector to which individual companies belong.

One of the main reasons rests with the dimension of national markets, certainly not proving adequate to allow for the outlet of the growing commitments, in research and development, which underline the technological enrichment of companies.

A lot of the time, even the productive units geared to dimensions of scale or keeping an eye on what is the world competitive scenario, are no longer fit to justify these dimensions, and therefore the size of investments. There are positive factors, such as the transmigration of culture; there is a profound interchange on an international scale, so it is only natural that companies should evolve in this sense and should tend to exploit to the full these synergies offered by technological innovations, generating in the various geographical areas. Hence there is a transmigration of interests, alliances, skills.

315

Then, there are the policies adopted by various international bodies, which have led companies of divers countries to seek international collaboration. And then, there are the rules of competition, which are forever getting harder. If one wants leadership, one can divide the positions in two categories:

- firms, that for dimension and location on the market, operate on a vast scale;
- firms, with particular tasks, that are able to operate in a niche-type position, just as important, however limited.

The markets and the clientele, services and customers, are the rea-

sons leading firms, inevitably, towards this internationalisation process.

Basically, if one wants to operate on the market, one needs to be directly present: often it will be a country's legislation eliciting such behaviour, but market rules always prevail; these dominating forces consist in those that the client, forever more sophisticated, and I am referring in particular to the hi-tech industry, demands: competence and the possibility to come face to face with the supplier, directly and rapidly. Now, this evolution has brought to organizational structures that have rapidly succeeded one another in recent years. Thus, we have gone from firms of a commercial kind, in terms of internationalisation, that is of subjects channelling or conquering, with their own products, markets outside their domestic area, to a structural internationalisation, where the presence, the service, the product is always closer to markets, and this is, of course, to have the opportunity of better serving the client, but also, to take up conditions such as the need for consolidations, mergers, etc.

Let us think then about the great changes taking place on the side of the undertakers, today; numerous firms with big names no longer exist: they have merged or they have consolidated themselves giving birth to international bodies.

It will also prove difficult to remember where these companies first started: they have a domestic base for reference, which constitutes their own competence, but they operate on an international scale. This level means, therefore, access to technical resources, divers skills, commercial and financial productive opportunities. The liberalization of financial market is therefore of crucial importance.

So, we have witnessed, in this sufficiently brief period, a remarkable evolution of the competitive scenario: competition is worldwide, globalisation has rendered companies, within certain limits, independent from the equipment and supplies that a single nation can offer. Therefore, we have barriers that are always reducing, a condition of unified business but spread over a number of countries, research and employment of investment material coming from divers subjects. Hence, the role of the company, given these themes, is presented with a plurality of interest bearers, located in different places, in terms of taxation. We have lost this connotation of a domestic type, to assume the latter characteristic; so let us remind ourselves of what the company's task is.

I fully agree with, and it is right to mention this, the idea that companies should compete over prices, over differentiated products, quality, basically, over efficiency.

And the company's interest certainly resides in wealth. But while maximising this basic interest, it is also seeing to that of its investors, in whatever form, capital or debt.

And we now come to the fiscal aspect. Undoubtedly this profile influences how the business decides to invest and under this aspect I believe companies to be interested in deferring the moment of taxation and that this postponement in paying tax is associated with the moment in which this wealth is distributed to the investor. What is the reason for this? It is that of keeping resources within the operative cycle up until they are effectively available, and therefore all the onuses that come to affect temporarily this formation would then constitute forms of participation or of withdrawal in respect of this objective. But if the fiscal factor influences choices, it also has an effect on the legal structure and on the localisation of investments, since these are the elements of cost we need to take into consideration. So then we will have to make reference to taxes as onus on investments, we will need to consider eventual withholding taxes that anticipate taxation on an income that has still to be obtained, therefore constituting a financial outgoing for the company: correctness of tax refunds means reducing the duration of financial lock ups. We will refer to the modalities for determining taxation on incomes yet to be realized - I am referring, in particular, to the taxed intergroup items.

But choices of investment, if they consider rates and the connotations of specific taxes, they are also motivated by characteristics of greater operative flexibility such as restructuring operations, taxation within groups, the divers forms of business organization.

The various forms that companies are led to choose to reduce the tax burden narrow, in some sense, the scenario of possibile choice entrepreneurs have in front of them in the running of their activity. Now, FIN-MECCANICA has profoundly modified - and here I mention a very small, however important to us, direct experience - in these last years, her role of commercial company. We have always exported around 40%, 42% of our activity, and since 1993, we found that 15% of our activity, an important figure of that to destine to foreign markets, has been produced in non-domestic countries, and of these, half are in the US.

I would like to stress, not so much the technical side of things, as to give a personal opinion on the realities of business in the US, with regard to the fiscal aspect. In this respect the US, is considered the most advanced, with institutions certainly profiting from a wide and complex experience when compared to the Italian one and also, greater, in respect of business activity.

Now, what I have found is that, even with the complex nature of regulations which constitute *per se* a cost for operators, there is a greater sensitivity, on the part of the legal system, towards the economic and financial content of operations, rather than towards the formal aspect of

these, and a substantially higher stability in the dictates of law. We are, in other words, in the kind of situation that entrepreneurs deem best to plan intervention. If you think about the evaluation of investment, about planning, about the assumptions made when weighing up the convenience of an investment, its duration, and you ask the question relating to the number of times conditions mutate internally - not only tax related ones but also others, even though this is not the right forum to deal with the latter - we could ask, independently from the entrepreneur's capacity, how many of these conditions have an effect on the profitability of this investment. And therefore, we believe this stability to be a consequence of the coherence inherent in the law, and from this I would like to draw my conclusions. I would like to invite people to reflect on our country's need to look at our tax policy, and to consider ways of encouraging a socio-economic growth, therefore at responsible planning of companies' industrial and financial resources.

Bruno Steve

Gli elementi determinanti le scelte d'impresa: la necessità di una maggiore coerenza normativa

Bruno Steve

In questo articolo vorrei far riferimento al processo di internazionalizzazione dei mercati e al ruolo che in essi giocano le imprese; ma lo vorrei fare da tecnico, mettendo l'accento del mio intervento solo ed esclusivamente sull'aspetto fiscale. Se l'internazionalizzazione dei mercati e delle imprese è un dato di fatto del recente passato, e certamente lo sarà con maggior forza nel futuro, dobbiamo analizzare le cause che sono alla base di questo processo caratterizzato, anche se con sfumature diverse, dai settori di appartenenza delle singole imprese. Una delle prime ragioni è la dimensione dei mercati nazionali, certamente non idonei a sfogare i crescenti impegni di ricerca e sviluppo che caratterizzano l'arricchimento tecnologico delle imprese.

Molte volte non sono più idonee a giustificare queste dimensioni, e quindi le dimensioni dell'investimento, neanche le unità produttive, con riferimento a dimensioni di scala e sempre tenendo d'occhio lo scenario competitivo mondiale. Vi sono fattori positivi, come la trasmigrazione della cultura; esiste infatti un interscambio profondo a livello internazionale, ed è quindi naturale che le imprese evolvano in questo senso tendendo a sfruttare massimamente le sinergie offerte dalle innovazioni tecnologiche che si generano nelle varie aree geografiche. In questo modo si ha una trasmigrazione di interessi, di alleanze e di competenze.

Vi sono poi le politiche adottate da vari organismi internazionali che hanno spinto le varie aziende dei vari paesi a ricercare collaborazioni internazionali. E vi sono poi le regole delle competizioni che diventano sempre più dure. Se si vuole avere leadership, possiamo dividere in due categorie le possibili posizioni:

- le aziende che, per dimensione e per collocazione sul mercato, giocano a tutto campo;
- le aziende che hanno delle competenze particolari e riescono a giocare solamente in una posizione di nicchia, altrettanto importante, ma pur sempre limitata.

Il mercato e la clientela, e i servizi e la clientela, sono le ragioni che spingono evidentemente le aziende a questo processo di internazionalizzazione.

In sostanza se si vuole operare nel mercato bisogna essere presenti direttamente: molte volte sono le leggi del paese che inducono a questi comportamenti, ma sono certamente le regole del mercato a giocare un ruolo dominante, e in particolare quelle del cliente, sempre più sofisticato - e lo dico in particolare con riferimento all'area del *hi-tech* - che richiede competenza e possibilità di confrontarsi con il fornitore in maniera diretta e rapida. Ora, questa evoluzione ha portato a strutture organizzative che si sono susseguite rapidamente in questi ultimi anni; per cui si è passati da modelli di azienda di tipo mercantile dal punto di vista dell'internazionalizzazione, cioè di soggetti che hanno sfogato o conquistato con i propri prodotti dei mercati al di fuori della propria area domestica, ad una internazionalizzazione strutturale, dove il servizio, il prodotto sono sempre più localizzati vicino ai mercati, e questo per poter avere il vantaggio di servire meglio il cliente ma anche per cogliere tutta una serie di condizioni (ad esempio la necessità di concentrazioni o di fusioni). Pensiamo quindi ai grandi cambiamenti che sono avvenuti nella platea degli imprenditori; oggi numerose aziende con nomi illustri non esistono più, essendosi fuse o concentrate dando vita ad organismi internazionali.

Sarebbe addirittura difficile ricordare queste imprese in quali paesi hanno avuto origine: hanno una base domestica di riferimento che costituisce la propria competenza, ma operano su una dimensione internazionale. Dimensione internazionale significa quindi accesso a risorse tecniche, a competenze diverse, e ad opportunità produttive, commerciali e finanziarie. La liberalizzazione dei mercati finanziari è quindi una condizione fondamentale.

Abbiamo quindi, in questo trascorso sufficientemente breve, una grossa evoluzione dello scenario competitivo: la concorrenza è internazionale, e la globalizzazione ha reso, entro certi limiti, le imprese indipendenti dalla dotazione dei fattori della singola nazione. Quindi barriere sempre più ridotte alla competizione, una condizione di business unitaria ma su una pluralità di paesi, ricerca e utilizzo di risorse di investimento provenienti da vari soggetti. Quindi il ruolo dell'impresa di fronte a queste tematiche, vede una pluralità di portatori di interessi ubicati in territori diversi dal punto di vista delle fiscalità. Si è persa la connotazione di tipo domestico per assumere questa nuova caratteristica; e allora ricordiamoci qual'è il compito dell'impresa. Condivido pienamente, ed è giusto sottolinearlo, l'idea per cui le imprese devono competere sull'efficienza, sui costi, sulla differenziazione dei prodotti e sulla qualità di questi ultimi. E l'interesse dell'impresa certamente risiede nel produrre ricchezza e nel massimizzare l'interesse alla propria dimensione, sempre facendo riferimento ai propri investitori, quali essi siano, nelle forme ricordate di capitale o di debito.

Veniamo ora all'aspetto fiscale, che indubbiamente influenza le scelte d'investimento dell'azienda. Sotto questo profilo mi sembra che l'azienda si sia interessata ad un differimento del momento impositivo, e che questo differimento del pagamento delle imposte sia associato al momento in cui questa ricchezza è distribuita all'investitore.

Qual'è lo scopo? È certamente quello di mantenere all'interno del ciclo operativo le risorse fino a che queste effettivamente si rendano disponibili, cosicché tutti gli oneri che temporaneamente su di esse vengono ad incidere costituiscano delle forme di partecipazione o di sottrazione rispetto a questo obiettivo. Ma il fattore fiscale, se incide sulle scelte, incide anche sulla struttura legale e sulla localizzazione degli investimenti, perché sono questi gli elementi di costo di cui dobbiamo tenere conto. E allora si farà riferimento alle imposte come onere che grava sull'investimento, e ad eventuali prelievi alla fonte come ad un anticipo di imposizione su un reddito che ancora non è stato conseguito, che costituisce quindi una uscita finanziaria per l'azienda - in questo caso la riduzione dei tempi di immobilizzo finanziario sarà legata alla rapidità dei rimborsi di imposta. Si farà poi riferimento alle modalità di determinazione dell'entità dell'imposizione su redditi non ancora realizzati (mi riferisco in particolare alle partite infragruppo, comunque un presupposto di imposizione). Ma le scelte di investimento, se tengono conto delle aliquote e delle caratteristiche delle specifiche imposte, sono anche influenzate da caratteristiche di maggiore flessibilità operativa che riguardano le operazioni di ristrutturazione, la tassazione nell'ambito dei gruppi e le diverse forme di organizzazione d'impresa. Le varie strutture che le società sono indotte a scegliere al fine di ridurre il proprio onere fiscale in qualche modo restringono lo scenario delle possibili scelte che i vari imprenditori hanno davanti a loro nel compiere la propria attività. Ora, come FINMECCANICA - e qui cito una piccola, ma per noi significativa, esperienza diretta - in questi ultimi anni abbiamo modificato profondamente il nostro ruolo di impresa mercantile. Abbiamo sempre esportato intorno al 40%-42% della nostra attività, e dal 1993 ci siamo trovati a produrre una parte rilevante della nostra attività destinata al mercato estero (all'incirca il 15%) in paesi non domestici, e di questi la metà negli Stati Uniti. Non vorrei fare riferimento esclusivamente alla parte tecnica, ma piuttosto riportare quella che è una valutazione personale e aziendale su questa realtà degli U.S.A. con riferimento all'aspetto fiscale. Da questo punto di vista gli Stati Uniti sono considerati estremamente evoluti ed i loro istituti certamente beneficiano di un'esperienza ampia e complessa rispetto a quella italiana, sicuramente maggiore rispetto all'attività d'impresa.

Ora, quello che ho potuto riscontrare è che, pur nella complessità normativa che costituisce già di per sé elemento di costo per gli operatori, vi è una maggiore sensibilità del sistema normativo rispetto al contenuto economico e finanziario delle operazioni piuttosto che all'aspetto formale, ed una sostanziale maggiore stabilità nel dettato normativo; siamo pertanto in quelle condizioni che gli imprenditori ritengono migliori per poter pianificare l'intervento. Se pensiamo alla valutazione dell'investimento ed alla sua pianificazione, alle *assumptions* che si prendono in considerazione per valutare la convenienza a fare un investimento e alla loro durata, e ci chiediamo quante volte mutano le condizioni interne - non solamente quelle fiscali, anche le altre (ma non ci occupiamo in questa sede di questo argomento) - potremmo domandarci, indipendentemente dalla capacità dell'imprenditore, quante di queste condizioni vadano ad incidere sulla redditività di tale investimento. E quindi questa stabilità a noi sembra una conseguenza della coerenza normativa, e su questo io vorrei trarre le mie conclusioni. Io vorrei invitare a riflettere su un'esigenza del nostro Paese in ordine allo sviluppo di una politica fiscale come elemento di stimolo ad una crescita economico-sociale, e quindi ad una responsabile pianificazione delle risorse industriali e finanziarie da parte dell'impresa.

Bruno Steve

Company Groups and Tax System

Vittorio Di Stefano

One of the most important themes to discuss when looking at big companies operating in a single country or in various ones, whether in Europe or outside Europe, is the articulation and interconnection, in company terms, of the different operative realities that characterise them.

In this decision-making process, the fiscal factor plays a major role as the tax burden (which means the extent of the intervention of the occult partner: the Inland Revenue) can privilege a choice rather than another.

Besides, as historically proven, the State, by legislative levers, normally intervenes to steer the restructuring of the productive sector; the most recent intervention, precisely in this respect, being: "a rearranging of income taxes applicable to transactions of cession and conferment of businesses, mergers, splits and permutations in share holdings.

323

In our national legislation there are not, however, systematic regulations for the taxation of company Groups or of multidivisional companies, in matter of memoranda of association and in periodical taxation; moreover, there still does not exist a specific E.U. regulation to discipline, in an organic and binding fashion, the structural organization of multinational companies operating in E.C. countries.

As a consequence, for those companies operating in divers countries, not only is there the problem of evaluating the extent of the rules contained in the internal legislation, but it also seems crucial to consider the regulations of each foreign country, as regards the tax regime applicable to fixed organizations or to subsidiaries under foreign law; all this points to the undoubted importance that tax planning assumes in the articulation of the strategies adopted by complex economic entities.

Clearly, the present Italian legislation makes extremely difficult the quantification of a consolidated taxable income of the Group, causing the holding company to be influenced indirectly by the taxation of the profit produced by some of its subsidiaries, and added to this, there is no possibility to balance out a basis of assessment with eventual losses (relevant in terms of taxation) suffered by some of its subsidiaries.

Instead, this compensating effect is obtained automatically within a unified management where the same juridical subject (the individual

company) manages directly divers branches of the business, some of which make profits while others suffer losses.

As a result of the above, strategic choices must be taken, naturally, with in mind a series of variables, not last of which the location of the business to run, also taking into account possible territorial tax concessions, in other words considering the possibility of favourable tax conditions of foreign legislations where they apply.

It must be added that another determining factor, is undoubtedly, the rapid and continual evolution of tax legislation, both national and international, therefore it is also the modifications in the legislations (already taken place or merely expected) that may render appropriate changes to the already assumed juridical structure of a business, keeping in due consideration eventual fiscal costs for said modifications.

To this end, in the setting up of a company, the traditional deeds of "mergers" and "splits", neuter in terms of taxes, could be privileged, but it would also be necessary to assess alternative hypotheses of "cessions" and "conferments".

In this respect, it should be pointed out that recent legislation, finally leaving behind the equivalence of conferments to cessions, makes it possible to avoid one automatic and unjustifiable tax advance on capital gains already considered realized in advance with the acquisition of shareholdings, even though they lack the precondition of monetization.

The solution adopted by the legislation - of extreme importance to restructuring operations of Groups - which follows the one already in force for intercommunity conferments, allows to overcome the fiscal cost by means of so-called book value operations (which leave capital gains inherent to the conferred business, in their latent state) or through fiscal operations (which tax the emerged capital gain exacting an optional lump-sum payment).

It is a known fact, also, that the tendentially cyclical evolution of tax legislation sometimes leads businessmen to subdivide their firm, juridically speaking, into Group, or in the case where taxation hits these aggregates of firms too heavily, businessmen turn to processes of consolidation which lead back to the single firm, even if sectional in structure.

At present, said choice seems particularly complex as - even though company Groups continue to be subject to a multiplicity of fiscal effects which render consolidated taxation particularly onerous - company taxes are in constant evolution; just think that in but a few months, 18 important enabling acts will come into force. These acts, besides dealing with the restructuring operations already mentioned, will also:

- modify taxation of dividends, with:

- the introduction of the Dual Income Tax, intended to encourage the capitalization of companies, by means of reduced taxation for the part of profit corresponding to that attributable to incomes made by capital increases;
- the rescission of the imputation tax due to practically non-existent exempt incomes;
- a new structural elaboration of the discipline of tax credit dictated by the principle of allowing each member the recovery of the personal income tax both owed by the distributing company (by means of an "ordinary" credit with unlimited utilisation) and only virtually applied (therefore saved) of the same company (by means of a "limited" credit, non-refundable);
 - introduce the IRAP (Regional Tax on Productive Activities) substituting various other taxes (among which there is the ILOR and the capital levy);
 - substantially modify all the legislation regarding capital gains;
 - introduce new laws to fight tax avoidance.

Despite all this, future company taxation will continue to be characterised by the limiting and distorting effects of business activity, due not only to the heavy tax burden, but also to the capacity of future tax avoidance regulations which, by abnormal if not absurd disciplinary intervention, will hit directly the people elected to be responsible for operative decisions.

In the internal tax law system there are, however, very positive regulations for company Groups, as those of tax refunds, with regard to which, the balancing out of credit and debit in the ambit of the same Group is allowed. Also permitted is third-party transferability of declared credits; there have also been laws activating the so-called "fiscal current account" which assists rapid reimbursement (although limited to a certain sum) of the declared amount.

A further significant modification to tax laws concerning taxation of company incomes is the one which has brought about the important distinction between shares held as fixed assets and shares constituting circulating capital; the former being entitled to a taxation (basically similar to the one dealing with any other fixed asset) in 5 instalments of the capital gain realized at the moment of their cession.

Therefore with the new regime, there is an equivalence between the fiscal treatment of capital gains as realized when ceding businesses and that of capital gains realized when ceding subsidiary company shares managing the business; in this respect therefore whether the company is structured as a single unit or as a Group, is indifferent.

Businessmen should be adept at making their choices with in mind,

also, the "interpretation" of the legislation in force, also remembering the decisions of the European Court of Justice which can now influence also internal legislation of EC states.

From this point of view, the difficulties to overcome are considerable, as some units of the Financial Administration (SECIT) never miss a chance to impose extremely restricting stances often totally lacking a logic of equalized taxation.

Think, for example, about the inflexible principle of the non-deductibility of costs sustained by the holding company to level off the losses of its subsidiary, for the amount exceeding the net assets of the same, with reference to which even the change of policy of the Court of Cassation did not seem sufficient to change the course taken.

Let us consider the problem stated above in connection with the interpretation of regulations. Here the law, objectively somewhat unclear, ignores that an intervention on the part of the holding, in the levelling of the deficit in the assets of its subsidiary, could be pursuing something other than a way out, like seeking, for example, economic objectives even if not immediately relevant. If it were not so, there would result blatant and immediate responsibilities for the administrators of the same holding.

Having taken into consideration the fiscal problems common in other countries' legislations, a company wanting to extend its activities abroad must, necessarily, consider two alternatives: direct productive investments or the purchase of shares. With the former there arise all the questions relating to permanent establishments which entail that incomes made abroad be added to the total basis for assessment.

In this way, all the eventual differences between the fiscal system of a foreign country and that of Italy result annulled, with highly relevant consequences when considering the different rates of taxation, in other words eventual incentives relating to location are in fact neutralized by the "principle of world income", on which the national criteria to determine company income is based.

The expansion of the production of goods and of the offer of services abroad appears to be conditioned, also, by the type of market one intends to capture, as well as the type of business one wishes to run. In fact, to better profit from newly emerged opportunities and, above all, to acquire leading status, planned investments have to, initially, (and only initially) abstract themselves from the local fiscal factor, whereas the latter becomes so crucial to the all-round economization of management.

And so, even the duration of the activity one intends running is invested with an important role seen the fundamental difference in setting up a new business compared to creating a position of an already penetrated field.

Basically, where in the former case investment can be kept to a minimum, for instance with joint-ventures, in the latter case it might be convenient to acquire shares which, by way of avoiding the creation of a new business set-up in loco, would allow a more immediate and direct attainment of a relevant position in the market of the foreign country.

However, in such a case, it will be the company's financial policy (regarding that is dividends) to prevail in the business strategy, so that the economic subject will have to pass from unitary management of the activity to one of co-ordination and, possibly, to one of control of a company Group.

In the tax strategy therefore, there will prevail, alternatively, the crucial influence of internal taxation (in the case of incomes directly produced abroad) or of local rates (in the case of dividends) as in this latter hypothesis, the fruits of investment in shares may either remain in the country where they were produced or be sent elsewhere in other forms of more profitable investment, thus producing triangulations benefiting from favourable conditions contained in international conventions against the double taxation on income that might apply.

Other opportunities could follow by joining a GEIE (European Group of Economic Interest), a co-ordinated and very particular form of co-operation among European firms, with a particular fiscal system, conditioned by the laws of the country of location and also by Italian ones.

In conclusion, from what briefly given in summary above, the influence of the tax system in company choices appears not only to be important but crucial, therefore businessmen must seek the structural solution to best avoid the iniquity of some tax laws which now and then affect not only the wealth produced, but even, and with profound consequences, the business; it should also be noted that with international business there is also an issue of competitiveness of the different tax systems.

Financial effects (such as the need to reduce to a minimum fiscal credits or those deriving from long waits for refunds of the same and from their interest rates) and economic effects (like the balancing out of profits and losses, the devaluation conceded, the adjusting of the tax base to the income effectively produced), as well as the dangers of international double taxation (juridical, if it hits the same subject in divers countries, economic, when it falls on the same income in divers countries), render necessary careful and continual analyses of the economic side of business to realize rapid performances, truly based on strategies of tax planning.

Vittorio Di Stefano

Gruppi di imprese e sistema fiscale

Vittorio Di Stefano

Uno dei temi di maggior rilievo all'esame delle grandi imprese operanti in un singolo Stato oppure in più Stati, siano essi europei che extraeuropei, è quello dell'articolazione e della interconnessione, sotto il profilo societario, delle varie realtà operative che le caratterizzano.

In tale processo decisionale il fattore fiscale appare senz'altro determinante, perché la pressione tributaria (vale a dire l'entità dell'intervento del socio occulto Erario) può privilegiare una soluzione oppure un'altra.

Peraltro, come storicamente provato, con la leva legislativa lo Stato interviene normalmente per indirizzare la ristrutturazione del comparto produttivo; in ordine di tempo, l'ultimo intervento normativo in tal senso concernente proprio il "riordino delle imposte sui redditi applicabile alle operazioni di cessione e conferimenti di aziende, fusione, scissione e permutate di partecipazioni".

Nell'ordinamento nazionale non esiste, tuttavia, una regolamentazione sistematica della fiscalità dei Gruppi di imprese o delle società multidivisionali; sia sotto il profilo dell'imposizione degli atti costitutivi che con riguardo all'imposizione periodica; d'altra parte, non esiste ancora nemmeno una specifica regolamentazione U.E. che disciplini in modo organico e vincolante l'organizzazione strutturale delle imprese multinazionali operanti negli Stati costituenti la Comunità.

Conseguentemente, per le entità produttive che operano in più Stati non soltanto si pone il problema di valutare la portata delle norme contenute nell'ordinamento nazionale, ma appare determinante tenere anche conto della regolamentazione legislativa dei singoli Stati esteri, con riferimento alla fiscalità applicabile alle stabili organizzazioni o alle società controllate di diritto estero; da ciò ne consegue un'indubbia rilevanza della pianificazione tributaria nella strategia dell'articolazione delle entità produttive complesse.

Indubbiamente, l'attuale legislazione italiana rende estremamente difficile la quantificazione di un reddito imponibile consolidato di Gruppo costringendo, perciò, il soggetto economico dominante (la capogruppo) a risentire indirettamente anche dell'imposizione già gravata sugli utili prodotti da talune sue partecipate, senza peraltro poter compensare tali

imponibili con le eventuali perdite (fiscalmente rilevanti) magari subite da altre sue partecipate.

Di contro, questo effetto di compensazione invece si ottiene automaticamente nell'ambito di una gestione unificata, nella quale lo stesso soggetto giuridico (la singola società) gestisce direttamente più rami di azienda, di cui alcuni producono utili ed altri subiscono perdite.

Per effetto di quanto sopra, le scelte strategiche devono, naturalmente, essere effettuate tenuto conto di una serie di variabili, non ultima la localizzazione dell'attività che s'intende svolgere, anche in funzione di eventuali norme fiscali agevolative a carattere territoriale, ovvero in relazione alla possibilità di fruire dei trattamenti tributari più favorevoli previsti dalle legislazioni straniere nell'ipotesi di localizzazioni extra nazionali.

Va aggiunto, inoltre, che altro fattore determinante è, senz'altro, costituito dalla continua e rapidissima evoluzione della legislazione tributaria, sia nazionale che internazionale, per cui anche le modifiche legislative (intervenute o meramente previste) possono rendere opportune modifiche alla già assunta struttura giuridica aziendale, tenuto peraltro in debito conto gli eventuali costi fiscali dei cambiamenti che s'intendono attuare.

A tal fine, nella fase costitutiva di una società potranno essere privilegiati, in via di principio, i tradizionali istituti fiscalmente neutri delle "fusioni" e delle "scissioni", ma si dovranno altresì valutare le ipotesi alternative delle "cessioni" e dei "conferimenti".

329

A questo riguardo, si rileva che recenti provvedimenti legislativi, superata finalmente l'equiparazione dei conferimenti alle cessioni, permette di evitare una ingiustificata ed automatica anticipazione dell'imposizione delle plusvalenze già considerate realizzate in via preventiva con l'acquisizione delle partecipazioni, ancorché mancanti del presupposto della monetizzazione.

La soluzione normativa adottata - di estrema rilevanza per le operazioni di ristrutturazione dei Gruppi - ispirata a quella già vigente per i conferimenti intracomunitari, permette di superare l'ostacolo dell'onerosità fiscale a mezzo dell'effettuazione di dette operazioni a valori, alternativamente, contabili (che lasciano allo stato latente le plusvalenze insite nell'azienda conferita) oppure fiscali (che prevedono una tassazione della plusvalenza emersa, in modo opzionalmente forfettario di quello ordinario).

È un fatto noto, inoltre, che l'evoluzione ad andamento tendenzialmente ciclico della legislazione fiscale spinge talvolta gli imprenditori a suddividere, giuridicamente, la propria impresa in Gruppo, ovvero, quando la fiscalità che colpisce questi aggregati di società diventa particolar-

mente pesante, ad attuare processi di accorpamento che riconducono verso l'impresa unitaria, seppure a struttura sezionale.

Al momento attuale tale scelta imprenditoriale appare particolarmente complicata, in quanto - ancorché i Gruppi d'impresa continuino a soggiacere ad una molteplicità di effetti fiscali che ne rendono particolarmente onerosa la tassazione consolidata - la fiscalità d'impresa è caratterizzata da una notevolissima evoluzione; basti pensare che, entro pochi mesi, troveranno attuazione 18 importanti deleghe legislative che, oltre a riguardare le già menzionate operazioni di ristrutturazione delle attività produttive, tra l'altro:

- modificheranno la fiscalità dei dividendi, con:
 - l'introduzione della Dual Income Tax, intesa a favorire la capitalizzazione delle imprese, a mezzo di una tassazione ridotta nella parte di utile corrispondente a quella dei rendimenti attribuibili agli aumenti di capitale effettuati;
 - l'abrogazione della maggiorazione di conguaglio, tenuta presente la ormai pressoché assoluta mancanza di redditi esenti;
 - la strutturale rielaborazione della disciplina del credito d'imposta, ispirata al principio di permettere al socio il recupero dell'Irpef sia effettivamente dovuta dalla società erogante (a mezzo di un credito "ordinario" senz'alcuna limitazione di utilizzazione) che soltanto virtualmente applicata (vale a dire risparmiata) della società stessa (a mezzo di un credito "limitato", non rimborsabile);
- introdurranno dell'IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive) sostitutiva di svariati altri tributi (tra cui l'Imposta Patrimoniale e l'ILOR);
- modificheranno sostanzialmente tutta la normativa attinente ai redditi di capitali;
- introdurranno nuove norme antielusione.

Ciò nonostante, la futura fiscalità delle imprese continuerà ad essere caratterizzata da effetti limitativi e distorsivi dell'attività d'impresa, peraltro, dovuti non soltanto al rilevante carico tributario che la caratterizza, ma anche alla portata delle future norme antielusione che, con interventi di disciplina abnormi, se non assurdi, colpiranno direttamente gli operatori persone fisiche preposti, nell'ambito societario, all'assunzione di responsabili decisioni operative.

Nell'evoluzione normativa del sistema tributario interno non mancano, tuttavia disposizioni estremamente positive per i Gruppi d'impresa, come quelle riguardanti i rimborsi d'imposta, relativamente ai quali è stata ammessa sia la compensabilità tra crediti e dei debiti nell'ambito di

uno stesso Gruppo, che la cedibilità a terzi dei crediti vantati, oppure quelle che hanno attivato il cosiddetto "conto corrente fiscale" che consente il sollecito rimborso (se pur limitato a determinati ammontari) delle somme vantate.

Un'ulteriore e significativa modifica delle disposizioni fiscali concernenti l'imposizione sul reddito d'impresa è quella che ha comportato l'importante distinzione tra partecipazioni detenute a titolo di immobilizzazioni e partecipazioni costituenti circolante con l'ammissibilità, per le prime, dell'applicabilità di un regime (sostanzialmente simile a quello concernente a qualsiasi altro bene immobilizzato) di tassazione rateizzata in cinque periodi di imposta delle plusvalenze realizzate al momento della loro cessione.

Pertanto, il nuovo regime equipara sostanzialmente il trattamento fiscale delle plusvalenze realizzate in sede di cessioni di aziende a quello delle plusvalenze realizzate in sede di cessioni delle azioni della società controllata che gestisce l'azienda; sotto questo profilo, si rende, quindi, indifferente strutturare l'impresa in forma unisocietaria, ovvero strutturarla nella forma del Gruppo di società.

L'imprenditore dev'essere avvezzo ad attuare le proprie scelte operative anche in funzione dell'eventuale evoluzione della "interpretazione" della normativa vigente, tenendo in buona considerazione anche le decisioni della Corte di giustizia europea che, ormai, possono influenzare anche gli ordinamenti interni dei singoli Stati comunitari.

Da tale punto di vista, le difficoltà da superare sono notevolissime, atteso che taluni organi dell'Amministrazione finanziaria (SECIT) non tralasciano occasione per tentare di imporre orientamenti estremamente restrittivi e, spesso, assolutamente mancanti di una *ratio* di tassazione perequata.

Si pensi, ad esempio, alla presa di posizione in merito alla indeducibilità degli oneri sostenuti dalla capogruppo per ripianare le perdite della propria partecipata, per l'ammontare eccedente il patrimonio netto della stessa, in riferimento al quale nemmeno il cambiamento d'indirizzo della Corte di Cassazione è apparso sufficiente a modificare l'orientamento assunto.

Quale esemplificazione delle difficoltà che un'impresa deve superare nel campo della interpretazione delle norme, si consideri proprio il caso sopra citato, in riferimento al quale le norme, obiettivamente poco chiare, ignorano che un intervento della capogruppo nel ripianamento del deficit patrimoniale della propria controllata non persegue certamente scopi di liberalità, ma obiettivi di carattere economico se pur di non immediata rilevabilità, atteso che, se così non fosse, ne discenderebbero chiare ed immediate responsabilità a carico degli amministratori della stessa capogruppo.

Avuto riguardo alle problematiche fiscali comuni con la legislazione di altri Paesi, un soggetto economico che volesse sviluppare le proprie attività all'estero deve, necessariamente, prendere in considerazione due scelte alternative: l'effettuazione di investimenti produttivi diretti, oppure l'acquisizione di partecipazioni.

Con l'effettuazione di investimenti produttivi diretti, si pongono tutte le questioni concernenti le stabili organizzazioni, comportanti il concorso all'imponibile complessivo anche dei redditi esteri.

In tal modo, risultano di fatto annullate tutte le differenze eventualmente sussistenti tra il sistema fiscale del Paese in cui si opera rispetto al sistema tributario italiano, con effetti molto rilevanti se si tiene conto della diversa misura delle aliquote impositive, ovvero della sussistenza di eventuali incentivi alla localizzazione, di fatto neutralizzati per effetto del "principio del reddito mondiale" sul quale si basano i criteri nazionali di determinazione del reddito d'impresa.

L'espansione dell'attività produttiva di beni o servizi all'estero appare condizionata anche dal tipo di mercato che s'intende conquistare, oltre che dal tipo di settore di attività che s'intende svolgere.

Infatti, per meglio approfittare delle nuove opportunità sorte e, soprattutto, per vincere la concorrenza allo scopo di raggiungere una posizione di *leadership*, gli investimenti programmati devono inizialmente (ma soltanto inizialmente) prescindere dal fattore fiscale locale, mentre tale fattispecie diventa addirittura determinante nella economicità complessiva dei fatti di gestione.

Ecco, allora, che anche la durata dell'attività che s'intende svolgere diviene condizionante, attesa la fondamentale diversità dell'opportunità di una *business* da quella della creazione di una posizione di settore radicata.

In sostanza, mentre nel primo caso la realizzazione dell'investimento potrà anche essere minimizzata, ad esempio attraverso *joint-ventures*, nel secondo caso potrebbe anche risultare conveniente l'acquisizione di partecipazioni che, evitando la creazione di una nuova struttura organizzativa in loco, consenta il raggiungimento di una posizione di rilievo all'interno del sistema produttivo del Paese estero in modo più immediato e diretto.

Tuttavia, in tal caso, sarà la politica finanziaria (attinente cioè ai dividendi) a prevalere nella strategia d'impresa, in modo che il soggetto economico dovrà passare da una gestione unitaria dell'attività ad una di coordinamento e, possibilmente, di controllo di un Gruppo di società.

Nella strategia fiscale prevarrà, allora, alternativamente, l'influenza determinante della tassazione interna (nel caso dei redditi prodotti direttamente all'estero) ovvero la tassazione locale (nel caso dei dividendi),

atteso che in questa seconda ipotesi i frutti dell'investimento partecipativo potranno anche permanere nel Paese nel quale sono stati prodotti o essere dirottati altrove in altre forme d'investimento più redditizie, attuando triangolazioni che consentano il miglior utilizzo delle diverse previsioni contenute nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito che si rendono applicabili.

Altre opportunità da cogliere possono conseguire dall'adesione ad un GEIE (Gruppo Europeo di Interesse Economico), una forma coordinata e molto particolare di cooperazione tra imprese europee, dalla quale consegue una fiscalità particolare, peraltro condizionata sia dalle norme del Paese di ubicazione che da quelle italiane.

In conclusione, da quanto sopra brevemente sintetizzato, l'influenza del sistema fiscale nelle scelte d'impresa appare non soltanto rilevante ma anche determinante, per cui l'imprenditore deve ricercare le soluzioni strutturali più consone ad evitare l'iniquità di talune regole tributarie che talvolta incidono non soltanto sulla ricchezza prodotta ma finanche, con condizionamenti profondi, sull'attività svolta, senza ignorare che, nelle attività internazionali, si pone anche un problema di competitività di sistemi tributari.

Effetti finanziari (quali l'esigenza di ridurre al minimo i crediti fiscali, o quelli derivanti dai tempi lunghi di rimborso degli stessi e dai relativi tassi di rendimento) ed effetti economici (quali la compensabilità di utili e perdite, le svalutazioni ammesse, l'adeguamento dell'imponibile fiscale all'effettivo reddito prodotto), nonché i pericoli della doppia imposizione internazionale (giuridica, se colpisce lo stesso soggetto in più Paesi, ovvero economica, se colpisce lo stesso reddito in più Paesi), rendono necessarie attente e continue analisi delle attività economiche delle imprese, per realizzare rapide *performances* basate proprio su strategie di pianificazione fiscale.

Vittorio Di Stefano