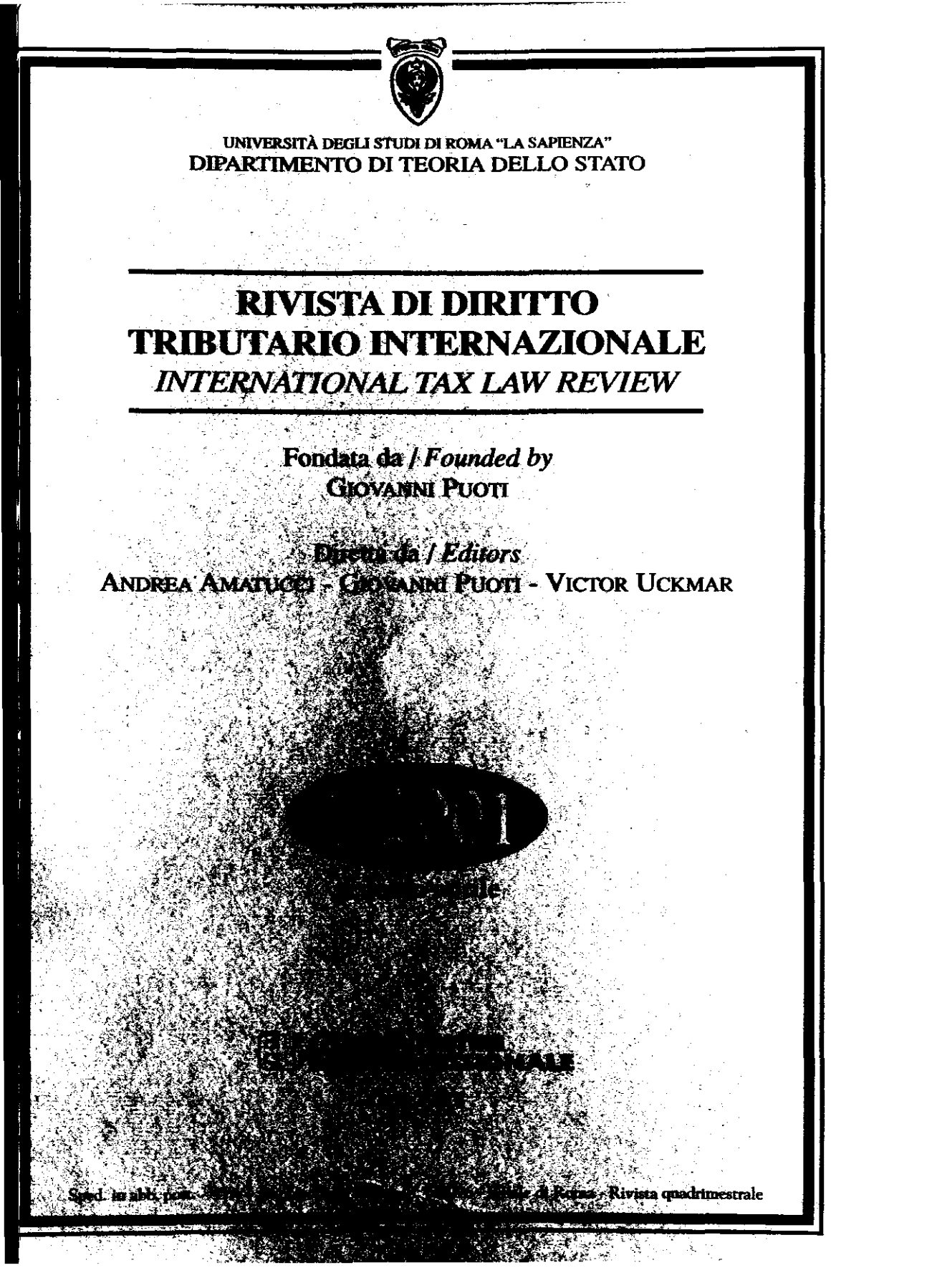
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI ROMA "LA SAPIENZA"
DIPARTIMENTO DI TEORIA DELLO STATO

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

Fondata da / *Founded by*
GIOVANNI PUOTI

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



Sped. in abb. post. [illegible] - Roma - Rivista quadrimestrale

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 ASOR REY (*Argentina*) - Domenico DA EMPOLI (*Italia*) - Feng DATONG (*Cina*)
Patrick DIBOUT (*Francia*) - Hans FLICK (*Germania*) - Gábor FOLDES (*Ungheria*)
Eusebio GONZÁLES GARÇÍA (*Spagna*) - Hubert HAMAEKERS (*Olanda*) - Haron JORAN (*Israele*)
Hiroshi KANEKO (*Giappone*) - Joachim LANG (*Germania*) - Leonardo PERRONE (*Italia*)
Claudio SACCHETTO (*Italia*) - Stanley SIEGEL (*U.S.A.*) - Josè Manuel TEJERIZO LÒPEZ (*Spagna*)
Klaus VOGEL (*Germania*)

REDAZIONI
EDITORIAL STAFF

ROMA : Pietro SELICATO *(coordinatore)*, Gemma CARALLO, Alberto COMELLI, Giuseppe D'ANDREA, Guglielmo FRANSONI, Stefania FUMAROLA, Carla LOLLIO, Giuseppe MARINI, Gianmarco TARDELLA, Silvia Terrados MOLLEDO, Carmine ROTONDARO, Maria Nicola VILLANI, Daniela ZUCCARO.

NAPOLI : Enzo PACE *(coordinatore)*, Roberta ALFANO, Fabrizio AMATUCCI, Sergio CAIANIELLO, Adriana COMELLA, Daniela CONTE, Francesco Amavs d'ANIELLO, Stefano FIORENTINO, Claudia FUSCO, Felice LICCARDO, Maria Pia NASTRI, Nicola PENNELLA, Giancarlo PISACANE, Pasquale PISTONE, Eugenio ROMANELLI GRIMALDI, Carlo ROMANO.

GENOVA : Antonio LOVISOLO *(coordinatore)*, Andrea BODRITO, Carlo GARBARINO, Giuseppe MARINO, Alberto POZZO.

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.ilfisco.it/ E-mail: mc9423@mclink.it

INDICE
CONTENTS

Sezione I - Dottrina
Section I - Academic Writings

- **José Manuel Tejerizo Lopez**
  - *L'imposizione sui soggetti non residenti in Spagna* 9
  - *Taxation on non-residents in Spain* 44
- **Claudio Sacchetto**
  - *Imposizione tributaria e sede del soggetto nel diritto comunitario* . . 77
  - *Taxation and seat of the subject in Community law* 92
- **Leonardo Perrone**
  - *Enti non residenti ed imposizione fiscale in Italia* 107
  - *Non-resident companies and taxation in Italy* 113
- **Andrea Amatucci**
  - *Sede del soggetto ed imposizione fiscale (note a margine del convegno di Roma, aprile 2000)* 119
  - *The seat of taxable bodies and taxation (footnotes to the convention held in Rome in April 2000)* 147
- **Angel Aguallo Avilés, Floriàn Garcìa Berro**
  - *Il dovere di collaborare con l'amministrazione finanziaria ed il diritto a non autoincriminarsi. Un'analisi critica della questione alla luce della giurisprudenza europea e statunitense* 176
  - *El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un analisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana* 228

Sezione II - Giurisprudenza
Section II - Decisions of the Courts

II - A) Giurisprudenza dell'Unione Europea
EU Case-Law:

Corte di Giustizia delle C.E.
(Rassegna di giurisprudenza)

1A) **Freedom of establishment - Assets invested in shares in companies established in the taxing Member State - Exemption from the wealth tax - Assets invested in shares in companies established in another Member State - No exemption** (Judgment April 13, 2000, C-251/98) 285

1B) **Libertà di stabilimento - Patrimonio investito in azioni di società stabilite nello Stato membro di imposizione - Esenzione dall'imposta sul patrimonio - Patrimonio investito in azioni di società stabilite in un altro Stato membro - Insussistenza dell'esenzione** (Sentenza 13 aprile 2000, C-251/98) 286

2A) **Free movement of capital - Direct taxation of share dividends - Exemption - Limitation to shares in companies whose seat is within national territory** (Judgment June 6, 2000, C-35/98) 294

2B) **Libera circolazione dei capitali - Tassazione diretta dei dividendi azionari - Esenzione - Limitazione ai dividendi di azioni di società aventi sede sul territorio nazionale** (Sentenza 6 giugno 2000, C-35/98) 294

3A) **Freedom of establishment - Tax legislation - Direct taxes - Deduction of business losses - Previous tax year** (Judgment December 14, 2000, C-141/99 308

3B) **Libertà di stabilimento - Legislazione fiscale - Imposte dirette - Deduzione delle perdite di esercizio - Esercizio d'imposta precedente** (Sentenza 14 dicembre 2000, C-141/99) 308

4

II - B) Altre sentenze e decisioni:
Other cases and judgments:

1A) **Imposte dirette - Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e U.S.A. del 30 marzo 1955 e relativo scambio di note del 13 dicembre 1974 (in vigore fino alla ratifica della Convenzione di Roma del 17 aprile 1984) - Non può porsi in contrasto con il principio di non discriminazione sancito nel diritto Comunitario**
Imposte dirette - Ilor (Imposta locale sui redditi) - Presupposto dell'imposta - *Royalties* corrisposte da soggetto residente in U.S.A. a soggetto residente in Italia - Imponibilità - Esclusione (Corte di Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 5768 dell'8 maggio 2000) 317

1B) **Direct taxation - Double taxation treaty between Italy and the U.S.A. dated 30th March 1955 and relevant exchange of notes dated 13th December 1974 (in force up to the ratification of the convention of Rome dated 17th April 1984 - It cannot clash with the principle of non discrimination sanctioned in community law**
Direct taxation - Ilor (Italian local income tax) - Basis of the tax - Royalties paid by U.S.A. resident to a resident in Italy - Taxation - Non inclusion (Supreme Court of Cassation, Tax section, Judgment n. 5768, 8th May 2000) 318

Sezione III - Documentazione
Section III - Laws, administrative practice and other official documentation

III - A) Altri documenti:
Other documents:

1A) **L'eliminazione degli ostacoli fiscali all'erogazione transfrontaliera di pensioni aziendali e professionali** (Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale, 19 aprile 2001, COM(2001) 214) 329
- Gianluigi Bizioli
La tassazione delle pensioni transfrontaliere nei Paesi comunitari . 354

1B) **The elimination of tax obstacles to the cross-border provision of occupational pensions** (Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, April 19, 2001, COM(2001) 214) 358
- Gianluigi Bizioli
Tax aspects of cross-border pensions within the EC 382

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

• **Carmine Rotondaro**
- *Alcune implicazioni della sentenza* Centros *ovvero sulla compatibilità dell'istituendo regime CFC italiano con il diritto comunitario* 387
- *Some implications of the* Centros *judgement and on the compatibility with Community law of the Italian CFC regime to be instituted* 433

Indici annuali 2000
2000 Indexes

- **Indice alfabetico degli Autori** 481
Authors in alphabetical order 481

- **Indice sistematico** 485
Systematic index 485

Sezione I - Dottrina

Section I - Academic Writings

L'imposizione sui soggetti non residenti in Spagna (*)

José Manuel Tejerizo Lopez
Ordinario di Diritto Tributario nell'U.N.E.D. (Madrid)

SOMMARIO: I. Premesse - II. Presupposto dell'imposta - A) Redditi conseguiti in territorio spagnolo - 1. Criteri di collegamento dell'art. 12 della legge - 2. Redditi conseguiti in territorio spagnolo: un tentativo di classificazione - B) Speciale considerazione della stabile organizzazione - 1. Concetto - 2. Diversità di stabili organizzazioni in territorio spagnolo - C) Ipotesi di non soggezione - D) Esigibilità - III. Esenzioni - IV. Soggetti passivi e responsabili - A) Soggetti passivi - B) Responsabili - C) Rappresentanti - D) L'imposizione in Spagna dei residenti nell'U.E. - E) Domicilio fiscale - V. Base imponibile - A) Con stabile organizzazione - 1. Regime generale o comune - 2. Regime delle stabili organizzazioni che non chiudono un ciclo commerciale completo - 3. Regime applicabile alle stabili organizzazioni con attività di durata limitata nel tempo - B) Senza stabile organizzazione - VI. Debito tributario - A) Con stabile organizzazione - B) Senza stabile organizzazione - VII. Gestione dell'imposta - VIII. Gravame speciale sui beni immobili appartenenti alle società non residenti.

I. Premesse

Durante un lungo periodo di tempo la tassazione dei redditi percepiti dai soggetti non residenti in Spagna è rimasta priva di una regolamentazione sistematica e soprattutto coerente. Soltanto alcuni precetti sostanzialmente limitati alla fissazione delle aliquote, godevano di una normativa specifica. Inoltre, sono sorti dei grossi problemi in ordine all'applicazione della normativa delle imposte sui redditi (sia delle persone fisiche che delle persone giuridiche) ai soggetti non residenti in Spagna. La mancanza di una regolamentazione precisa si è resa insostenibile nel momento in cui si sono moltiplicati i rapporti economici internazionali, anche se nella pratica gran parte di questi problemi sono stati risolti attraverso la sottoscrizione di diverse Convenzioni volte ad evitare la doppia imposizione internazionale.

(*) Testo della relazione pronunciata dall'autore al Convegno di Studi su "Sede del soggetto e imposizione fiscale" organizzato a Roma il 14 aprile 2000 dall'Università di Roma - La Sapienza in collaborazione con questa Rivista.

La situazione è cambiata all'inizio degli anni ottanta. In questa linea, l'articolo 17 del Regio Decreto-Legge 29 dicembre 1982, n. 24, convertito in Legge 29 giugno 1983 n. 5 è diventato infatti per diverso tempo, la norma essenziale disciplinante la tassazione dei redditi dei non residenti. Peraltro, molti dei suoi precetti sono stati posteriormente riprodotti, e possono trovarsi tuttora nella regolamentazione vigente.

La Legge dell'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPF) del 1991 e la Legge dell'Imposta sul reddito delle persone giuridiche (IS) del 1995 hanno disciplinato la tassazione dei redditi dei soggetti non residenti (sotto la denominazione classica di obbligo "reale" di contribuire) in modo più dettagliato e preciso rispetto alla Legge 5/83. Nonostante ciò, manca un punto di collegamento fra l'imposta riguardante le persone fisiche e quella attinente alle persone giuridiche. Dunque, è in questo contesto che dobbiamo inquadrare la creazione della nuova Imposta sul reddito dei non residenti (IRNR), avvenuta nel 1999.

L'Imposta sul reddito dei non residenti non è la riproduzione di altre imposte personali sul reddito già esistenti. Anzi, esistono tra questa prima e tutte le altre, notevoli differenze che fanno sorgere il dubbio se la divergenza di trattamento fra "residenti " e "non residenti" trovi una giustificazione giuridica nell'ambito dell'Unione Europea, qualora quei soggetti denominati "non residenti" siano però residenti in un altro Stato membro dell'Unione.

Inizialmente, l'articolo 56 del Trattato di Amsterdam vieta le misure restrittive alla libera circolazione dei capitali e come è stato rilevato da gran parte della dottrina, una delle restrizioni più rilevanti potrebbe derivare senza alcun dubbio dall'esistenza di determinate leggi tributarie. Tuttavia, lo stesso Trattato di Amsterdam, nel suo articolo 58.1 ammette, come eccezione, l'esistenza di leggi fiscali che discriminino in ragione della residenza. In altri termini, gli Stati membri si sono riservati il diritto di applicare determinati precetti tributari che differenziano i residenti dai non residenti, anche se questa riserva di sovranità fiscale (come è stata denominata in più di una occasione), non è assoluta, stabilendo l'articolo 58 comma terzo, che le disposizioni suscettibili di essere determinate "non dovranno mai costituire un mezzo di discriminazione arbitraria né una restrizione occulta della libera circolazione dei capitali e dei pagamenti". Per questa ragione, la Sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee 6 giugno 2000 (Causa C-35/98, B.J.M. *Verkooijen*) ha dichiarato contraria alle norme comunitarie una disposizione legislativa di uno Stato membro, la quale condiziona la concessione di una esenzione dell'imposta sui redditi che tassa i dividendi corrisposti agli azionisti che siano persone fisiche, al requisito che i suddetti dividendi siano distribuiti da società domiciliate nel predetto Stato membro.

La Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha avuto modo di occuparsi in molteplici occasioni di tutte le suddette questioni. Tuttavia, la sua posizione, non è stata sempre chiara e uniforme, potendosi riassumere nel seguente modo:

1) Il fatto che uno Stato membro non permetta ad un soggetto non residente di usufruire di certe agevolazioni fiscali che invece sono concesse ai soggetti residenti (per esempio, in Spagna sarebbe il caso della deduzione per i contributi versati alle forme pensionistiche complementari integrative, per gli assegni periodici corrisposti al coniuge nonché le deduzioni familiari o per investimenti, ecc.) non deve intendersi, in regola generale, come discriminatorio, giacché entrambe le categorie di soggetti passivi si trovano in situazioni giuridiche non paragonabili fra di loro. Al riguardo possiamo richiamare le sentenze della Corte di Giustizia 14 febbraio 1995 (C-391/97, Fraus Gschwind) per quanto riguarda le persone fisiche, e 21 settembre 1999 (C-307/97, Compagnie de Saint Gobain), per quanto riguarda le società.

2) Nonostante quanto sopraindicato, in alcune occasioni la discriminazione tra i residenti e i non residenti non è accettabile. Questo succede quando il soggetto non residente percepisce la maggior parte dei propri redditi nello Stato ove non ha la residenza, mentre nello Stato dove ha la residenza non percepisce introiti significativi. In tale situazione, si produrrebbe un'inaccettabile discriminazione dal momento che lo Stato nel quale il soggetto percepisce i suoi principali redditi non gli permette di usufruire di alcuna agevolazione giacché egli non è residente, e da un'altra parte, lo Stato ove lo stesso ha la sua residenza non gli può concedere alcuna agevolazione in ragione della sua situazione personale o familiare, perché i redditi da quest'ultimo percepiti non sono significativi. Al riguardo, possiamo richiamare oltre alla già citata Sentenza della Corte di Giustizia 14 febbraio 1995, la Sentenza 8 maggio 1990 (C-175/88, Biehl) e quella 11 agosto 1995 (C-80/94, Wielokx). Una soluzione simile dovrà essere applicata nel caso di società, così come si desume dalla Sentenza 29 aprile 1999 (C-311/97, Royal Bank of Scotland plc). Risulta anche discriminatoria e di conseguenza inaccettabile una norma nazionale che in materia di IRPF subordini il diritto alla tassazione congiunta di due coniugi non separati di fatto né tramite risoluzione giudiziale al requisito che entrambi i coniugi siano residenti nel territorio nazionale e nega la concessione del vantaggio fiscale ad un lavoratore residente in detto Stato che abbia percepito la quasi totalità dei redditi appartenenti all'unità familiare, e il cui coniuge risieda in un altro Stato membro. Così viene stabilito nella sentenza della Corte di Giustizia 16 maggio 2000 (Causa C-87/99, *Patrick Zurstrassen).*

3) La discriminazione fra residenti e non residenti risulta ammissi-

bile nel caso in cui essa sia a beneficio di questi ultimi ("discrimination à rebus"). Così si desume da una molteplicità di Sentenze, tra le quali si trova la Sentenza 3 ottobre 1990 (C-61/89, Bouchoucha) e 31 marzo 1993 (C-19/92, Kraus).

4) Non è accettabile come giustificazione della discriminazione tra residenti e non residenti, il pericolo di evasione fiscale (Sentenza 12 aprile 1994, C-1/93, Hallinburton Services), la mancanza di un'armonizzazione fiscale (le già citate Sentenze 14 febbraio e 11 agosto 1995-Schumaker e Wielokx) né tanto meno la coerenza del sistema tributario (Sentenza 16 luglio 1998, C-246/96, Imperial Chemical Industries). Tuttavia in alcune occasioni ci sono state delle sentenze contrarie all'orientamento sopramenzionato. Comunque, per evitare gli effetti negativi di queste circostanze, si è tentato di approvare un "Codice di buona condotta tributaria", che però ancora oggi si trova in fase di discussione.

Quindi, si è cercato di rendere compatibile la regolamentazione sull'imposizione dei non residenti, nei diversi Stati membri, con le esigenze del Trattato dell'Unione Europea. Per ottenere i suddetti obiettivi, la Commissione ha elaborato una Raccomandazione indirizzata agli Stati membri (Raccomandazione 94/97/CE, del 21 dicembre 1993), riguardante l'imposizione sui redditi del lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di attività imprenditoriali o professionali e percepiti da soggetti non residenti in uno Stato membro diverso da quello nel quale sono residenti.

È da indicare che le norme approvate alla fine del 1998 hanno cercato di risolvere i summenzionati problemi attraverso l'adozione di alcune misure tra le quali figurano:

a) Il riconoscimento di numerose esenzioni riguardo ai redditi percepiti in Spagna da soggetti residenti in altri Paesi dell'Unione Europea.

b) Il riconoscimento della possibilità in capo ai soggetti residenti in altri Paesi dell'Unione ma che percepiscono redditi in Spagna, di optare per la soggezione all'IRPEF spagnola.

Di conseguenza, anche se ciò non può essere considerato una novità radicale rispetto alla normativa precedente, si è conferita l'indipendenza giuridica al precedente obbligo reale di contribuire, attraverso l'emanazione della Legge del 10 dicembre 1998, n. 41, la quale ha creato l'Imposta sul Reddito dei non Residenti. Il Regolamento è stato approvato dal Regio Decreto del 26 febbraio 1999, n. 326. Nella suddetta Legge, sono stati tassati i redditi percepiti dai non residenti con un'aliquota oscillante tra il 4,5% per le operazioni di riassicurazione e il 40% per gli introiti derivanti dal commercio di idrocarburi, anche se l'aliquota ordinaria è quella del 35% per i redditi percepiti attraverso una stabile organizzazione, e del 25% per i redditi percepiti senza l'intermediazione di quest'ultima.

Le caratteristiche essenziali della nuova tassazione dei non residenti non sono molto diverse da quelle in vigore fino al 1999, e più precisamente:

a) Non viene fatta alcuna differenza fra la tassazione delle persone fisiche e la tassazione delle persone giuridiche, anche se esistono alcune eccezioni.

b) Esiste una grande differenza fra la tassazione dei non residenti che però agiscono in Spagna attraverso una stabile organizzazione e invece quelli che non si servono di una siffatta struttura.

c) La tassazione si realizza, in generale, per ogni singolo atto o operazione, considerati questi individualmente, senza che sia applicabile il concetto globale di reddito, salvo nel caso in cui esista una stabile organizzazione ("establecimiento permanente").

d) La tassazione ha di norma carattere proporzionale, a differenza della precedente tassazione progressiva dei redditi, almeno per quanto riguarda le persone fisiche.

e) Le norme dell'IRNR riconoscono la supremazia di quanto stabilito nei Trattati internazionali per evitare la doppia imposizione internazionale.

f) In alcune occasioni, i soggetti non residenti, dovranno nominare un rappresentante in Spagna per quanto riguarda i loro rapporti con l'Amministrazione Tributaria spagnola.

L'applicazione delle norme che regolano l'Imposta sui non residenti viene condizionata dall'esistenza delle Convenzioni contro la doppia imposizione internazionale (sottoscritte fino adesso con più di 40 Paesi, tra i quali si trovano i Paesi con cui manteniamo il maggior numero di scambi commerciali).

Dall'esistenza di queste Convenzioni possiamo affermare quanto segue:

1) Le Convenzioni mirano fondamentalmente a delimitare l'ambito di applicazione degli ordinamenti tributari di Spagna e del Paese con il quale questi vengono sottoscritti nei casi in cui questi ultimi possano entrare in collisione. Una volta stabilita l'Amministrazione competente, quest'ultima applicherà il suo ordinamento interno.

2) Le Convenzioni si applicano con preferenza rispetto alla legislazione interna. Questa regola, che è stata oggetto di una grande polemica, deriva da quanto stabilito dall'art. 96.1 della Costituzione spagnola, secondo il quale:

"I trattati internazionali validamente conclusi, una volta pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale Spagnola passeranno a formare parte dell'ordinamento interno. Le loro disposizioni soltanto potranno essere derogate, modificate o sospese nelle forme previste dai propri trattati o in conformità con le norme generali di Diritto internazionale".

A sua volta, la loro validità è stata riconosciuta dalla Corte di Cassazione nelle Sentenze 26 novembre 1991 (*Aranzadi 8772)* e 9 aprile 1992 *(Aranzadi.3288).*

3) Le Convenzioni si applicano alle imposte spagnole in vigore, anche se nel momento della sottoscrizione queste ultime non erano ancora in vigore. Sul punto esiste di solito la seguente regola:

"La Convenzione verrà applicata ugualmente alle imposte di natura identica o analoga che siano state stabilite successivamente alla firma della presente Convenzione e che si aggiungano alle attuali oppure le sostituiscano".

4) Le Convenzioni stabiliscono il principio di non discriminazione nei seguenti termini:

"La stabile organizzazione di una società appartenente ad uno Stato contraente non sarà soggetta a tassazione nell'altro Stato in modo meno favorevole dalle società di quest'ultimo Stato che svolgano le stesse attività".

Tuttavia, fanno eccezione le deduzioni di carattere personale o familiare alle quali abbiamo fatto cenno prima.

5) Le Convenzioni non possono essere interpretate in modo unilaterale. Tutte quante contengono delle regole per evitare i conflitti di applicazione. Così ricordiamo la Risoluzione del TEAC (Tribunale economico Amministrativo centrale) 26 maggio 2000 (JT 1238).

6) Le Convenzioni stabiliscono delle regole per evitare la doppia imposizione, le quali possono essere sintetizzate come segue:

- Saranno deducibili le imposte pagate in Spagna fino alla concorrenza della quota d'imposta spagnola corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al lordo delle perdite di precedenti periodi di imposta ammesse in diminuzione.
- L'esenzione nell'altro Paese contraente è progressiva nel senso che i redditi esenti saranno tenuti in considerazione per calcolare l'imposta dei restanti redditi del residente (ovviamente questa regola trova applicazione pratica nell'Imposta sui redditi delle persone fisiche e non in quella sui redditi delle persone giuridiche).

II. Presupposto dell'imposta

Costituisce il presupposto d'imposta l'ottenimento di redditi in territorio spagnolo. La legge fa alcune precisazioni, che sono talmente ovvie che non dovrebbero neppure essere ricordate:

a) I redditi conseguiti in Spagna possono essere in denaro o in natura.

b) Le cessioni di beni e di diritti nonché le prestazioni di servizi si presumono retribuite.

c) I redditi soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni, vale a dire i capital gains derivati da atti lucrativi o gratuiti non saranno soggetti a tassazione.

Come appena rilevato, il presupposto dell'imposta gravita sul concetto di redditi ottenuti in Spagna. Al suo studio dedicheremo i successivi punti.

A) Redditi conseguiti in territorio spagnolo

1. *Criteri di collegamento dell'art. 12 della legge*

Lo studio dei redditi percepiti in territorio spagnolo deve cominciare necessariamente dallo studio dei "criteri di collegamento" o dei "criteri di soggezione" che sono stati utilizzati dalla Legge dell'Imposta sul reddito dei non residenti, per delimitarne l'ambito di applicazione. Prendendo come base i suddetti criteri, si assoggetta a gravame una parte del totale dei redditi percepiti dai non residenti. I principali criteri sono tre e più precisamente:

1) In primo luogo, il principio della territorialità che costituisce il punto di collegamento fondamentale del regime prima denominato "obbligo reale". Il significato di questo principio è chiaro: saranno soggetti a gravame in Spagna i redditi e le plusvalenze percepiti o prodotti in territorio spagnolo da parte di un non residente. Una chiara manifestazione di questo principio è quella riguardante l'ubicazione dei beni, dei diritti o degli impianti, generatori di tali redditi. La Sentenza della Cassazione 8 aprile 2000 (Aranzadi 3773) stabilisce che, quando un non residente trasmette in forma esclusiva e irrevocabile diritti di proprietà industriale, si produce una plusvalenza che, perché proveniente da beni e diritti non ubicati in Spagna, non sarà soggetta ad imposta.

2) In secondo luogo, il principio del luogo di realizzazione o di svolgimento delle attività imprenditoriali. In base a questo criterio, sono inclusi nell'ambito di applicazione dell'imposta i redditi percepiti da un soggetto non residente quando questi ultimi derivino dallo svolgimento di attività imprenditoriali senza l'intermediazione di una stabile organizzazione, oppure dalla prestazione di servizi realizzati o ricevuti in territorio spagnolo. Per quanto riguarda la fattispecie degli artisti o degli sportsmen, oltre al principio della realizzazione o dello svolgimento dell'attività si aggiunge anche quello dell'attuazione personale di questi soggetti in territorio spagnolo.

3) In terzo luogo, il principio dell'emissione. Vale a dire che saranno assoggettati a quest'imposta le plusvalenze conseguite da parte di soggetti non residenti e derivanti da valori emessi da persone o società residenti in territorio spagnolo.

2. *Redditi conseguiti in territorio spagnolo: un tentativo di classificazione*

Per quanto riguarda i redditi conseguiti o prodotti in Spagna, questi possono essere classificati seguendo i predetti criteri di collegamento, nel modo seguente:

1) In primo luogo, troviamo i redditi che secondo il criterio della territorialità o della fonte, si considerano percepiti in Spagna perché conseguiti in territorio spagnolo, oppure perché i beni, i diritti o le installazioni che hanno prodotto i redditi sono ubicati in territorio spagnolo. Concretamente, sono soggetti all'imposta secondo questo criterio, i redditi derivanti da attività svolte in Spagna mediante una stabile organizzazione ivi ubicata, i dividendi e gli altri utili derivanti dalla partecipazione nel capitale di società residenti in territorio spagnolo e gli utili o plusvalenze derivanti da beni mobili o immobili ubicati in Spagna, e i redditi derivanti dai loro relativi diritti.

In questa categoria, il fatto più importante è l'esistenza di una stabile organizzazione alla quale dedicheremo uno specifico punto.

2) In secondo luogo, troviamo i redditi che, secondo il criterio del luogo di realizzazione, si considerano conseguiti in Spagna perché ivi vengono svolte le attività senza l'intermediazione della stabile organizzazione o vengono prestati i servizi (professionali, studi, progetti, assistenza tecnica, appoggio alla gestione, ecc.). In ogni modo non saranno assoggettati alla suddetta imposta ai sensi dell'art.12.1.b).a) della Legge, i redditi derivanti dalle attività di installazione o montaggio di macchinario o di installazioni provenienti dall'estero, sempre che tali operazioni siano realizzate dal proprio fornitore ed il suo importo non superi il 20 per cento del prezzo di acquisto dei sopraccitati elementi. In questo punto possono essere inclusi:

- La trasmissione di software (Ris. TEAC 11 giugno 1997-JT 946).
- La presenza mediante invito in un festival cinematografico (SAN 23 settembre 1997-JT 1104).
- Il contratto sottoscritto tra una società residente ed un'altra non residente che ha per oggetto la sistemazione in una borsa estera di un certo numero di azioni della prima società (contratto di "underwriting") SSAN 10 e 24 febbraio e 2 marzo 2000 (JT 687, 766 e 857). In questo ca-

so, tuttavia, si considerò che la prestazione di servizi era stata realizzata all'estero e di conseguenza non poteva assoggettarsi a tassazione.

3) In terzo luogo, troviamo i redditi che secondo il criterio del luogo di utilizzo si considerano conseguiti in Spagna perché le prestazioni di servizi (professionali, studi, progetti, assistenza tecnica, appoggio alla gestione, ecc.) dalle quali derivano sono utilizzate in territorio spagnolo (intendendo queste ultime come quelle prestazioni ausiliarie ad attività economiche o professionali svolte nel territorio spagnolo o come quelle prestazioni relative a beni ivi ubicati senza dimenticare i redditi (interessi, canoni, ecc.) considerati come una retribuzione relativa a prestazioni di capitale utilizzate in territorio spagnolo. Sia la dottrina amministrativa che quella civile hanno avuto modo di pronunciarsi in molte occasioni sulla qualifica dei redditi ottenuti dai non residenti, in modo particolare per quanto riguarda i capital gains (in alcune occasioni per differenziarli dai redditi imprenditoriali che avrebbero dato luogo all'esistenza di una stabile organizzazione, oppure dalle prestazioni di servizi, che avrebbero permesso l'ammissione di certe spese). In questo modo sono considerati tali:

- La fornitura di materiale informativo e di notizie di attualità (Ris. del TEAC 12 marzo 1997 JT 464), la cessione di uso di films (SAN 15 maggio 1998 JT 964).

- La locazione di un club ippico (Sentenza della Cassazione 13 novembre 1998. Aranzadi 7953).
- Gli interessi moratori nel pagamento di somme (SSTS 27 gennaio 2000 (Aranzadi 1621 e 2279).
- La cessione di attrezzature televisive per la trasmissione di eventi sportivi (SAN 6 aprile 2000-JT 955).
- La c.d. quota d'iscrizione pagata ad una società non residente da parte di promotori di villaggi turistici oggetto di multiproprietà come conseguenza della adesione ad un sistema di scambio (RTEAC 21 giugno 2000 JT 1401).
- I contratti di know-how e la cessione di brevetti, modelli, disegni, ecc. (SSTS 20 ottobre 1999 (Aranzadi 7890), 19, 25 e 26 febbraio e 7, 8 e 25 aprile tutte del 2000 (Aranzadi 1052, 1643, 1651, 3015, 3017 e 4274).

4) In quarto luogo, troviamo i redditi che secondo il criterio della attuazione personale dell'artista o dello sportivo, si considerano conseguiti in Spagna perché derivano direttamente o indirettamente dalla attuazione personale in territorio spagnolo dei predetti soggetti oppure derivano da qualunque altra attività relazionata con la suddetta attuazione e attribuita ad una società. Sul punto, la Ris. TEAC 26 maggio 2000 (JT 1238) stabilisce che non potranno essere tassate in Spagna le somme pagate ad una società che abbia l'esclusiva dei diritti di un gruppo di arti-

sti, perché, anche se il pagamento sia stato effettuato per l'attuazione di questi, non è stato direttamente ricevuto dagli stessi.

5) In quinto luogo, troviamo, i capital gains che secondo il criterio del luogo di emissione si considerano ottenuti in Spagna perché derivanti da valori emessi da persone o società residenti in territorio spagnolo.

6) In sesto luogo, troviamo i redditi che secondo il criterio della residenza del soggetto pagante si considerano percepiti in Spagna quando sono pagati da una persona (imprenditore o professionista) o da una società che risiede in territorio spagnolo, o da una stabile organizzazione ubicata in Spagna.

B) Speciale considerazione della stabile organizzazione

1. *Concetto*

Come stabilito dalla numerose Convenzioni per evitare la doppia imposizione internazionale, per "stabile organizzazione" s'intende una sede fissa d'affari dove l'impresa svolge in tutto od in parte la propria attività. Inoltre, questa definizione viene integrata nelle diverse Convenzioni, con l'elenco delle fattispecie più abituali di "stabile organizzazione", e più precisamente: le sedi dirigenziali, le succursali, gli uffici di rappresentanza, le fabbriche, le officine, le miniere, le cave, le torbiere, o qualunque altro luogo di estrazione di risorse naturali nonché i lavori di costruzione e montaggio la cui durata non superi i dodici mesi.

Al contrario, non configurano una "stabile organizzazione" i seguenti casi:

a) Utilizzo delle installazioni con l'unico fine di immagazzinare, esporre o consegnare delle merci appartenenti all'impresa.

b) Mantenimento di un deposito merci appartenenti all'impresa con l'unico fine di immagazzinarle, esporle o consegnarle.

c) Mantenimento di una sede fissa d'affari con l'unico fine di fare della pubblicità per la propria impresa, procurare delle informazioni, delle ricerche scientifiche o altre attività analoghe di carattere ausiliario o preparatorio.

Da quanto sopra menzionato si desumono chiaramente gli aspetti che caratterizzano la "stabile organizzazione", e più precisamente:

1) È un'impresa in senso stretto. Vale a dire, si tratta di un'organizzazione di mezzi personali e materiali che ha come finalità la consegna di beni o la prestazione di servizi. In generale, rimangono fuori dal concetto le mere attività ausiliarie o preparatorie, giacché non le si può attribuire una parte ragionevole del beneficio imprenditoriale. Tuttavia, la

nostra legge, discostandosi da quanto stabilito dalle Convenzioni per evitare la doppia imposizione internazionale, accetta sotto certe condizioni, che le suddette attività ausiliarie o preparatorie possano essere soggette a tassazione.

2) È un'impresa che si costituisce con l'intenzione di portare a termine le sue attività in modo continuato nel tempo. Quanto appena affermato è difficile da precisare soprattutto all'inizio dell'attività quando si ignora quale sarà il futuro andamento della medesima. Comunque, si può affermare l'esistenza di una "stabile organizzazione" soltanto quando si pretenda "a priori" di realizzare una attività in modo continuativo.

3) L'attività si svolge con assoluta subordinazione alle direttive e all'organizzazione della società non residente. In questo modo, si ritiene che non esiste "stabile organizzazione" quando la società non residente svolge le proprie attività attraverso un agente, un committente o qualunque altro mediatore indipendente rispetto alla società, sempre che queste persone agiscano entro l'ambito della loro ordinaria attività.

4) La "stabile organizzazione" non ha una personalità giuridica diversa dal soggetto non residente, altrimenti ci troveremmo davanti ad una filiale ubicata in Spagna. Le filiali sono delle società spagnole e di conseguenza sono sottoposte a gravame in Spagna come tutte le altre società residenti, senza alcuna specialità.

Queste caratteristiche ci permettono di distinguere senza difficoltà, il concetto di stabile organizzazione da quello di succursale. Il concetto di stabile organizzazione è tratto dal Diritto tributario e di conseguenza è un concetto autonomo rispetto alle qualificazioni che hanno le sedi delle società non residenti in altri rami del Diritto. Tuttavia, la succursale non è una categoria del Diritto tributario, bensì del Diritto commerciale e di conseguenza è definita nel Regolamento del Registro delle Imprese come: *"sede secondaria dotata di una rappresentanza stabile e di una certa autonomia di gestione, attraverso la quale si svolgono tutte o parte delle attività della società"*. In questo modo, le succursali, intese come sedi permanenti dove si svolgono con abitualità le attività di una società, sono sempre stabili organizzazioni, ma non è vero il contrario, vale a dire non tutte le stabili organizzazioni (ad esempio, un ufficio di rappresentanza senza autonomia di gestione) sono succursali.

La Legge dell'Imposta elenca una serie di presupposti al verificarsi dei quali si ritiene sussista una stabile organizzazione. Cercherò di sintetizzare tutti questi presupposti. Una classificazione possibile potrebbe essere la seguente:

1) In primo luogo, ci si riferisce agli stabilimenti burocratici, che sono le sedi dirigenziali, le succursali e gli uffici di rappresentanza. Questa fattispecie indica l'esistenza di un'organizzazione amministrativa dell'at-

tività del soggetto non residente. "Sede dirigenziale" fa riferimento a direzione e controllo degli affari mentre "ufficio" fa riferimento a centri amministrativi senza organi di direzione. Succursale, invece, è un concetto molto più ampio, equivalente a quello di sede secondaria dove si espletano totalmente o parzialmente delle attività da parte del non residente, ma con un contenuto strettamente economico, giacché la succursale non gode di personalità giuridica.

2) In secondo luogo, ci si riferisce agli stabilimenti produttivi, vale a dire le fabbriche, le officine, i magazzini, ecc., i quali sono sedi permanenti prevalentemente produttive, a differenza di quelli burocratici che hanno un carattere gestionale e amministrativo.

3) In terzo luogo, ci si riferisce ai luoghi di estrazione delle risorse naturali, vale a dire, le miniere, gli oleodotti, i gasdotti, i cantieri, gli impianti agricoli e forestali, ecc. Tutti questi casi hanno una caratteristica comune che è l'estrazione delle risorse naturali. La loro qualifica come stabile organizzazione deriva più dalla attività che espleta la persona o società residente che dall'impianto dove questa attività si svolge.

4) In quarto luogo, ci si riferisce ai lavori di costruzione, installazione o montaggio di una determinata durata, e più precisamente quelli eccedenti i dodici mesi di durata. La qualifica di questi lavori, installazioni o montaggi come stabili organizzazioni dipende dunque più dalla durata che dall'attività in se stessa o dal tipo di impianto usato.

In conclusione, una persona o una società non residente opera in Spagna mediante una stabile organizzazione quando quest'ultima espleta abitualmente, nel nostro territorio, una attività imprenditoriale avvalendosi di una "sede fissa" con una certa continuità e abitualità.

2. *Diversità di stabili organizzazioni nel territorio spagnolo*

Nel caso in cui una persona fisica o una società non residente possieda diverse "stabili organizzazioni" in territorio spagnolo, la Legge considera che questi ultimi sono delle stabili organizzazioni diverse e di conseguenza saranno tassate separatamente nel caso in cui si verifichino le seguenti circostanze:

- Che in ognuna di loro siano svolte attività chiaramente differenziabili.
- Che la gestione delle stesse sia svolta in modo separato, il che implica il possesso di un diverso codice fiscale e di una diversa denominazione sociale.

Quando esistano diverse stabili organizzazioni, la tassazione di ognuna di loro dovrà essere realizzata in modo indipendente senza che in nessun caso sia possibile compensare i loro rispettivi redditi.

C) Ipotesi di non soggezione

La descrizione del presupposto d'imposta che abbiamo appena realizzato mette in rilievo come il legislatore cerca di fare comprendere in quest'ultimo il maggior numero possibile di casi. Questo provoca un ampliamento smisurato dell'ambito materiale dell'imposta fino al punto che il proprio legislatore si è visto obbligato a limitarlo, mediante l'inclusione di casi di non soggezione. Così, si considerano ottenuti in Spagna e di conseguenza non saranno tassati dall'IRNR i seguenti redditi dei non residenti:

a) I redditi derivanti da prestazioni di servizi professionali, studi, progetti, assistenza tecnica, appoggio alla gestione, sempre che le predette prestazioni siano state eseguite interamente all'estero e siano direttamente vincolate ad attività economiche o professionali dell'altro Paese con eccezione di quelle che facciano riferimento a beni ubicati nel territorio spagnolo.

b) I redditi percepiti da attività interamente realizzate all'estero. Per esempio, i redditi derivati dalla compravendita internazionale di merci, incluse le commissioni di mediazione e le spese accessorie.

c) I redditi prodotti da stabili organizzazioni ubicate all'estero quando si tratti di prestazioni direttamente vincolate alla loro ordinaria attività.

d) I redditi di lavoro dipendente quando quest'ultimo sia stato realizzato interamente all'estero ed i redditi siano ivi soggetti ad un'imposta di carattere personale.

e) I redditi derivanti da beni immobili siti all'estero.

D) Esigibilità

La configurazione del presupposto d'imposta deve completarsi facendo riferimento all'aspetto temporale. Esiste sul punto una gran differenza tra i redditi conseguiti mediante una stabile organizzazione e i redditi conseguiti senza la mediazione di quest'ultima.

Nel primo dei casi si applicano con carattere generale le regole dell'Imposta sulle Società. In questo modo il periodo d'imposta coincide con l'esercizio economico dichiarato dalla stabile organizzazione senza che questo possa andare oltre i 12 mesi. Quando non si sia dichiarato diversamente, si intende relativo all'anno solare.

Sono casi speciali di conclusione del periodo d'imposta le seguenti cinque ipotesi:

- Cessazione delle attività svoltesi nella stabile organizzazione.

- Cancellazione dell'investimento inizialmente realizzato nella stabile organizzazione.
- Trasferimento della stabile organizzazione ad un'altra società.
- Trasferimento di residenza della sede principale della società in Spagna in modo tale che la nuova società sarà soggetta all'imposta sui redditi delle persone fisiche residenti (e ovviamente non avrà più senso parlare di tassazione separata della stabile organizzazione).
- Morte del titolare della stabile organizzazione.

L'imposta diventa esigibile l'ultimo giorno del periodo d'imposta.

Quando i redditi siano stati conseguiti senza la mediazione di una stabile organizzazione, la regola generale è quella di affermare che l'imposta diventa esigibile quando il reddito diventi esigibile. Tuttavia esistono delle regole speciali che possono essere così riassunte:

a) L'imposta diventerà esigibile al momento dell'incasso dei redditi nel caso in cui l'incasso si sia verificato in un momento precedente al momento nel quale i redditi diventano esigibili.

b) Nel caso di plusvalenze, l'imposta diviene esigibile nel momento in cui si verifica l'incremento patrimoniale.

c) L'imposta dovuta per i redditi presunti derivanti dalla titolarità di beni immobili urbani non ceduti a terzi sarà esigibile il 31 dicembre di ogni anno.

d) L'imposta dovuta per i redditi di lavoro dipendente o di capitale sarà esigibile il 31 dicembre di ogni anno (sempre che non sia stato possibile precisare un momento concreto di esigibilità).

Nell'imposta dei non residenti senza stabile organizzazione, non si può parlare proprio di un periodo impositivo giacché l'imposta diviene esigibile con riferimento ad ogni operazione realizzata. Un altro discorso è che, a volte, debbano essere dichiarate le operazioni, vale a dire i redditi di un dato periodo di tempo. Su questo punto tornerò dopo.

III. Esenzioni

La legge dell'IRNR, dovuta a diversi criteri di politica economica (attrazione di capitali nelle operazioni finanziarie internazionali, libera circolazione dei capitali, ecc.), dichiara espressamente che saranno esenti una serie di redditi sempre che siano conseguiti da persone o società non residenti nel territorio spagnolo. Si tratta di una esenzione oggettiva collegata ai redditi conseguiti e che opera tuttavia a favore di certe persone o società. Le summenzionate esenzioni sono le seguenti:

1) I redditi esenti dall'IRPF (TFR, prestazioni per incapacità assoluta o grave invalidità, pensioni derivanti dalla Guerra Civile, prestazioni

per atti di terrorismo, borse di studio pubbliche, assegni alimentari, vincite a estrazioni pubbliche, premi letterari o artistici, ecc.). Saranno esenti le pensioni di anzianità riconosciute agli emigranti spagnoli.

2) Gli interessi e le plusvalenze mobiliari (valori mobiliari di reddito fisso o variabile, prestiti rappresentati mediante valori o meno, ecc.) conseguiti senza la mediazione di una stabile organizzazione da parte di residenti di un altro Stato della U.E.

Questa esenzione non sarà applicabile quando gli interessi e le plusvalenze siano stati conseguiti in Paesi o territori considerati (mediante apposito Regolamento) come paradisi fiscali ed in questo caso saranno pienamente soggetti a tassazione in Spagna.

Questa esenzione non si verifica nell'ipotesi di plusvalenze derivate dalla trasmissione di azioni, partecipazioni o altri diritti in società non residenti nei seguenti casi: a) quando l'attivo della suddetta società sia formato principalmente, direttamente o indirettamente da beni immobili siti in territorio spagnolo; e b) quando in alcun momento, durante il periodo dei dodici mesi precedenti alla suddetta trasmissione, il soggetto passivo abbia partecipato, direttamente o indirettamente in almeno il 25 per cento del capitale o il patrimonio della predetta società.

3) Gli interessi e le plusvalenze derivanti dal Debito Pubblico (Titoli di Stato) conseguiti da non residenti senza l'intermediazione di una stabile organizzazione.

Questa esenzione, così come la precedente, è condizionata al fatto che gli interessi e le plusvalenze non siano conseguiti in Paesi considerati "paradisi fiscali".

4) I capital gains o le plusvalenze derivanti da buoni, obbligazioni, ecc. emessi in Spagna da persone fisiche o giuridiche non residenti senza mediazione di una stabile organizzazione, qualunque sia il luogo di residenza delle istituzioni di credito che abbiano agito come intermediari finanziari.

Questa esenzione non viene applicata quando il titolare dei valori mobiliari sia una stabile organizzazione sita in Spagna: i suddetti redditi (utili o plusvalenze) saranno soggetti all'Imposta e, se il caso, alla relativa ritenuta alla fonte, che sarà operata dalla società di intermediazione finanziaria residente che abbia agito come depositaria dei suddetti valori.

5) I redditi derivanti da conti "correnti di non residenti" pagati nel territorio spagnolo a non residenti, a meno che il pagamento sia stato effettuato ad una stabile organizzazione sita in Spagna dalla Banca di Spagna, dalle Banche e Casse di Risparmio, dalle Casse di Risparmio rurali, dalle Cooperative di credito e da altri istituzioni di credito riconosciute.

6) Gli utili o le plusvalenze conseguiti nel territorio spagnolo, senza la mediazione di una stabile organizzazione, provenienti dalla locazione, cessione o trasmissione di containers o di navi o aeronavi "a scafo nudo" (vale a dire, senza armare né allestire), utilizzati nella navigazione marittima o aerea internazionale

L'espressione "navigazione internazionale" deve essere interpretata nel senso più comune (art. 23.2 LGT) così come affermato dalla Direzione Generale dei Tributi nella Risposta alla consultazione 5 novembre 1992, senza essere applicabili la definizione contenuta nella legislazione IVA. In questo modo, per navigazione internazionale dovrà intendersi "quella che si realizza dal territorio spagnolo o da un Paese estero, con destinazione un altro Paese estero o viceversa, senza che l'effettuazione di eventuali scali intermedi influisca sulla considerazione dell'utilizzo della nave o aeronave in navigazione internazionale".

7) Gli utili distribuiti da parte di società filiali residenti in Spagna alla società madre residente in altri Paesi membri dell'U.E.. Questa esenzione non implica altro che la ricezione nel diritto spagnolo di quanto contenuto nella Direttiva 90/435/CEE del Consiglio, del 23 luglio 1990, relativa al regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi.

La regolamentazione della esenzione è complessa e sarà quindi necessario riassumere il suo contenuto. Dal punto di vista soggettivo, dovranno verificarsi i seguenti requisiti:

a) Entrambe le società (madre e figlia) devono essere soggette e non esenti ad alcuni dei tributi che gravino i benefici delle persone giuridiche degli Stati membri, e che vengono menzionate nella propria Direttiva 90/435/CEE. Questi tributi sono, ad esempio, l'I.S (Imposta di Società in Spagna), "l'împot sur les sociétés" (in Francia), la "corporation tax" (nel Regno Unito), oppure l'IRPEG in Italia.

L'espressione "essere soggette e non esenti" potrà fare sorgere molti problemi quando ci troveremo di fronte a società che beneficiano di alcuna esenzione parziale. La DGT (in risposta 16 luglio 1992) ha considerato che non si perde il diritto all'esenzione per il solo fatto che la società madre (residente all'estero) sia beneficiaria di esenzioni parziali. Il Tribunale Superiore di Giustizia di Andalucia, nella sentenza 8 aprile 1997 (JT 536) ha denegato l'esenzione alla società madre (olandese) perché gli utili provenienti dalla società figlia (spagnola) erano considerati esenti in Olanda.

b) Le società madri e figlie devono osservare alcune delle forme stabilite nell'Annesso della Direttiva 90/435/CEE. Per quanto riguarda il Diritto spagnolo, le forme ammesse sono le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata e gli enti di diritto pubblico che operino in regime di diritto privato.

Questo requisito ammette qualche eccezione. Così, la Legge stabilisce che il Ministero delle Finanze potrà, sotto condizione di reciprocità, applicare questa esenzione alle società figlie che adottino una forma giuridica diversa. La flessibilità che implica l'introduzione di una siffatta eccezione (propiziata dagli organi dell'U.E.) non ha avuto ancora alcun riscontro nella pratica.

c) La residenza delle società verrà determinata conforme alla legislazione di ogni Stato membro in conformità con le Convenzioni contro la doppia imposizione. La residenza ammette qualunque mezzo di prova senza che possa essere esclusa l'assistenza amministrativa tra gli Stati membri. In questo senso la sentenza del Tribunale di Giustizia delle Comunità Europee 12 aprile 1994 (Caso C-1/1993, Halliburton).

I requisiti oggettivi sono i seguenti:

a) Gli utili devono essere conseguiti a titolo di socio. In questo senso la Direzione Generale dei Tributi, nella Risoluzione 8 giugno1992, esclude dall'esenzione i dividendi pagati all'usufruttuario delle azioni di una società figlia.

b) Si intende per società madre, la società che possiede nel capitale di un'altra società una partecipazione diretta di almeno il 25 per cento. Quest'ultima società sarà considerata come società figlia.

Sempre sotto condizione di reciprocità, il Ministero delle Finanze potrà applicare l'esenzione ai dividendi distribuiti ad una società madre che possieda nel capitale della società figlia residente in Spagna una partecipazione diretta di almeno il 10 per cento. Ad ogni modo, devono compiersi il resto dei requisiti ai quali stiamo facendo riferimento.

c) Sarà necessario che la partecipazione venga mantenuta durante un anno. La Legge osserva due ipotesi diverse alle quali viene riconoscendo un regime diverso:

- Il primo si verifica quando la partecipazione si è mantenuta in maniera ininterrotta durante l'anno precedente al giorno in cui sia esigibile il beneficio da distribuire. In questo caso, anche se non è menzionato in modo espresso, l'esenzione è riconosciuta.

- Il secondo dei requisiti si verifica quando essendo già esigibile il beneficio da distribuire, non è trascorso il termine di un anno. In questo caso, l'imposta sarà esigibile come se non esistesse l'esenzione e successivamente, dopo il compiersi dell'anno di possesso della partecipazione, si intenderà esistente l'esenzione e si rimborserà l'importo versato.

Questa regola, che ricorda la liquidazione cautelare alla quale fa riferimento l'art. 74.2 della LGT, è stata stabilita come reazione ad una conosciuta Sentenza del Tribunale di Giustizia delle Comunità Europee del 17 ottobre 1996 (Cause riunite C-283/94, C-291/94 e C-292/94. Denkavit, Vitic e Vormeer), nella quale è stabilito che il periodo di possesso della

partecipazione nella società figlia erogatrice dei dividendi è responsabile solidale dell'imposta dovuta.

d) La legislazione spagnola contiene una clausola anti-abuso ammessa dalla Direttiva 90/435/CEE. In questo modo, l'esenzione non si applica quando la maggioranza dei diritti di voto della società madre sia posseduta, direttamente o indirettamente, da persone fisiche o giuridiche non residenti nell'Unione Europea.

Questa clausola contiene tre eccezioni (ipotesi nelle quali sì che si riconosce l'esenzione):

- Quando la società madre svolga una attività economica direttamente relazionata con quella svolta dalla società figlia.

- Quando la società madre abbia per oggetto la direzione e la gestione della società figlia mediante una adeguata organizzazione dei mezzi personali e materiali. La Direzione Generale dei Tributi, nella Risoluzione 10 novembre 1995 intende che esiste la suddetta organizzazione quando esiste un Consiglio di Amministrazione oppure un Amministratore che gestisce la partecipazione della società figlia. Questa dottrina che trova senso nell'applicazione della trasparenza fiscale internazionale (normativa CFC) può determinare la non operatività della clausola anti-abuso.

- Quando si provi che la società madre è stata costituita per motivi economici validi, e non per beneficiare indebitamente dell'esenzione.

e) Non sarà nemmeno applicabile l'esenzione quando la società madre abbia la sua sede legale in un Paese o territorio qualificato come "paradiso fiscale"

8) I redditi derivanti dalle trasmissioni di valori mobiliari realizzate nella borsa da parte di soggetti non residenti senza la mediazione di una stabile organizzazione, sempre che questi ultimi siano residenti in uno Stato che abbia sottoscritto con la Spagna una Convenzione contro la doppia imposizione con clausola di scambio di informazioni.

9) I redditi conseguiti dalle società di navigazione marittima o aerea residenti all'estero le cui navi o aeronavi tocchino territorio spagnolo, che siano stati dichiarati esenti, sotto condizione di reciprocità, da parte del Ministero delle Finanze (anche se possiedano agenti in Spagna).

IV. Soggetti passivi e responsabili

A) Soggetti passivi

La Legge soltanto qualifica espressamente come soggetti passivi i contribuenti, ma a nostro avviso, è possibile comprendere nella suddetta ca-

tegoria altri soggetti che possono essere considerati come sostituti del contribuente. In questo punto parleremo di entrambe le categorie.

Sono contribuenti, le persone fisiche e giuridiche non residenti in Spagna. La legge non dà alcuna definizione del "non residente". Di conseguenza, la non residenza in territorio spagnolo viene definita per esclusione, vale a dire, tutte le persone che non abbiano i requisiti necessari per essere considerati come residenti nel nostro territorio, saranno considerati come non residenti.

Evidentemente, è necessario un ulteriore approfondimento che ci porta a distinguere fra le persone fisiche e le persone giuridiche.

Per quanto riguarda le prime, secondo la normativa dell'IRPF, sono considerati come non residenti le persone che:

a) Rimangono più di 183 giorni, durante l'anno solare, fuori dal territorio spagnolo.

b) La sede principale delle loro attività imprenditoriali o professionali non si trova in Spagna e nemmeno i loro interessi economici.

La legislazione spagnola individua la residenza, come appena rilevato, nella pura presenza in territorio spagnolo durante, almeno, 183 giorni all'anno. Questa regola viene integrata con un'altra che stabilisce che per raggiungere il suddetto termine si dovrà ignorare l'assenza dal territorio spagnolo, salvo prova contraria della presenza temporale del soggetto in un altro Paese. Nella gran maggioranza dei casi, non esiste alcun problema per provare tale presenza, tuttavia potrebbe accadere che la suddetta prova non fosse possibile (per esempio, perché la persona risiede in vari Paesi senza raggiungere in nessuno di questi la cifra di 183 giorni di permanenza). In questo caso, potrebbero applicarsi le norme stabilite nelle Convenzioni per evitare la doppia imposizione. In ordine di priorità, queste regole sono le seguenti:

1) Il soggetto (persona fisica) si considera residente nello Stato dove abbia la propria abitazione permanente.

2) Quando disponga di una abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, sarà considerato residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche siano più strette.

3) In difetto di quanto appena esposto, il soggetto sarà residente nello Stato del quale abbia la nazionalità.

Queste regole sono integrate con altre, che possono essere sintetizzate nel seguente modo:

a) Quando abbiano la residenza in Spagna il coniuge o i figli minorenni a proprio carico. In questo caso sarà necessario provare che non si è residente in Spagna.

b) Se il soggetto rimane almeno 183 giorni all'anno in un Paese estero, non si computano i giorni che trascorre effettivamente in Spagna.

c) Neppure si computeranno i soggiorni temporali in Spagna dovuti ad obblighi assunti mediante accordi di collaborazione culturale o umanitaria con le Amministrazione Pubbliche spagnole, sempre che i suddetti accordi siano a titolo gratuito.

d) In base ad una presunzione legale, sono considerati come non residenti i membri del corpo diplomatico, degli organi consolari nonché delle organizzazioni internazionali, anche se fisicamente si trovano in Spagna.

e) Nel caso in cui, il contribuente abbia fissato la propria residenza in un territorio considerato come "paradiso fiscale", si considera che egli risieda in Spagna sia nel periodo impositivo corrente che nei quattro successivi.

Per quanto riguarda le società, si intende che queste sono residenti in Spagna quando:

1) Siano state costituite conformemente alle leggi spagnole.

2) Abbiano la sede sociale in Spagna.

3) Abbiano la loro sede di direzione effettiva in territorio spagnolo, vale a dire, quando la direzione e il controllo delle loro attività siano radicati in Spagna.

La determinazione della residenza delle società non provoca gravi problemi nella pratica, ed è per questo motivo che l'Amministrazione spagnola non ha avuto modo di pronunciarsi su questo aspetto con molta frequenza. Le volte in cui si è pronunciata, ha considerato una società residente in Spagna nonostante quest'ultima fosse stata costituita e avesse fissato la propria sede sociale fuori dalla Spagna, e ciò in quanto aveva tenuto le riunioni del Consiglio di Amministrazione nel nostro Paese, presso il quale era stata tenuta la contabilità e tutta la documentazione commerciale.

La Legge riconosce espressamente l'esistenza di un sostituto del contribuente nel caso di quelle società intermediarie operanti nel mercato del Debito Pubblico con titoli scritturali, che devono adempiere agli obblighi tributari del contribuente, operante senza la mediazione di una stabile organizzazione, relativamente ai redditi di capitale derivanti dai Titoli del Debito Pubblico (Lettere del Tesoro, ecc.) stabiliti dal Ministro delle Finanze sempre che evidentemente non godano dell'esenzione.

Inoltre, sempre sotto la veste formale dell'operatore della ritenuta, la Legge riconosce altri sostituti d'imposta del contribuente, e più precisamente le società o persone giuridiche (sempre che svolgano attività economica) residenti in Spagna che paghino redditi soggetti a gravame, quando la ritenuta coincide con la quota tributaria.

B) Responsabili

Con il fine di rinforzare l'effettività dell'IRNR (Imposta sul reddito dei non residenti) vengono stabiliti nella Legge i seguenti casi di responsabilità:

a) Sono responsabili solidali i pagatori dei redditi conseguiti da persone fisiche non residenti senza la mediazione di una stabile organizzazione.

b) Sono allo stesso modo responsabili solidali, i depositari o i gestori dei beni o dei diritti dei non residenti non relativi ad una stabile organizzazione.

La disciplina della responsabilità viene completata da una serie di regole:

1) Nonostante il fatto che in molte occasioni coincidono, dobbiamo rilevare come il rappresentante del non residente non sempre è il responsabile di quest'ultimo. Soltanto si verificherà quest'ultima ipotesi quando il primo sia a sua volta depositario, gestore o pagatore dei relativi beni, diritti o redditi. Su questo punto la risposta della DGT 13 ottobre 1992.

2) Non è responsabile il depositario, gestore o pagatore che operi a sua volta la ritenuta, facendo salve le responsabilità derivanti da quest'ultima condizione.

3) Non si considera che una persona fisica o giuridica è un pagatore quando si limita ad effettuare una semplice mediazione di pagamento, vale a dire, quando paga una somma in nome e per conto di un terzo. La Sentenza della "Audiencia Nacional" 24 settembre 1996 (JT 1144) considera che la prova della suddetta condizione deve presentarla proprio il pagatore, non essendo sufficiente la prova dell'utilizzo della carta intestata della società della quale si cerca di essere un semplice intermediario.

4) Anche se tutte le ipotesi alle quali abbiamo fatto riferimento sono relative alla responsabilità solidale, esistono sensibili divergenze fra di loro. Nel caso di pagamento dei redditi di capitale la responsabilità sarà esigibile senza necessità di esistenza di alcun atto amministrativo privo di derivazione della responsabilità. Nei casi di depositari o gestori, la responsabilità sarà richiesta mediante il predetto atto amministrativo di derivazione della responsabilità.

C) Rappresentanti

La Legge stabilisce per i non residenti l'obbligo di nominare una persona fisica o giuridica residente in Spagna perché li rappresentino di-

nanzi l'Amministrazione tributaria relativamente ai loro doveri ed obblighi derivanti da questa imposta, e sempre che si verifichino le seguenti circostanze:

- Che operino in Spagna mediante una stabile organizzazione.
- Che percepiscano in Spagna, senza la mediazione di una stabile organizzazione, redditi derivanti da prestazioni di servizi, assistenza tecnica, opere di installazione o di montaggio derivanti da contratti di ingegneria o, in genere derivanti da attività commerciali.
- Che siano richiesti dalla Amministrazione Tributaria in ragione dell'ammontare e delle caratteristiche dei redditi conseguiti.

Come abbiamo poc'anzi rilevato, il rappresentante non è "di per sé" responsabile dei tributi dovuti dal rappresentato non residente, a meno che ovviamente questo primo non compia alcuna delle condizioni che danno luogo alla responsabilità. Come stabilito dalla risposta della DGT 18 febbraio 1997, con la nomina del rappresentante si cerca un interlocutore valido con il quale il Fisco possa essere in contatto per l'applicazione delle norme tributarie dei non residenti.

La nomina del rappresentante dovrà essere comunicata alla Amministrazione tributaria alla quale deve presentarsi la dichiarazione dell'imposta, nel termine di due mesi dal momento che questa prima si verifichi. La comunicazione dovrà essere accompagnata dalla accettazione espressa del rappresentante (logicamente quando la comunicazione sia effettuata dal soggetto passivo).

Nel caso di stabili organizzazioni, sono considerati rappresentanti quelli che risultino tali nel Registro delle Imprese o in sua assenza quelli che abbiano la facoltà di concludere contratti nel loro nome, sempre che gli uni e gli altri siano residenti nel territorio spagnolo. In caso contrario, esiste il dovere specifico di nomina del rappresentante nei termini sopraindicati.

L'inadempimento di questo dovere di nomina dei rappresentanti costituisce una infrazione tributaria semplice e sarà sanzionato con multa da 25.000 fino a 1.000.000 pesetas.

D) L'imposizione in Spagna dei residenti nell'U.E.

La normativa dell'Imposta contempla una fattispecie particolare secondo la quale un contribuente (vale a dire, un soggetto non residente in Spagna) sceglie di essere tassato dall'IRPF spagnola. Tale inclusione ha lo scopo di uniformare la legislazione interna spagnola all'orientamento giurisprudenziale creato dalle summenzionate Sentenze della Corte di Giustizia delle Comunità Europee 14 febbraio (C-Schumacker) e 11 ago-

sto 1995 (C-Wielockx), ed implica l'accettazione di alcuni dei principi ispiratori della Raccomandazione della Commissione 94/79/CEE 21 dicembre 1993, della quale abbiamo già parlato precedentemente.

Perché un non residente possa optare per la tassazione dell'IRPF spagnola si devono verificare i seguenti requisiti:

a) Deve trattarsi di una persona fisica residente in un altro Paese membro dell'UE, con eccezione dei territori qualificati come paradisi fiscali.

b) Questa persona deve avere ottenuto durante l'esercizio (anno solare), redditi di lavoro dipendente o d'impresa per un ammontare minimo di un 75% della totalità del proprio reddito.

c) I suddetti redditi devono essere stati effettivamente tassati dall'IRNR (Imposta sul reddito dei non residenti).

Per quanto riguarda la procedura di applicazione di questo regime, segnaliamo che essa ha inizio con la domanda del contribuente (la normativa non segnala nessun termine e di conseguenza sarà applicabile il termine di prescrizione). Previa richiesta dei dati e degli antecedenti necessari, l'Amministrazione accetterà o rifiuterà la domanda, procedendo nel primo caso ad effettuare una liquidazione applicando le regole dell'IRPF. Nel caso in cui l'ammontare che derivi dalla liquidazione sia inferiore alle somme già versate, si procederà al rimborso delle somme pagate in eccesso, utilizzando al riguardo regole simili a quelle esistenti per l'IRPF.

Questo regime cerca soprattutto di risolvere i problemi derivanti dalla tassazione dei cosiddetti lavoratori di frontiera, vale a dire, tutte quelle persone che hanno la loro residenza ad un lato della frontiera ed invece percepiscono i loro redditi nell'altro lato. Tuttavia, questi problemi si risolvono più facilmente nel caso in cui esista una Convenzione per evitare la doppia imposizione internazionale che di solito riconosce la potestà di imposizione esclusiva in capo al Paese di residenza. Inoltre, la regolamentazione e l'applicazione di questo regime può essere così riassunta:

1) La norma si applica a tutte le persone fisiche assoggettate all'imposta sul reddito in un altro Stato membro dell'U.E., ma questo concetto non viene definito, né tanto meno è stata elaborata una lista con le imposte dei Paesi comunitari che sono considerate analoghe all'IRPEF spagnola, come invece è successo in altre occasioni.

2) Le norme spagnole per consentire ad un soggetto di stabilire la propria residenza in un altro stato dell'U.E., sembrano richiedere la permanenza fisica all'interno dello Stato comunitario, senza fare riferimento a nessun tipo di collegamento a livello economico. In questo senso le regole previste si applicano unicamente a quelle persone che svolgono la

propria vita personale in uno Stato diverso da quello in cui svolgono la loro vita economica.

Al fine di potere provare la propria residenza sarà consigliabile la presentazione di un certificato rilasciato dalle autorità competenti; tuttavia potrà essere considerato ammissibile qualunque altro mezzo di prova ammesso dalla legge.

3) I redditi che hanno diritto all'applicazione di questo regime sono numerosi nel Diritto spagnolo, potendosi affermare che sono inclusi tutti i redditi a cui fa riferimento la Raccomandazione del 1993 e più precisamente: i redditi di lavoro dipendente presenti o passati, i redditi di lavoro autonomo (derivati dall'espletamento di attività professionali e artistiche), i redditi fondiari nonché i redditi d'impresa (derivati dall'espletamento di attività industriali e commerciali, incluse in quest'ultima fattispecie anche quelle ottenute attraverso una stabile organizzazione).

4) Il Diritto spagnolo ha confermato la percentuale del 75% fissata dalla Raccomandazione sopramenzionata, rispetto ai redditi percepiti in Spagna. Questa percentuale, è peraltro, inferiore a quella stabilita dalle Sentenze della Corte di Giustizia alle quali abbiamo fatto riferimento precedentemente. Inoltre sarà necessario che i contribuenti abbiano pagato l'IRNR (Imposta sul reddito dei non residenti) durante il corrispondente periodo impositivo. Il potere di determinare questa percentuale viene attribuito all'Amministrazione Tributaria spagnola. Nonostante ciò, si rende imprescindibile sia la collaborazione del contribuente che quella dello Stato di residenza del medesimo. Senza questa collaborazione il sistema risulta impossibile da applicare.

5) Per quanto riguarda la tassazione dei redditi familiari, questa possibilità è subordinata al verificarsi di alcuni requisiti. Alcuni di questi sono requisiti materiali (come, per esempio, la percezione di redditi in Spagna), ed altri sono formali (questo è il caso della residenza del coniuge in un altro Paese dell'U.E. e la richiesta di applicazione del regime, da parte di tutti i membri della famiglia.

6) Per quanto riguarda l'ambito oggettivo del regime, deve essere rilevato che il gravame non spiega i suoi effetti sul reddito complessivo del non residente, bensì unicamente sui redditi ottenuti in Spagna. Di conseguenza, non saranno applicabili le regole del Diritto interno previste per evitare la doppia imposizione internazionale.

E) Domicilio fiscale

L'esame degli elementi soggettivi dell'Imposta sul reddito dei non residenti deve completarsi con una menzione del domicilio fiscale. Su que-

sto punto, dobbiamo distinguere il conseguimento dei redditi con o senza la mediazione di una stabile organizzazione.

Quando esista una stabile organizzazione, il domicilio fiscale sarà il seguente:

a) La regola generale sarà il luogo dove sia ubicata l'effettiva gestione amministrativa e direzionale della società.

b) Quando non si possa stabilire in base ai criteri precedenti, il domicilio sarà il luogo dove sia ubicato il maggior valore delle immobilizzazioni.

Quando i redditi siano conseguiti mediante una stabile organizzazione le regole da tenere in conto saranno le seguenti:

1) I non residenti avranno il domicilio fiscale del loro rappresentante.

2) In caso di assenza di rappresentante il domicilio fiscale sarà quello del responsabile solidario. Dobbiamo rilevare che se esistendo l'obbligo non si fosse designato il rappresentante, le modifiche realizzate nel domicilio sociale del rappresentante avranno lo stesso valore e produrranno gli stessi effetti che se fossero state realizzate al contribuente.

3) In presenza di redditi derivati da beni immobili, sarà considerato domicilio fiscale, in assenza di quello del rappresentante, il luogo di ubicazione dei suddetti immobili.

V. Base imponibile

I non residenti che abbiano conseguito dei redditi in territorio spagnolo potranno assoggettarsi all'imposta in due modi diversi asseconda che abbiano conseguito i redditi con o senza la mediazione di una stabile organizzazione sita in territorio spagnolo.

- Se i redditi sono percepiti mediante una stabile organizzazione, saranno tassati insieme al reddito complessivo conseguito dalla suddetta stabile organizzazione. Dovunque questi siano stati conseguiti.
- Se i redditi sono percepiti senza la mediazione di una stabile organizzazione, ogni singolo reddito dovrà essere tassato separatamente.

Questa distinzione determina l'esistenza non solo di due forme di tassazione ma più esattamente di due regimi tributari diversi per quanto riguarda la determinazione della base imponibile.

A) Con stabile organizzazione

Nella determinazione della base imponibile della stabile organizzazione si distinguono tre regimi: il regime generale o comune, il regime di

quelle stabili organizzazioni che non chiudono un ciclo commerciale completo ed il regime della stabili organizzazioni con una attività di durata limitata nel tempo.

1. *Regime generale o comune*

La base imponibile della stabile organizzazione viene determinata con riferimento alle regole del regime generale dell'imposta sulle Società, le quali sono già state esaminate nel precedente capitolo (sul punto la SAN 11 marzo 1999 JT 1476) anche se con una serie di precisazioni e più precisamente:

1) Le operazioni realizzate tra la stabile organizzazione e la casa centrale del non residente oppure tra questa prima ed altre stabili organizzazioni o altre società a questa prima vincolate, saranno valorizzate al prezzo di mercato.

2) Non saranno deducibili i pagamenti che la stabile organizzazione abbia realizzato a favore della casa centrale o ad alcuna delle proprie stabili organizzazioni sotto forma di canoni, interessi, commissioni derivanti da prestazioni di assistenza tecnica o per l'uso di altri beni o diritti, ad eccezione degli interessi per gli anticipi tra istituzioni di credito i quali sì che saranno deducibili.

3) La stabile organizzazione può anche portarsi in deduzione una parte ragionevole delle spese di direzione e le spese generali di amministrazione sopportate dalla casa centrale della società non residente.

Uno dei problemi principali derivati dalla considerazione di queste spese è quello di determinare concetti che rientrano nella definizione generale. L'Amministrazione finanziaria spagnola riconosce un criterio ampio, sempre che le spese siano relative alla attività svolta dalla stabile organizzazione. Per esempio, l'Amministrazione finanziaria ha accettato che una Assicurazione distribuisca le spese relative alla riassicurazione fra le diverse succursali con riferimento ai rischi assicurati (risposta della DGT 16 marzo 1982), o che una succursale bancaria si porti in deduzione gli importi pagati alla casa madre per l'ottenimento di fondi per il suo collocamento nel mercato spagnolo, sempre che l'aliquota applicata sia analoga a quelle normalmente applicabili nei mercati interbancari (risposta della DGT 22 luglio 1981), o che una stabile organizzazione si porti in deduzione come spesa l'imputazione realizzata dalla casa madre per l'utilizzo temporale di un attivo di sua proprietà (risposta della DGT 6 giugno 1991).

Perché le spese di direzione e amministrazione possano portarsi in deduzione si dovranno verificare i seguenti requisiti:

- Che queste ultime risultino dalle scritture contabili della stabile organizzazione.

- Che mediante una memoria informativa presentata insieme alla dichiarazione risultino gli importi, i criteri ed i moduli di ripartizione.
- Che esista una razionalità ed una continuità dei criteri di imputazione scelti.

Quest'ultimo requisito della razionalità si verifica quando l'imputazione delle spese si basi nel grado di utilizzo da parte della stabile organizzazione dei diversi fattori, in relazione al loro costo totale. Nel caso in cui non fosse possibile utilizzare questo criterio, l'imputazione potrà essere realizzata tenendo conto di alcuni di questi dati: a) volume di affari; b) costi e spese diretti; c) investimento medio in immobilizzazioni materiali relative ad attività economiche; e d) investimento medio totale in elementi relativi ad attività economiche.

4) Non potranno essere mai portati in deduzione i costi del proprio capitale (interessi e altri oneri finanziari) della persona o della società non residente relativi alla stabile organizzazione.

5) La stabile organizzazione può compensare le sue basi imponibili negative secondo il regime generale dell'imposta sulle società, studiato nel precedente capitolo, ma d'accordo con il principio di "contabilità separata", che regola tutto il suo regime tributario, non possono compensarsi le basi imponibili negative di una stabile organizzazione con quelle positive di un'altra stabile organizzazione diversa anche se appartenente alla stessa persona o società non residente: soltanto potranno essere compensate le basi imponibili negative con quelle positive della stessa stabile organizzazione relative ai redditi a quest'ultima imputabili.

2. *Regime delle stabili organizzazioni che non chiudono un ciclo economico completo*

Si intende per stabile organizzazione che non chiude un ciclo economico completo, quella stabile organizzazione alla quale sono destinati tutti i prodotti o servizi ottenuti in un'altra installazione sita in Spagna, senza che si verifichi alcun tipo di controprestazione.

Queste stabili organizzazioni lavorano esclusivamente per la casa centrale o per altre stabili organizzazioni delle stessa persona o società non residente senza svolgere né attività di vendita, né di prestazione di servizi verso terzi nel nostro territorio. Di conseguenza non chiudono un ciclo economico completo (acquisto-produzione-vendita) di tutta l'azienda. Le loro attività si limitano a svolgere operazioni di tipo preparatorio o accessorio senza chiudere affari direttamente, trattandosi di semplici "centri di costo". In questo modo, un'istituzione di credito che fosse per esempio autorizzata ad agire nel nostro territorio in veste di ufficio di rappresentanza (il che implicherebbe che potrebbe svolgere unicamente

attività di tipo informativo e non le operazioni finanziarie abituali di una banca) dovrebbe assoggettarsi all'Imposta sulle società (risposta della DGT 26 marzo 1993) giacché sarebbe considerata come una stabile organizzazione che non chiude un ciclo economico completo.

La base imponibile di queste stabili organizzazioni viene determinata seguendo le seguenti regole:

- Le entrate e le spese dovranno essere valutate d'accordo con le operazioni vincolate, determinandosi così una base imponibile (negli stessi termini del regime generale studiato nel precedente capitolo, determinata dalla differenza tra entrate e spese deducibili).

- Sussidiariamente, la base imponibile verrà determinata mediante l'applicazione di una aliquota previamente stabilita dal Ministero delle Finanze (attualmente il 15 per cento) (disp. addiz. seconda OM 31 gennaio 1992) calcolata sulla totalità delle spese che abbia sopportato la stabile organizzazione. A questa somma così calcolata dovrà aggiungersi la quantità totale delle entrate accessorie (interessi, canoni ...) che non costituiscano il suo oggetto sociale, così come le plusvalenze o minusvalenze derivate dagli elementi patrimoniali propri della stabile organizzazione.

Una volta determinata la base imponibile mediante questo metodo sussidiario della aliquota, l'imposta lorda si otterrà operando su quest'ultima l'aliquota generale, senza che siano applicabili le deduzioni e gli abbuoni regolati nel regime generale dell'imposta.

3. *Regime applicabile alle stabili organizzazioni con attività di durata limitata nel tempo*

Nel caso di stabili organizzazioni la cui attività consista nella realizzazione di opere di costruzione, installazione o montaggio la cui durata sia superiore ai 12 mesi, oppure nel caso di attività economiche stagionali o di sfruttamento delle risorse naturali, sarà consentito optare per il regime impositivo più conveniente, scegliendo tra questi due:

- Il regime generale stabilito per le stabili organizzazioni.

- Il regime applicabile alle società non residenti senza stabile organizzazione.

La scelta tra questi due regimi dovrà esercitarsi nel momento in cui si richieda l'iscrizione nell'indice delle società e avrà effetto durante tutto il tempo che duri la costruzione, l'installazione o il montaggio.

Questa possibilità di scelta non è contemplata, essendo obbligatoria la tassazione relativa al regime proprio delle società non residenti senza stabile organizzazione, quando la stabile organizzazione non disponga di contabilità separata relativa ai redditi conseguiti in territorio spagnolo.

B) Senza stabile organizzazione

Il regime applicabile ai redditi percepiti senza la mediazione di una stabile organizzazione è una variante del sistema più conosciuto come withholding tax, il quale consiste nella applicazione di una aliquota di gravame sull'ammontare lordo percepito dal non residente.

La tecnica della withholding tax trova la sua ragione d'essere secondo la Amministrazione Finanziaria nella difficoltà, o meglio, nella impossibilità di stabilire con certezza le spese imputabili ai redditi isolati, essendo state sopportate al di fuori del territorio dello Stato nel quale detti redditi sono stati conseguiti.

Il regime tributario dei redditi conseguiti o percepiti in Spagna da parte di società non residenti senza stabile organizzazione si basa, in sintesi, sulle seguenti regole:

1) L'imposta si applica per ogni operazione effettuata, vale a dire, per ogni conseguimento parziale di reddito che percepisca la società non residente; di conseguenza, non esiste una data unitaria nella quale diventa esigibile l'imposta. Di conseguenza, l'imposta diventerà esigibile ogni qual volta il reddito sia stato prodotto.

2) In genere, la base imponibile è costituita dall'ammontare integro esigibile calcolato sulla base delle norme dell'IRPF (addirittura per quanto riguarda i redditi presunti, per esempio i redditi derivanti dai beni immobili urbani). La STS 3 aprile 1999 (Aranzadi 2963) ha stabilito che la base imponibile è costituita dalle somme pagate alla società madre o controllante non residente da parte di società vincolate spagnole, come controprestazione dei servizi di appoggio alla gestione ricevuti, sempre che siano stati stabiliti contrattualmente e corrispondano con l'utilizzo effettivo di detti servizi.

Esistono alcune eccezioni alla predetta regola. Sono le seguenti:

a) Nei casi di prestazione di servizi, di assistenza tecnica, opere d'installazione o montaggio derivate da contratti di ingegneria ed in genere da attività economiche svolte in Spagna senza la mediazione di una stabile organizzazione, la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare lordo esigibile e le spese dell'organico (tali come stipendi, salari, oneri sociali delle persone trasferite in Spagna o assunte in territorio spagnolo) e dell'approvvigionamento dei materiali.

b) In presenza di redditi derivanti da operazioni di riassicurazione, la base sarà costituita dagli ammontari dai premi ceduti, in riassicurazione, al riassicuratore non residente.

c) In conclusione, nel caso delle plusvalenze, la base imponibile verrà determinata dalla differenza tra il valore di trasmissione dell'elemento in questione ed il valore di acquisto a titolo lucrativo. Quando la plusvalen-

za provenga da un acquisto a titolo lucrativo il suo importo verrà costituito dal valore normale di mercato dell'elemento acquistato.

VI. Debito tributario

Per poter calcolare il debito tributario dobbiamo osservare se esiste o meno una stabile organizzazione.

A) Con stabile organizzazione

L'imposta lorda si determina applicando alla base imponibile l'aliquota del 35 per cento, tranne quando l'attività della stabile organizzazione sia di investigazione e utilizzazione di idrocarburi. In quest'ultimo caso l'aliquota sarà del 40 per cento.

All'imposta lorda possono applicarsi:

a) I diversi abbuoni e deduzioni stabilite nell'imposta sulle società tranne le deduzioni per evitare la doppia imposizione internazionale.

b) Le ritenute già sopportate, gli acconti versati e le diverse rate che siano state già pagate.

Quando le ritenute, gli acconti versati e le rate già pagate siano superiori all'ammontare risultante dall'applicazione delle deduzioni o degli abbuoni sull'imposta lorda, l'Amministrazione Finanziaria dovrà rimborsare d'ufficio il relativo eccesso.

Inoltre, la Legge, con il fine di neutralizzare i redditi conseguiti mediante una stabile organizzazione e quelli conseguiti mediante società filiali o società interposte, ha stabilito un'imposta complementare del 25 per cento sui redditi propri di una stabile organizzazione che si trasferisce all'estero. Le sue caratteristiche possono essere così riassunte:

- L'imposta tassa esclusivamente i redditi (redditi di capitale o plusvalenze) conseguiti mediante la stabile organizzazione che siano trasferiti all'estero, inclusi i pagamenti effettuati alla casa centrale o ad alcuna delle sue stabili organizzazioni sotto il titolo di canoni, interessi, commissioni come controprestazione di assistenza tecnica o per l'uso di altri beni o diritti.

- L'imposta diviene esigibile secondo il criterio di cassa, vale a dire quando si sia verificato il trasferimento dei fondi all'estero.

- La dichiarazione e il pagamento dell'imposta complementare si realizzano nei modi e nei termini stabiliti per i redditi conseguiti senza la mediazione della stabile organizzazione.

- Questa imposta non sarà applicabile, a condizione di reciprocità, sui

redditi ottenuti in territorio spagnolo mediante stabili organizzazioni di società con residenza fiscale in un altro Paese U.E.

B) Senza stabile organizzazione

L'imposta lorda si ottiene applicando sulla base imponibile costituita dai redditi lordi percepiti, le seguenti aliquote:

a) In linea generale il 25 per cento.

b) Le pensioni e i redditi passivi saranno tassati con l'aliquota risultante dall'applicazione di una tariffa progressiva (con aliquote tra l'8 e il 40 per cento).

c) I redditi di lavoro dei non residenti che lavorino nelle ambasciate e consolati spagnoli saranno tassati con una aliquota dell'8 per cento.

d) Saranno tassati con una aliquota del 18 per cento:

- I dividendi ed altri redditi di capitale derivanti dalla partecipazione nel capitale di una società.

- Gli interessi ed altri redditi conseguiti dalla cessione di capitale a terzi.

- I redditi derivanti dalla trasmissione o dal rimborso di azioni o partecipazioni rappresentative di capitale o del patrimonio delle SICAV.

e) I redditi derivanti da operazioni di riassicurazione saranno tassati con una aliquota dell'1,5 per cento.

f) Le società di navigazione aerea o marittima saranno tassate con una aliquota del 4 per cento.

g) Le plusvalenze saranno tassate con una aliquota del 35 per cento (salve le plusvalenze aventi causa nelle SICAV).

Dall'imposta lorda soltanto sarà praticata la deduzione per erogazioni liberali, ritenute operate e acconti già versati.

VII. Gestione dell'imposta

La gestione dell'IRNR non osserva particolarità significative rispetto all'IRPF o all'IS. In sintesi, i soggetti passivi sono obbligati a dichiarare i redditi conseguiti ed a versare al Fisco le somme derivanti dalla dichiarazione.

I doveri materiali e formali sono rilevanti nei casi di esistenza di stabili organizzazioni. Più precisamente:

a) Sono obbligate a tenere la contabilità separata dalle operazioni che svolgano e dagli elementi patrimoniali relativi alle predette attività.

b) Saranno soggette al resto degli oneri contabili, registrali o forma-

li esigibili dalle norme dell'IS. I soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Spagna che possano portarsi in deduzione le spese (delle prestazioni di assistenza tecnica, ecc.) dovranno tenere una contabilità abbreviata (libro registro delle entrate e delle spese).

c) Le stabili organizzazioni saranno soggette al regime di ritenute e acconti stabiliti nell'IS.

La caratteristica più importante della gestione dell'imposta fa riferimento alle ritenute. In genere chi paga dei redditi ai non residenti deve operare una ritenuta e versare al Fisco una somma coincidente nella grande maggioranza dei casi con l'imposta definitiva. Nel caso si verifichi quanto appena affermato, il contribuente sarà esonerato dall'obbligo di dichiarare.

Peraltro, esistono due questioni relative alle ritenute alle quale dobbiamo fare riferimento. La prima è la vendita di beni immobili siti in Spagna da parte di non residenti che non svolgono in quest'ultimo Paese nessuna attività economica mediante una stabile organizzazione. In questo caso la ritenuta sarà regolata secondo i seguenti principi:

a) L'acquirente sarà obbligato ad operare una ritenuta e a versare al Fisco il 5 per cento del prezzo stabilito a titolo di acconto dell'imposta che dovrà pagare il trasmittente (trattandosi di una plusvalenza).

b) Non dovrà essere operata la ritenuta:

- Quando gli immobili siano stati acquisiti più di dieci anni fa a contare dalla data della vendita e durante questo tempo non siano stati oggetto di miglioramenti.
- Quando gli immobili appartengano a società residenti in Spagna.
- Quando la controprestazione non sia corrisposta in danaro. Sul punto la Ris. TEAC 11 giugno 1999 (JT 1275).

c) L'obbligato ad operare la ritenuta dovrà versare la somma ritenuta nell'Amministrazione Tributaria del luogo dove sia ubicato l'immobile, nel termine di un mese a partire dalla data della vendita.

d) Il soggetto non residente dovrà dichiarare e versare l'imposta definitiva nel termine di tre mesi dalla scadenza del termine per versare la ritenuta.

e) L'acquirente sarà esonerato dall'operare la ritenuta quando il venditore attesti la sua non soggezione all'IRPF. Sarà anche esonerato nel caso in cui il venditore presenti un atto pubblico nel quale si attesti che l'immobile è stato acquisito più di dieci anni fa e che in quel periodo non è stato oggetto di miglioramenti.

f) Il pagamento relativo all'immobile sarà determinato dal minor valore tra la ritenuta e la relativa imposta.

La seconda questione importante è quella relativa al rimborso delle somme versate indebitamente. La normativa stabilisce che quando la ri-

tenuta o le somme versate a titolo di acconto siano superiori a quelle dovute effettivamente ai sensi delle Convenzioni contro la doppia imposizione, potrà chiedersi il rimborso dell'eccesso pagato. Il termine per richiedere il rimborso è di due anni (o quello stabilito nelle norme di applicazione delle convenzioni, che solitamente è di un anno), invece di applicarsi il termine normale di quattro anni. Questa peculiarità di difficile giustificazione è stata accettata, con delle argomentazioni discutibili, da parte della Corte di Cassazione (Tribunale Supremo) reiteratamente. Sul punto le Sentenze 24, 26 (tre), 27 (tre) e 29 gennaio; 5 (due), 7 e 10 febbraio; e 4 (due) e 19 marzo, tutte del 2000 (Aranzadi 38, 39, 382, 773, 774, 1047, 1620, 1626, 1627, 1631, 1632, 1635, 1645, 2798 e 2799).

Di opinione contraria è la Sentenza del Tribunale Superiore di Giustizia di Madrid 8 aprile 1999 (JT 617) che stabilisce che il termine per sollecitare il rimborso dell'imposta indebitamente pagata sarà in generale di quattro anni, anche se nel caso concreto il Tribunale rifiuta l'esigenza del gravame giacché nella fattispecie si trattava di una prestazione di servizi realizzati da una società non residente e fuori dalla Spagna.

VIII. Gravame speciale sui beni immobili appartenenti alle società non residenti

L'articolo 32 della legge dell'imposta sul reddito dei non residenti introduce "un gravame speciale" che spiega i suoi effetti sui beni immobili appartenenti alle persone giuridiche non residenti.

La finalità di questo "gravame speciale" (che ha il suo precedente nell'Imposta speciale sui beni immobili appartenenti a società non residenti regolata nella vecchia legge 18/1991 dell'IRPF) è più d'ordine che di riscossione, e il suo obiettivo è quello di "punire" la detenzione di beni immobili in Spagna attraverso delle società strumentali non residenti, giacché questa interposizione societaria - molte volte effettuata attraverso delle società residenti in territori qualificati come paradisi fiscali - rende difficile il controllo della tassazione dei redditi derivanti dall'uso o dal godimento di questi beni immobili oppure dalla loro alienazione mediante la vendita delle azioni della società detentrice dei suddetti immobili.

In modo sintetico, le caratteristiche di questo gravame speciale sono:

a) Il gravame speciale sui beni immobili di società non residenti è un'imposta speciale su determinati beni immobili, la quale allo stesso modo dell'Imposta comunale sui beni immobili (ICI), ha il carattere di spesa deducibile rispetto alla determinazione della base imponibile dell'IS che dovrà pagare la società.

b) Il presupposto dell'imposta è costituito dalla titolarità di un dirit-

to di proprietà o dal possesso in Spagna a qualunque titolo, da parte di una società non residente, di beni immobili o diritti reali di godimento su questi beni. L'imposta è dovuta il 31 dicembre di ogni anno.

c) Sono soggetti passivi dell'Imposta, le società non residenti che siano proprietarie o possiedano in Spagna, a qualunque titolo, beni immobili o diritti reali di uso o di godimento su questi primi, e non siano considerati esenti dall'Imposta.

d) Sono esenti dall'Imposta:

- Gli Stati e le Istituzioni pubbliche straniere nonché le organizzazioni internazionali.

- Le società aventi diritto all'applicazione di una Convenzione per evitare la doppia imposizione internazionale, qualora la Convenzione contenga una clausola di scambio di informazioni, e sempre che le persone fisiche, che in ultimo termine possiedano direttamente o indirettamente il capitale o patrimonio della società, siano residenti in territorio spagnolo o abbiano diritto all'applicazione di una Convenzione per evitare la doppia imposizione internazionale contenente una clausola di scambio di informazioni.

- Le società che espletino in Spagna, in modo continuativo o abituale, attività economiche diverse dalla semplice detenzione o locazione di beni immobili.

- Le società quotate nei mercati finanziari regolamentati ufficialmente riconosciuti.

- Le società "non profit" di beneficenza o culturali riconosciute dalla legislazione di uno Stato che abbia stipulato con la Spagna una Convenzione per evitare la doppia imposizione internazionale con clausola di scambio di informazioni, sempre che i beni immobili vengano utilizzati nell'esercizio delle attività che ne costituiscano il loro oggetto.

- La base imponibile è costituita dal valore catastale che sarà lo stesso valore che dovrà essere preso in considerazione nell'ICI (Imposta comunale sui beni immobili). Nel caso in cui non esista un valore catastale dovrà utilizzarsi il valore stabilito in virtù delle disposizioni applicabili all'Imposta sul Patrimonio spagnola - imposta come sappiamo diversa dall'IRPF e con una aliquota oscillante fra lo 0,2% e il 2,5% - che coinciderebbe con il valore di acquisto o di costruzione dell'immobile.

- La quota tributaria sarà costituita dal risultato ottenuto dall'applicazione alla base imponibile di un'aliquota del 3%.

- Nei casi in cui una società non residente sia titolare di certi beni o diritti insieme ad altre persone o ad altre società, l'imposta sarà dovuta in misura proporzionale al valore di ogni partecipazione.

Qualora la condizione di residenza richiesta ai soci per poter usufruire delle esenzioni si verifichi soltanto in capo ad alcuni di loro, la

quota della suddetta imposta verrà ridotta nella proporzione corrispondente.

La gestione del gravame speciale viene realizzata mediante il sistema dell'autoliquidazione. Quest'ultima dovrà essere presentata dai soggetti passivi dell'imposta nel mese di gennaio successivo alla data in cui l'imposta diventa esigibile.

Taxation on non-residents in Spain (*)

José Manuel Tejerizo Lopéz
Professor of Financial and Tax Law at UNED (University of Madrid)

I. Introduction. – II. Taxable event. – A) Spanish-source income. – 1. Connecting factors of the art. 12 of the Law. – 2. Spanish-source income: an attempt of classification. – B) Specific considerations on the permanent establishments. – 1. Concept. – 2. Different permanent establishments in Spain. – C) Cases of non-liability to tax - D) Accrual. – III. Tax exemptions. – IV. Tax payers and responsibles for tax payment. – A) Tax payers. – B) Responsibles for tax payment. – C) Tax representatives. – D) Individual income tax system for EU-residents in Spain. E) Fiscal domicile. – V. Taxable base. – A) with permanent establishment. – 1. Ordinary tax regime. – 2. Taxation of permanent establishments that do not complete a business cycle. – 3. Taxation of permanent establishments with sporadic activity. B) Without permanent establishment. – VI. Tax debt. A) with permanent establishment. – B) Without permanent establishment. – VII. Administration of the tax system. – VIII. Special taxes on immovable properties of non-resident entities.

Premises

Taxation on non-residents' Spanish-source incomes was not ruled in a systematic and consistent way for a long time. Only few concepts, practically limited to the determination of the types of taxation, had a specific application in this matter. On the other hand the general rules of the income taxation (individuals' and companies' as well) caused problems when they had to be applied to non-resident's incomes.

The need of a precise legislation became indispensable when international economic relations developped, although it was possible to cope with difficulties in practice thanks to a widespread system of international treaties contracted (by Spain) to avoid international double taxation.

(*) Report read at the Study Meeting about "Taxation and seat of the subject", organized in Rome on 14th April 2000 by University of Rome "La Sapienza" and this Rewiev.

The situation started to change in early eighties. The art. 17 of the Royal Decree Law 24/1982, December 29th, successively turned into the Law 5/1983, June 29th, was *de facto* the basic legislation of taxation on non residents' incomes for a long time.

Several of these concepts have been successively resumpted and they still are included in the Laws in force.

The 1991 Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas (**IRPF**, Individual Income Tax Law) and the 1995 Impuesto sobre Sociedades (**IS**, Corporate Tax Law) ruled the taxation of non-residents (according to the classical definition of real obligation to pay taxes) more precisely and in detail.

Nevertheless, a certain coordination between the taxation on individuals and that on corporations was missing.

For this reason, it must be underlined the introduction of the new Impuesto sobre la Renta de No Residentes (**IRNR**, Non-residents Income Tax Law).

IRNR is not a copy of the IRPF

There are several differences between the two. This arises the problem whether the different fiscal treatment of residents compared to non-residents has a juridical justification, especially if the comparison occurs with residents in other EU-States.

Initially, art. 56 of EC Treaty (according to the numbering established in the Treaty of Amsterdam) prevents from restraints of the mouvements of capital and, as the doctrine has stressed, one of the greatest can derive precisely from Tax Laws. Now then, the art. 58.1 of the above-mentioned Treaty considers as an exception tax rules discriminating according to the residence status. In other words, EU-Member States have reserved the right to continue to apply tax principles differentiating betweeen residents and non-residents; however, this reservation of fiscal sovereignity (as sometimes called) is not absolute, so that, as ruled by art. 58, par. 3, the relative provisions "do not have to be either a way of arbitrary discrimination or a hidden restraint of the free mouvement of capitals and payments".

The European Court of Justice has dealt with this subject in several cases. Its decisions, not always clear and univocal, can be summarized in the following way:

1) the fact that a Member State does not grant to a non-resident cer-

tain tax benefits which it grants to a resident (such as, in Spain, deductions due to pension plan or joint pension contributions, reliefs for family circumstances, investments, etc) is not, as a rule, discriminatory because the two categories of tax payers are not in a comparable situation (See Judgements of February 14th 1995 Case Law C-279/93 Roland Schumaker and of September 14th 1999 Case Law C-391/97 Fraus Gschwind as regards to individuals and Judgement of September 21st 1999 Case Law C-307/97 Compagnie de Saint Gobain as far as corporations are concerned.

2) The situation is different when the non-resident derives most of its income in the State where it does not have the residence, and, on the contrary, it does not arise significant income in the State where it does have the residence.

Infact the entailing discrimination can not be accepted: the State where the person derives its main income does not grant any tax benefit because it is not a resident, and neither does the State where the person has the residence, as regard to the tax benefits deriving from its personal and family circumstances, because the income arosen in this State is not significant.

See the Judgements of February 14th (above-mentioned) and of May 8th 1990 (Case Law C-175/88 Biehl) and of August 11th 1995 (Case Law C-80/94 Wielokx). For the application of a similar rule to corporations, see Judgement of April 29th 1999 (Case Law C-311/97 Royal Bank of Scotland pcl).

3) The discrimination between residents and non-residents is admisible if for the benefit of the latter ("discrimination à rebours"). See Judgements, among several of them, of October 3rd 1990 (Case Law C-61/89, Bouchoucha) and of March 31st 1993 (Case Law C-19/92, Kraus).

4) It is not acceptable as a justification for discrimination either the risk of tax avoidance (Judgement, among others, of April 12th 1994 – Case Law C-1/93, Hallinburton Services), or the lack of tax harmonization (above-mentioned Judgements of February 14th and August 11th 1995, Schumaker and Wielokx) or the consistency of tax system (Judgement, among others, of July 16th 1998 – Case Law C-246/96, Imperial Chemical Industries). This statement has been attenuated in some cases. However a " Código de buena conducta tributaria" (Code of conduct), still under discussion, is going to be approved, among other measures, in order to avoid the pernicious effects of these circumstances.

Practically, it is an attempt to harmonize the tax treatment of non residents in the different Member States with the EU Treaty provisions. At

this purpose, the Commission made a Recommendation addressed to the Member States (Recommendation 94/97/EC, December 21st 1993), on the taxation of income from dependent personal services or professional activities of a self-employed nature received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident.

The legislation approved at the end of 1998 tried to solve the above-said problems with the adoption of some measures. The most relevant are:

a) Several deductions on Spanish-source income are granted to residents other than EU- Member States.
b) The resident in a non-EU State who derives the main part of its income in Spain can opt to be liable to IRPF.

In this way, without entailing a complete change of the previous Law, as stated in the Explanatory Memorandum (Exposicion de motivos), what until now was called real obligation to pay taxes has been made juridically autonomous by the Law 41/1998, December 10th, establishing the IRNR.

The rule has been approved by Royal Decree Law 326/1999, February 26th. This Law rules the taxation of income derived by non-residents at rates ranging from 4,5% on reinsurance income to 40% on income from the exploitation of hydrocarbons, although ordinary tax rates are 35% on income derived through a permanent establishment and 25% on income derived by a non-resident without a permanent establishment.

The main characteristics of the taxation of non-residents, that do not differ so much from the situation existing until 1999, are as follows:

a) There is no difference between the taxation of natural persons and that of corporations, with some exceptions.
b) There is a clear difference between the taxation of non-residents with a permanent establishment in Spain and that of non-residents without it.
c) Taxation is generally levied on events and transactions individually considered, without applying the genuine concept of income as a global aggregation (except in the case of a permanent establishment).
d) Taxation is generally proportional. The typical progressive income tax is not applied, at least as far as individuals are concerned.
e) What provided by International Treaties to avoid double taxation prevails over the rules of IRNR.

f) In some cases, non-residents have to designate a tax representative in Spain to relate with Tax Authorities.

The application of the IRNR Law is limited by the Double Taxation Treaties (until now contracted with more than 40 countries, including those with which Spain has the largest economic exchanges.

The following statements can be derived from these Treaties:

1) The purpose of the Treaties is limiting the application of the tax laws of Spain and of the Contracting State in those cases in which they could be contradictory. Once determined the competent tax authority, the relative domestic rule is applied.

2) The Treaties are preferably applied to Domestic Law. This rule, that produced several polemics, derives from the provisions of art 96.1 of the Spanish Constitution, as follows:

"International Conventions, validly ratified, after being officially published in Spain, will be a part of the domestic legislation. It will be possible to repeal in part, to modify or to terminate their provisions only in the form ruled by the Conventions or according to the general rules of the International Law".

Moreover, its validity has been accepted by the Tribunal Supremo in the judgements of November 26th 1991 (Aranzadi 8772) and of April 9th (Ar. 3288).

3) The Treaties are applied to the Spanish tax rules that are in force in every moment, although they were not when the Treaties were contracted. As in the following rule:

"The Convention will be also applied with reference to the same or similar taxes in addition to or replacing them, although they had been established after the contraction of this Convention".

4) Tax Treaties establish the principle of non-discrimination, as follows:

"The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other Contracting State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities".

With the exception, though, of the personal or family deductions that we have mentioned.

5) Tax Treaties provide a few rules in order to avoid double taxation. They can be summarized as follows:

• Taxes paid in Spain will be deductible abroad, but the amount of deduction can not exceed the part of foreign tax equivalent to the ratio between the income taxed in Spain and the total income.

• The exemption in the other Contracting State is progressive, i.e. exempted income will be taken into account in order to compute the taxation on the other income of the resident (this rule is obviously applied only as regards to income tax and not to corporate tax).

Taxable event

It is the derivation of income in the Spanish territory. The Law provides a few specifications that, being obvious, they would not be necessary mentioned:

a) Spanish-source income can be represented in money or in kind. As regards to details, It is necessary to refer to what studied within Individual Income Tax.

b) Assets, rights and services rendered are presumed of being paid until the contrary is proved. This matter as well has been studied within Individual Income Tax.

c) Income liable to Inheritance and gift taxes, i.e. capital gains derived through profit activities or gifts, will not be liable to further taxation.

As seen, the taxable event is based on the concept of Spanish-source income. We will deal with this matter in the following paragraphs:

A. Spanish-source incomes

1. The connecting factors of art. 12 of tax law

A study of Spanish-source income has necessarily to begin from the study of the "connecting factors" or "criteria of tax liability" used by Tax

Law in order to determine its application: on the base of these criteria it is liable to tax a part of the total income of non-residents. There are four main criteria:

1) First of all, the criterion of territoriality, that is the basic connecting factor of the tax system called until now of "obligacion real" (real obligation to pay taxes). The meaning of this criterion is clear: Spanish-source income and capital gains of non-residents are liable to tax in Spain. The application of this criterion is related to the place where the assets, rights or economic exploitations producing income are located.

2) Secondly, the criterion of the place where the enterprise's activity is carried out or used. According to this criterion, income of a non-resident is taxable if derived from a business activity without permanent establishement or from services rendered or used in the Spanish territory. To the said criterion, it is added the criterion of the personal performance in the Spanish territory, in the case of artists or sportsmen.

3) Thirdly, the criterion of issuing. That is, the capital gains of a non-resident are liable to tax if deriving from securities issued by people or corporations resident in the Spanish territory.

2. Spanish-source incomes: an attempt of classification

Tax Law considers the Spanish-source income of a non-resident as a whole of carrings and capital gains difficult to be systematized. Starting from the criteria of tax liability or "connecting factors" used by Law in order to tax these kind of income, a possible classification can be as follows:

1) First, there is a kind of income that, according to the criterion of the territoriality or the source, is considered as having a Spanish-source because it is derived or produced in the Spanish territory, or because in this territory there are the assets or rights or economic activities producing the income. Practically, according to this criterion, they are liable to tax the incomes derived from economic activities through permanent establishment in Spain, dividends and other income deriving from the holding of an interest in the capital of a company resident in the Spanish territory, and the income or capital gain produced by movable or immovable properties situated in Spain or the rights connected to them, or occurring or asserted in the Spanish territory.

In this category, the basic requirement is the existence of a permanent establishment. A specific section will deal with it in detail.

2) Second, there is another kind of income that, according to the criterion of the place of occurrence, is considered as having a Spanish-source because the economic activities without permanent establishment are carried out or the services (professional, studies, projects, technical assistance, management services etc.) are performed in Spain. In any case, tax liability of income arising from economic activities without permanent establishment is not applicable, under art. 12.1.b).a') of Tax Law, to income derived from the fitting or assembly of equipment or from facilities coming from abroad, when such activities are carried out by the provider itself and the amount does not exceed the 20% of the purchase price of the mentioned elements.

3) Third, there is an income that, according to the criterion of the place of utilization, is considered as having a Spanish-source because the rendered services (professional, studies, projects, technical assistance, management services etc.), from which it derives, are utilized in the Spanish territory (meaning with this, the services addressed to professional or enterprise activities carried out in the Spanish territory or referred to assets situated in it), or because the income (interests, royalties, etc.) is result of the payment for the use of capitals and rights in the Spanish territory.

Administrative Law as well as the Courts often refer to the determination of the income of non-residents, especially of the income arising from movable properties (sometimes to differentiate it from business income entailing a permanent establishment or from the rendered services which would enable the allowance of certain expenses). The supply of the information material and the news (Decision of TEAC *Tribunal Economico Administrativo Central*, March 12th 1997. JT 464), the licence of film copyrights (SAN *Sentencia de la Audiencia Nacional*, May 15th 1998, JT 964), or the rent of a horse-riding club (Judgement of the Court of Cassation, November 13th 1998, Aranzadi 7953) are considered as such. On the contrary, they have been considered as supplies of services the transmission of computer software (Dec. of TEAC, June 11th 1997. JT 946), or the participation, on invitation, in the sections of a Film Festival (SAN of september 23rd 1997. JT 1104).

4) Fourth, there is an income that, according to the criterion of the personal performance of artists and sportsmen is considered as having a Spanish-source because deriving, directly or indirectly, from the personal performance of artists and sportsmen in the Spanish territory, or from any other activity related to this performance carried out by companies.

5) Fifth, there is a capital gains that, according to the criterion of the place of issuing, is considered as having a Spanish-source because deriving from securities issued by resident individuals or entities located in the Spanish territory.

6) Sixth, there is an incomes that, according to the criterion of the residence of the tax-payer, is considered as having a Spanish-source when it is paid by a person (business or professional) or entity that is resident in the Spanish territory, or by a permanent establishment located in Spain.

B. Special consideration of the permanent establishment

1. Concept

Under the provisions of Tax Treaties to avoid double taxation, the expression "permanent establishment" means a fixed place of business in which a firm carries out a part of or its whole activity. This definition is completed in Tax Treaties by a list of the most common permanent establishments, such a list refers to Tax Law quite faithfully.

In this way, the term includes, among others, places of management, branches, offices, factories, workshops, mines, quarries or any other place of extraction of natural resources and construction or assembly work which lasts for more than twelve months.

On the contrary, the term "permanent establishment" is not deemed to include:

a) The use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of merchandise belonging to the enterprise;

b) The maintenance of a stock of merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;

c) The maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;

d) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing merchandise, or for collecting information, for the enterprise;

e) The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of advertising, for the supply of information, for scientific research or for similar activities which have a preparatory or auxiliary character for the enterprise.

From what said, the characteristics of the permanent establishment are clearly determined:

1) It is an enterprise in the strict meaning of the term. That is, an organization of persons and materials with the purpose of delivering goods or rendering services. Generally, the mere auxiliary or preparatory activities are excluded from the concept, because it is not possible to attribute to them a reasonable part of the business profit. Although it has to be stressed that Spanish Tax Law, differently from what ruled in Tax Treaties on double taxation, does accept, under certain circumstances, that such auxiliary or preparatory activities produce a taxable income.

2) It is an enterprise constituted in order to carry out a continuous activity. This is difficult to specify, expecially when the activity has begun without knowing either the future success or failure of it; but there is a permanent establishment only if the *a priori* intention is to carryi out a continuous activity.

3) The activity is carried out completely under the direction and the organization of the non-resident individual or entity. Hence, there is no permanent establishment when the nonresident enterprise carries out its activities in Spain through a broker, a general commission agent or any other agent of an independent status, where such persons are acting in the ordinary course of their business.

4) The permanent establishment does not have a legal personality different from the nonresident's one. Otherwise, it would be a subsidiary located in Spain. Subsidiaries are Spanish companies and as a result of this, liable to tax as any other, with no special treatment.

These aspects enable to clearly differentiate the concept of permanent establishment from that of branch. The permanent establishment is a concept of Tax Law and thus, it is autonomous as regards to the qualifications that the "installations" of nonresident entities have in other fields of Law. The branch, instead, is not a category of Tax Law, but of Mercantile Law, and hence it is defined in the Reglamento del Registro Mercantil (Rule of the Mercantile Register): "the term branch means any secondary office with a permanent representative and a certain autonomy, through which the activities of the enterprise are wholly or partially carried on". For this reason, since branches are fixed "installations" carrying on habitually an individual's or entity's activity, they are always permanent establishments; but on the contrary not any permanent establishment (i.e. a non-autonomous office) is a branch.

The Tax Law enumerates a list of cases that, when occurring, imply in practice the existence of a permanent establishment. By schematizing these cases, a possible classification of the permanent establishments (PE) is as follows:

1) Administrative PEs that are the places of management, branches and offices. They refer to the administrative organization of the non-resident's activity. "Place of management" refers to the management and monitoring of business, "office" to administrative centres with no managing offices. Branch, instead, is a wider concept, equivalent to that of secondary establishment through which non-resident's activities are carried out wholly or partially, but with a mere economic content, since missing legal personality.

2) Productive PEs: factories, workshops, stocks etc. that are merely productive "fixed installations", differently from administrative ones, but having a character of management and administration.

3) The places of extraction of natural resources, i.e. mines, oil or gas wells, quarries, the exploitation of agricultural, forestal and livestock resources. The common aspect of these concepts is the exploitation of natural resources and its definition of PE derives mainly from the resident individual's or entity's activity rather than from the installation in itself.

4) Building sites, installation or assembly works that last more than twelve months. The definition of these works, installations or assemblies as PEs is mainly due to the lasting of the work, installation or assembly rather than to the activity in itself or to the used installation.

By summarizing, a nonresident individual or entity operate in Spain through a permanent establishment when habitually carries on its activity in this territory through a "fixed installation" with a certain extent of continuity and habit.

2. Different pes in the spanish territory

In the case of a non resident individual or entity having different "fixed installations" in the Spanish territory, the Law consider them as different PEs, and they will be liable to tax separately, when they are under the following circumstances:

- That the activities carried out by each of them are clearly different.

• That the business management is separate, this implies that they have a different NIF (taxpayer identification number) and a different firm name.

When existing different establishments, the taxation of them has to be levied independently, "with no set-off of income between them in any case".

C. Cases of non-liability to tax

The above mentioned description of the *de facto* circumstances, underlines that, usually for this type of taxes, the Law tries to include the gratest number of requirements.

This makes the tax application field wider and wider, so that the Law itself tried to limit it, including cases of nonliability to tax. As a result of this, the following cases consider the non-resident's income as having a Spanish-source and for this reason is not taxable in Spain:

a) Income due to professional services, studies, projects, technical assistance, management services, if carried out abroad and connected to business or professional activities abroad, except income referring to goods located in the Spanish territory.

5.

b) Income due to the rest of the economic exploitations when performed completely abroad. It is the case, for example, of international trading of merchandise, including brokerage commissions and auxiliary or connected expenses.

c) Income paid by PEs located abroad, at their expense, when performances are directly related to their activity.

d) Employment income when the activity is carried out completely abroad where they are liable to individual income tax.

e) Income derived from immovable properties located abroad.

D. Accrual

The analysis of the taxable event has to be completed by mentioning the temporal aspect. There is a basic difference between income derived through a PE and income derived through a non-PE.

In the first case, Corporate Tax Law is usually applied. So, the tax period coincides with the accounting period declared by the PE, which can not exceed twelve months. If any else different is declared, it is meant one calendar year.

Special cases of termination of the tax period are the following:

- End of the PE's activities.
- Alienation of the investments made as for the PE.
- Transfer of the PE to another entity.
- Transfer of the head office to Spain with the consequent liability to taxation of residents since the separate taxation of PE is meaningless.
- Bankruptcy of the PE's owner.

Taxation is accrued on the last day of the tax period.

When the income is derived without PE, the general rule is that the tax is accrued when it is exigible. There are some special rules as follows:

a) Taxation will be accrued when income is collected, if this occurs before the time when it is exigible.

b) A tax due on capital gains is accrued when the increase of capital occurs.

c) The estimated income on urban immovable properties will be accrued on December 31st every year.

d) Or estimated income from capital will be accrued on December 31st every year, when it is not possible to specify the taxability (that will be very common).

As far as the taxation of non-residents without PE is concerned, it is not possible to make reference to a "tax period" because taxation is accrued for and levied on every transaction carried out. Another thing is that transactions, or precisely, income of a given period of time have to be declared in certain cases. We will deal with this matter successively.

III. Tax exemptions

The Tax Law of non-residents, due to different criteria of economic policy (attraction of capitals within international financial transactions, free mouvement of capitals, etc.) determines the exemption of some income, when arising to individuals or entities non-residents in the Spa-

nish territory. They are some objective exemptions, due to the type of income, but in favour of certain individuals or entities. As follows:

1) Income exempted from the Individual Income Tax, (leaving or retirement indemnities, compensations for total disability or great invalidity, Civil War pensions, compensations for terrorism actions, government grants, alimony payments, lottery prizes, literature or art awards etc. among others).

2) Interest and capital gains derived from movable properties (fixed income securities, variable income securities, loans constituted either by securities or not, etc) derived without PE by residents in another EU Member State different from Spain.

This exemption is never applied when interest and improvements of capital derive from countries or territories defined as tax heavens.

This exemption is not applicable to capital gains arising from the sale of shares, participations or other rights of a non-resident entity in the following cases: a) when the non-resident entity's assets mainly consist, directly or indirectly, of immovable property situated within the Spanish territory, and b) when, in any time over a 12-months period preceding the alienation, the taxpayer has been owning, directly or indirectly, at least a 25% of the capital or the assets of such entity.

3) Interest and capital gains derived from Bonds, obtained by non-residents without PE.

This exemption is granted under the condition, as above, that interest and capital gains are not obtained through countries and territories defined as tax heavens.

4) The income from movable properties and capital gains derived from securities (saving certificates, bonds etc.) issued by a non-resident natural or legal person without PE in Spain, regardless to the place of residence of the financing institutions acting either as paying agents or brokers in the issuing or transfer of securities.

This exemption doesn't apply when the owner of securities is a PE located in Spain: the above mentioned income or capital gains are taxable and, where applicable, to relative witholding tax on account, applied by the resident financing institution that is the depositary of the securities.

5) The interest or capital gains of the accounts of non-residents paid to non-residents in the Spanish territory, except if the payment is to a PE located in Spain by the Bank of Spain, banks, saving banks, agricoltural credit society, credit union and the other registered entities.

6) The interest or the capital gains obtained without PE in the Spanish territory, deriving from the rent, bareboat charter or transfer of containers, vessels or aircrafts (i.e. without fitting out), used in the international maritime or air navigation.

The expression "international navigation" has to be interpreted in its usual meaning (art. 23.2 of the General Tax Law) as indicated by th General Directorate of Taxation in the answer of the query of November 5th 1992, without the possibility of applying the definitions included in VAT or IGIC (Canary Islands General Indirect Tax) legislations. In this way, this type of navigation means "the navigation implying the departure from the Spanish territory or from a foreign country, towards another country and viceversa, with no influence of intermediate stops on the consideration of the vessel or the aircraft in the international navigation".

7) Profits allotted by branches that are residents in Spain to the parent company that is resident in another EU State. This exemption is the transfer to the Spanish Law of the provisions of the Directive 90/435/EEC of the European Council, of July 23rd 1990, as regards the common tax system applicable to the parent company and the branches residents in different EU Member States.

The regulation of the exemption is complex, hence it is necessary to summarize it. From a subjective point of view, it is necessary the concurrence of the following requirements:

a) Both companies (parent company and subsidiary) have to be taxable and not to be exempted to some taxes as regards the profits of the European enentities mentioned in the Directive 90/435/EEC. These taxes, are, for instance, the IS in Spain, the "impot sur les societés" (in France), the "corporation tax" (in the United Kingdom), or the "imposta sul reddito delle persone giuridiche" in Italy.

The saying " to be taxable and not to be exempted" can give some problems in the case of companies having a few partial exemptions. The General Directorate of Taxation (DGT) (in the objection of July 16th

1992) considered that the right of exemption is kept in spite of the fact that the parent company (resident abroad) benefits from some partial exemptions. The Court of Appeal of Andalucia, in the Judgement of April 8th 1997 (JT 536), denied the exemption because the parent company (Dutch) was exempted in its country as regards the dividends from the branch (Spanish).

b) The companies (i.e. the parent company and the subsidiary), will take the forms established by the Appendix of the Directive 90/435/EEC. As far as the Spanish Law, the accepted forms are corporation, limited partnership, limited liability companies and entities incorporated under the Administrative Law operating according to Private Law.

This requirement has some exceptions. The Law, in fact, establish that the Ministry of Economy and Finance can apply this exemption, under the condition of reciprocity, to branches having a different legal form. Flexibility implied in this exemption, fostered by EU institutions, has not been applied in practice until now.

c) The residence of the involved companies will be detemined according to the Law of the corresponding EU Member State, with no prejudice of what provided by Double Taxation Treaties. The residence can be proved with any type of evidence, including the exchange of administrative information between Member States, as stated by the Judgement of the European Court of Justice of April 12th 1994 (Case Law 1/1993, Halliburton).

The objective requirements to be underlined are the following:

a) Profits has to be obtained as a shareholder. According to this, the DGT, in the Decision of June 8th 1992, excluded from the exemption the dividends paid to the usufructuary at the subsidiary's shares.

b) It is considered a parent company the entity owning a 25% direct participation in another company's capital that will be considered a branch.

Under the condition of reciprocity, the Ministry of Economic Affairs and Finance can apply the exemption to the dividends allotted to the parent company owning an at least 10% direct participation in a branch that is resident in Spain. In any case, all other requirements we are mentioning have to be met.

c) The participation has to last for one year. The Law rules two different situations to which a different tax system is applied:

• The first one is when the participation has been held continuously for one year before the day on which the dividend become exigible to be allotted. In this case, although it is not said openly, the exemption is directly applied.

• The second one is when it has not passed a year before the day on which the dividend become exigible to be allotted. In this case the tax will be levied as if the exemption did not exist and then, after one-year holding period, the exemption will be granted and the paid amount will be refunded.

This rule is very similar to the "precautionary" payment mentioned by art. 74.2 of GTL, and was enacted as a reaction to a well-known Judgement of the European Court of Justice of October 17th 1996 (grouped Case Law C-283/94, C-291/94 and C-292/94. Denkavit, Vitic and Vormeer), in which it was established that the holding period in a subsidiary could end after the allotment of the dividends. On the other hand, the doctrine has considered that this guarantee can be excessive if taking into account that, in these cases, the subsidiary paying the profits is jointly and severally liable to the accrued tax, as we will see afteruards.

d) Spanish legislation includes an anti-abuse clause, according to the Directive 90/435/EEC. Hence the exemption is not applied when most of the voting power of the parent company is controlled, directly or indirectly, by natural or legal persons who are not resident in EU Member States.

This clause has threee exceptions:

• When the parent company carries out an activity directly related to the subsidiary's one.

• When the parent company's activity is the direction and management of the subsidiary through the appropriate organizations of personnel and materials. The DGT, in the Decision of November 10th 1995, has considered this organization is determined when there is a Board of Directors or a director managing the participation/share-holding of the branch. This doctrine, actually referred to the application of the CFC rules, can consider the anti-abuse clause inoperative.

• When it is proved that the parent company has been constituted for effective economic reasons and not in order to unduly benefit from the exemption.

e) The application of the exemption is not applicable either when the parent company has the fiscal residence in a country or territory fiscally considered as a tax heaven.

8) The income derived by the transfer of securities carried out in a stock echange by non-residents without PE, provided they are residents in a State that has contracted with Spain a Double Taxation Treaty including the clause of exchange of information.

9) The income of maritime or air-navigation entities, residents abroad and owners of ships or planes touching the Spanish territory, that have been considered exempted, under the condition of reciprocity, by the Ministry of Economic Affairs and Finance, although they have consignees or agents in Spain.

IV. Taxable subjects and responsibles

A. Taxable subjects

The Law mentions clearly only taxpayers as taxable subjects, but it is our opinion that there are some taxable subjects that, due to their characteristics, can be considered real substitutes of the taxpayer. We will refer to both of them.

Natural persons and entities not residing in Spain are taxpayers. The Law does not provide any definition for the non-resident status. As a result of this, the non-resident status in the Spanish territory is defined by exclusion: it is considered as non-resident any person who does not meet all the requirements necessary to be considered resident in Spain.

Obviously, it is necessary to better specify by differentiating between natural and legal persons.

As regards the first ones, according to IRPF Law, people who are under the following conditions must be considered as non residents:

a) They must stay more than 183 days in a calendar year, out of the Spanish territory.

b) They must not settle the main centre or the fixed base of their economic or professional activities in Spain.

The Spanish legislation bases the resident status, as we have just seen, on the mere presence in the Spanish territory for at least 183 days in a year. This rule is completed by that one of ignoring the absence from the Spanish territory in order to meet the required time, but for the evidence of the temporal presence in another country. In most cases it is not a problem to prove such a presence, but it could happen that the evidence is not possible (i.e. because the person resides in various countries, but for a shorter period than 183 days in each of them). In this case, the rules provided by Tax treaties for avoiding double residence could be applied. In priority order, they are as follows:

1) The individual is considered resident in a State where he has a permanent home.

2) In the case of having homes in both States, he will be resident in the state where his personal and economic relations are closer.

3) For lack of what said, he will be resident of the State where he has his habitual abode.

4) If he has his habitual abode in both, he will be resident in the State where he is national.

5) For lack of what said, the residence status will be determined by the Competent Authorities by mutual agreement.

These rules are completed by others that can be summarized as follows:

a) If the dependent spouse or under age children of an individual reside in Spain, he has to prove his non-resident status in Spain.

b) If the stay abroad lasts at least 183 days in a year, the days of effective stay in Spain are not counted.

c) As well, the days of temporary stay in Spain, due to engagements such as cultural or humanitary collaborations made with Spanish Local Authorities, are not computed provided these collaborations are unpaid.

d) For a presumption of law, diplomatic, consular or international organizations' officials are considered non-resident, although they are physically in Spain.

e) When a taxpayer has moved its residence to a tax heaven, it will be considered resident in Spain in the tax period of the change of residence and for the following four periods.

As regards legal persons, they are considered non-resident in Spain when they do not meet any of the following requirements:

1) They were constituted according to Spanish Law.
2) They have the fiscal domicile in Spain.
3) They have the effective place of management in the Spanish territory, that is when they settle the direction and supervision of their activities in Spain.

The residence of corporations do not practically give excessive problems, and hence the Spanish Authorities have not been often called to rule on this matter. But sometimes they have take a stand by considering for example as a resident the company that, in spite of being incorporated and domiciled out of Spain, helds (in Spain) the meetings of the Board of Directors, by which the annual financial statement and the other business documentation are provided.

The Law expressely establishes the figure of the taxpayer's subsitute. They are entities managing the National Debt market with book-entry security that have to do the tax duties of the taxpayer without PE, as regards the proceeds deriving the from Treasury bills and other Public Debt securities decided by the Ministry of Economic Affairs, provided that such proceeds are not tax exempt.

Moreover, the Law establishes other substitutes of the taxpayer as withholders. Generally, they are entities or legal persons (if acting in the course of its business) resident in Spain paying taxable income, when the witholding tax applied fulfils the tax liability.

B. Responsibles

In order to strenghten the effectiveness of the IRNR system, a few cases of responsibility are determined by Law. As follows:

a) The payers of the incomes accrued, without PE, by the non-residents are jointly and severally responsible with them.

b) The depositaries or managers of assets or rights held by non-residents where such assets and rights are not related to a PE.

The discipline of responsibility is completed by a few rules deserving our attention:

1) Although in several occasions they coincide, the representative of the non-resident, figure to which we will refer next, is not always responsible. It will be responsable only when it is simultaneously depositary, manager or payer of assets, rights or related income as defined by the Authorities in the objection to DGT of October 13th 1992.

2) It is not responsible the mere payer, the manager or the payer that is also a withholder, with no limitation of the responsibilities deriving from this last condition.

3) This does not mean that a person or entity is a payer when it only carries out a brokerage for payment, that is when it credits a sum on behalf and by order of third parties. SAN of September 24th 1996 (JT 1144) considers that it is up to the payer itself to prove this condition, because it is not sufficient to use letters headed with the name of the company of which it states to be a mere broker.

4) Although all the mentioned cases are about joint and several responsibility, there are relevant differences among them. In a case (credit of rendering) the responsibility will be exigible with no need for a previous administrative act of transfer of responsibility. In other cases (depositary or manager) the responsibility will be exigible through this administrative act of derivation of responsibility.

C. Representatives

Non-residents are required by Law to designate a resident natural or legal person in Spain to be represented before Tax Authorities as regards their tax liabilities or duties, when some of the following circumstances occur:

- Their activity has to be carried out through a PE in Spain.
- They produce income in Spain without PE from the supply of ser-

vices, technical assistance, installation and assembly works due to engeneering contracts or, in general, to economic exploitations.

• They are required to do so by Tax Authorities having considered the amount and characteristics of the produced income.

As already noted, the representative is not a *per se* responsible for the taxes to be paid by the represented non-resident, except it includes in its condition some of the circumstances producing the responsibility. As underlined by the objection to GTD of February 18th 1997, the aim of designating a representative is to have a valid interlocutor for Tax Authorities when applying INRN Law.

The designation of the representative has to be communicated to the Tax Authority to which the tax return is submitted, within two months from the submission. The acceptance paper of the representative has to be attached to this communication (obviously when the communication is carried out by the taxable person).

As regards to PEs, they are considered representatives those people who inscribed are on the Mercantile Register or, if missing, those ones who are authorized to negotiate on behalf of them, provided that they are resident in Spain; on the contrary, the designation of a specific representative is required according to the terms mentioned above.

Not designating representatives is a simple tax infringement, punished with a fine ranging from 25.000 to 1.000.000 pts.

D. Individual income tax on EU residents in Spain

Tax Law rules a peculiar case in which a tax payer (non-resident in Spain) chooses to be liable to Individual Income Tax (IRPF). This inclusion tries to adjust the Spanish domestic Law to the doctrine established by the judgements of the European Court of Justice February 14th and August 11th 1995 (Case Law Scumaker and Wielockx), mentioned above, and to accept some of the principles of the Recommendation of the Commission 94/79/EEC of December 21st 1993, above said as well.

Some of the following requirements must be met by a non resident to be liable to IRPF:

a) It must be a natural person resident in another EU Member State, except the territories called tax heavens.

b) It must derive in Spain during a business cycle (or better a calendar year) income from personal services or economic activities for an amount equivalent to at least 75% of its total income.

c) This income must have been effectively taxable according to the IRNR Law.

As regards the method of applying this taxation, firstly the tax payer has to submit its request (within the period of prescription, since a deadline is not established by Law).

After the request of the necessary documentation, the Tax Authority will either accept or not the request, by applying, in the first case, the IRPF legislation. If the requested amount is lower than that one already paid, the excess will be refunded, by referring to some similar rules of the IRPF system.

The purpose of this method is first of all to solve the problems of the taxation of the so-called border workers, i.e. those ones who have the residence in a country and derive their income in another, beyond the border. These problems are solved more easily by referring to a Double Taxation Treaty, if in force, recognizing the right of taxation to the country of residence. On the other hand, the legislation and the application of this tax system produces some comments, summarized as follows:

1) The tax law is applied to natural persons liable to Individual Income Tax in another EU Member State, but without defineing this concept or, as happened in other cases, including a list of the taxes of the Member States of the same nature.

2) Spanish Tax Law seems to require that the residence in another EU Member State will be determined by the physical stay and not by the economic relations. Hence, the Law is applied only to individuals living in a State other than that one where they carry out their economic activity.

For lack of Spanish Law provisions, it is advisable to submit a certificate issued by the Competent Authorities in any case in order to have the personal residence recognized. But any other way accepted by Law is admissible.

3) There is a great number of taxable income in the Spanish Tax Law. Hence, they may include all the income listed in the Recommendation of 1993: salaries and pensions, incomes from professional and artistic activities, from agriculture and forestry activities, from industrial and commercial activities (including income obtained through PE).

4) Spanish Law has accepted the percentage of the Spanish-source income (75%) mentioned in the Recommendation, that is lower than that one of the before-said Judgements by the European Court of Justice. Moreover, as seen, it is required that they have payed the Income Tax on NonResidents (IRNR) in the tax period. The determination of this percentage is a task of the Spanish Tax Authority, but the collaboration of the taxpayer and the State of residence is necessary. Without this collaboration, the regime would not be applicable.

5) As regards family income, this possibility is conditional on a few requirements. Some are substancial (to derive Spanish-source income) while others are formal (the residence of the spouse in a country other than a EU Member State and the request by all the family members).

6) As regards the field of application of the regime, the tax is not levied on the worldwide income of the non-resident, but only on the Spanish-source one. As a result of this, among others, domestic Law for avoiding international double taxation is not applied.

E. Fiscal domicile

6

The analysis of the subjective components of the IRNR system must include the concept of the fiscal domicile. As far as this is concerned, it is necessary to make a difference between deriving income with or without PE.

If there is permanent establishement, the fiscal domicile will be the following:

a) As a general rule, the place were the management and the business are effectively carried out .

b) When the above criteria is not sufficient to determine the existence of a PE, the fiscal domicile will be the place where most fixed assets will be located.

When the income is derived without PE, the rules are as follows:

a) The fiscal domicile of non-residents will be their representatives'.

b) For lack of the latter, it will be the joint and several responsible's. It must be underlined that if a representative is not been designated, in spite of being compulsory, the changes of the fiscal domicile of the re-

sponsible will have the same importance and the same effect as the taxpayer's ones.

c) In the case of income from immovable properties, the fiscal domicile will be the place where they are located, for lack of the representative's.

V. Taxable base

Non-residents deriving Spanish-source income can be liable to tax in two different ways according to whether income derives through a PE located in Spain or not:

- If deriving through a PE located in Spain, they will pay tax on the worldwide total income.
- If deriving without a PE located in Spain, they will pay tax separately on every total or partial deriving of taxable income.

This difference not only produces two types of taxation, but more exactly, as follows, two different tax systems as regards the determination of the taxable base.

A. With permanent establishment

In the determination of the taxable base of the PE, it is possible to distinguish between three tax systems: the ordinary tax regime, the tax system of the PEs that do not complete a business cycle and that of the PEs with sporadic activity.

1. Ordinary tax regime

The taxable base of a PE is determined under the Corporate tax Law, previously analysed, with the following peculiarities:

1) Transactions carried out by a PE with the head office or other PEs of the non-resident, or with other associated companies are computed under the arm's length principle.

2) The payments made by the PE to the non-resident head office or to another PEs, such as royalties, interests, commissions, rewards for technical assistance or for the use of assets and rights, are not deducible except the interest on bank advances between bank corporation that are deductible.

3) A PE may deduct, in addition to the normal expenses of any resident entity, a "reasonable part" of managing and general expenses of the head office of the non resident entity.

One of the main problems is to determine what concepts are included in the general definition of "expenses". Spanish Tax Authority admits a wide criterion provided they are related with the PE's activity. In fact, for example, Tax Authority accepts that an insurance company distributes the reassurance expenses among the branches, according to the risks insured (objection of DGT of March 16th 1982), or that a bank branch deducts the amounts paid to the parent company for the capital needed for its flotation in the Spanish market, provided the applied rate is similar to that's normally applicable in the bank market (objection of DGT of July 22nd 1981), or that a PE deducts as expense the amounts charged by the head office for the temporary use of an asset owned by it (objection of DGT of June 6th 1991).

The expenses of management and direction have to meet three requirements in order to be deductible:

- They have to be recorded on the official books of the establishment.
- Consistency with the amount criteria and way of imputation as supported by a memorandum for information submitted with the return.
- Rationality and continuity of the adopted criteria of imputation.

It last requirement of the rationality will be met when the imputation of the expenses will be based on the extent of utilization by the establishment of the single factors with respect to its total costs. If it is not possible to refer to this criterion, the imputation can be apportioned paying attention to the relations of some of the following amounts: a) turnover; b) direct costs and expenses; c) average investment in tangible assets subjected to economic exploitation d) average investment in all the assets subjected to economic exploitation.

4) It will be never deductible the cost of the capital itself (interest and the rest of the financial charges) of the non-residents individual or entity related to the PE.

5) The Pe may balance its negative taxable bases according to the general Corporate Tax system, studied in the previous chapter, but according to the principle of the "separate accounting", existing in all the tax systems, negative taxable bases of an establishement can not be bal-

anced by the positive ones of another establishment belonging to the same non-resident: only within the same establishment, negative taxable bases can be balanced by the positive ones derived by the income attributable to it.

2. Tax system of the PEs that do not complete a business cycle

PEs not completing a business cycle are those PEs assigning to their use all the products or services obtained in the installation or workplace owned in Spain, with no valuable consideration.

These establishements work exclusively for the head office or other establishments of the non-resident individual or entity, and they do not perform any sale or service to third parties in the Spanish territory, thus they do not complete the normal business cycle of all the enterprises (buying-producing-selling).

Their activities are only preparatory and auxiliary, without directly producing "business", because they are mere "cost centres". In this way, for example, a bank authorized to exercise in the Spanish territory as a representative office (that implies that its activities are only informative and not financial as usual) must pay taxes according to the corporate tax system (objection of the GTD of March 26th 1993). In fact this office is a PEs that does not complete a business cycle.

The taxable base of these PEs is determined according to the following rules:

• Income and expenses must be computed according to the rules of the controlled transactions, determinig in this way a taxable base, as in the mentioned general tax system, from the difference between the aggregate income less the allowed deductible expenses.

• In addition to this, the taxable base is a percentage specifically fixed by the Ministry of the Economic Affair and Finance. It is currently 15% of the total expenses of the PE (Add. Prov. II *Orden Ministerial* of January 31st 1992) To this amount it is added the gross amount of all the auxiliary income (such as interest or royalties) unrelated to the main business, as well as the capital gains or losses derived by the assets of the establishment.

After calculating the taxable base through this additional method of the percentage, the gross tax is obtained by applying the general tax rate

on it, with no application of the same deductions and credits as ruled in the ordinary tax system.

3. Tax system of PEs with sporadic activity

If the PE's activity in the Spanish territory consists in building, installation or assembly works that last more than twelve months, or temporary economic explotations or extractions of natural resources, the PE may opt to be liable to the tax system considered more convenient:

- The ordinary tax system established for PEs.
- The tax system established for nonresident entities without PE.

This option must be expressed at the moment of the request of incorporation in the business register and it will be effective during the whole period of the building, installation or assembly work.

The option is not allowed when the establishment does not have a separate accounting of the Spanish-source income. In this case, in fact, it is compulsory the taxation according to the tax system for non-residents without PE.

B. Without permanent establishment

The tax system of the income obtained without PE is a variation of the system known as withholding tax, that is the levying of a tax on the gross amount obtained by the non-resident.

The method of the withholding tax is explained in the doctrine of the "Treasury" by the difficulty or better by the impossibility of certainly establishing the expenses attributable to the single income, since the expenses have been cut out of the territory of the State where the income has been produced.

Tax system for the Spanish-source income of the non-resident entities without PE is summarized in the following rules:

1) The tax is levied on every single transaction, i.s. on every partial arising of income of the nonresident entity; hence there is not a single date for the accrual of the tax, but this occurs when the relative incomes are accrued.

2) Generally speaking, the taxable base is formed by the accrued gross amount calculated under the IRPF provisions (included what is referred to the estimated incomes, i.e. urban immovable property)

The following are the exceptions to the above said rules:

a) In the case of rendered services, technical assistance, installation or assembly works derived from engineering contracts and, in general, from economic exploitation carried out without PE in Spain, the taxable base is determined by the difference between the accrued gross income and the expenses for personnel (wages, salaries, social securities for personnel moved to or employed in Spain) and for the purdiasing of materials.

b) In the case of income derived from reassurance transactions, the base is formed by the amounts of the first transactions transferred in reassurance to the non-resident reassurance entity.

c) Finally, in the case of capital gains, the taxable base is determined by the difference between the selling and the purchasing value of the element. When the improvement of capital is due to a purchase for profit purposes, the amount will be the normal market price of the purchased element.

VI. Tax debt

It has to distinguish between the existence of PE or not also to calculate the tax debt.

A. With PE

The gross tax is calculated by applying the 35% tax rate to the taxable base, except when the PE's activity is the exploration and exploitation of hydrocarbons; in such a case the tax rate is 40%.

It can be applied on such amount:

a) The different credits and deductions established by corporate tax Law, but the deductions to avoid international double taxation.

b) The withholding tax, the payments on account and the installment payments by installment carried out.

When withholding tax, payments by installment and payments on account, are higher than the amount determined after deductions and cred-

its applied to the gross amount, the Tax Authority will reimburse directly the excess.

Furthermore, the Law has established a complementary 25% tax rate on the income of a PE moving abroad, in order to obtain the wished neutrality between income derived through a PE and income derived through branches and interposed companies.

The characteristic of this tax are as follows:

• This tax is levied only on income (income or capital gains) obtained by the PE moving abroad, included payments to the head office as royalties, interests, commissions, rewards for technical assistance or for the use of other assets and rights.

• The accrual of the tax is produced according to the criterion of the payment on the date when the transfer of funds abroad occurs.

• The return and collection of the complementary tax occurs in the form and the time established as for income obtained without PE.

• This tax will not be levied, under the condition of reciprocity, on the Spanish-source income obtained through PE by entities having their fiscal residence in a non-EU State.

B. Without PE

The tax is obtained by applying to the taxable base, that is the gross income produced, the following tax rates:

a) Generally, 25%.

b) Pensions and annuities will be taxed by applying a progressive rate (ranging from 8 to 40%).

c) The tax rate on income of non resident individuals working in Spanish diplomatic and consular offices will be 8%.

d) In the case of income from reassurance transactions, 1,5%.

e) In the case of air or maritime navigation entities, 4%.

f) In the case of capital gains, 35%.

From the total amount it will be applied a deduction only for donations, withheld amounts and payments on account.

VII. Tax administration

IRNR adimistration does not presents relevant peculiarities, infact it

is similar to IRPF or IS. Summarizing, the taxpayer has to file a return based on his income and to pay the calculated amount to the Treasury.

Substantial and formal obligations are relevant in the case of PEs. In fact:

a) They are obliged to keep separate accounts of the transactions and the assets related to their activity.

b) They are obliged to meet the other accounting, recording or formal obligations stated by the Corporate Tax Law. Non-residents without PE that can deduct expenses (performances of technical assistance etc.) have to keep summarized accounts (book of incomes and expenses).

c) PEs are liable to witholding tax and payments by installment on account according to Corporate Tax Law.

The most important aspect of the tax administration is the withholding tax. Generally, those people who pay income to non-residents must withhold and pay to the Treasury the amount which is equivalent, in most cases, to the final taxation.

In this case, i.e. when the withheld amount coincides with the tax, the taxpayer is not required to file the tax return.

A special case of withholding tax has to be mentioned: the transfer of immovable properties located in Spain by non-residents without PE. In this case the buyer has to withhold and pay the 5% of the agreed price, as a payment on account of the tax due, that is the tax the non-resident would be required to pay on the capital gain.

This witholding tax is not to be applied in the case of immovable properties bought more than ten years before the time of the transfer and not improved during this period.

Furthermore, withholding tax will not to be applied in the case of entities resident in Spain.

The person who is obliged to withhold has to pay the withheld amount to the tax office where the immovable property is located within one month from the date of the transfer.

The non-resident will have to file the tax return and pay the final tax within three months starting from the term established for the payment of the withholding tax.

The buyer will not be required to withhold when the seller will prove to be liable to the IRPF system, making use of a certificate issued by the competent office of the Tax Authority or by producing the IRPF return

form related to the last tax period of which the term is expired. The non-resident will also be exempt from withhold by providing a public document stating that the property has not been increased during the last ten years after his acquisition.

The transmitted property is subjected to the payment of the lower amount between the tax withheld and the total tax due.

VIII. Special taxes on immovable properties of non-resident entities

Art. 32 of Tax Law includes in the IRNR legislation, as "special tax", levied on immovable properties of non-resident entities.

The purpose of this "special tax" (referring to the Special Tax on Immovable properties of non-resident entities provided by IRPF Law 18/1991) is more than a mere tax collection, but it is "penalizing" the owning of immovable properties in Spain through purposely-used non-resident companies, because this interposition of companies, frequently resident in tax heavens, "makes difficult the control of the taxation on incomes derived from the use or explotation of immovable properties or their alienation, due to the possibility of transfer the shares of the entity owning these properties".

The characteristics of this special tax can be summarized as follows:

a) The Special Tax on Immovable Properties of non-resident entities is a special tax on certain immovable properties that, as well as the Local Tax on Immovable Properties, is considered a deductible expense as regards to the determination of the taxable base of the corporate tax to which the entity would be subjected.

b) The taxable event is to get an owning right or having in Spain, for any reason, immovable properties or real rights to benefit from or to exploit them by a non resident entity, accruing in December 1st of every year.

c) Liability to tax of non-resident entities owning in Spain, for any reason, immovable properties or real rights to benefit from or to exploit them, that are not exempted.

d) Exempted entities:

- Foreign States Public Institutions and International Organizations.
- Entities having the right to apply an international Double Taxation

agreement including a clause of exchange of information, and provided that the individuals that finally own, directly or indirectly, the capital or property of the entity are resident in the Spanish territory or that they have the right to apply an international Double Taxation Treaty providing a clause of exchange of information.

- Entities carrying out, in Spain, economic exploitations different from the mere owning or renting of immovable properties.
- Companies quoted in secondary official exchange markets.
- Non-profit companies with charity or cultural purposes subjected to the legislation of a State contracting a Double Taxation Treaty including the clause of exchange of information with Spain. Providing that the immovable properties are used for carrying out the core activities of the company.

e) The taxable base is the land value (that is the value considered by the Local Tax on Immovable Properties).

When it does not exist, it will be considered the value determined according to the provisions applicable for the Wealth Tax (purchasing or building value).

f) The tax amount derives from applying the tax rate to the taxable base. The tax rate is 3%.

g) In the case that a non-resident entity shares the owning of assets or rights with other individuals or entities, the tax is exigible in a proportionally amount corresponding to the value of assets or right owned.

When the requirements of residence are partially met, in order to benefit from exemptions by partners, holding or beneficial owners of the non-resident entity, the tax due will be proportionally reduced.

h) The special tax is levied through the self-liquidating system providing that the taxpayers have to compute the tax due in the month of January following the date of the accrual.

Imposizione tributaria e sede del soggetto nel diritto comunitario (*)

Prof. Avv. **Claudio Sacchetto**
Università degli Studi di Torino

1. Introduzione

Queste mie riflessioni, sintetizzate nel titolo "Imposizione tributaria e sede del soggetto nel diritto comunitario", prendono le mosse dalla necessità di approfondire i criteri di localizzazione dei soggetti passivi d'imposta assunti a modello dall'ordinamento giuridico comunitario. Il valore euristico di siffatta indagine trae spunto dalle soluzioni e dai modelli offerti in argomento dalla normativa comunitaria in materia fiscale, nonché dal progressivo "incedere" della giurisprudenza della Corte di giustizia CE che attraverso l'interpretazione di disposizioni fondamentali del Trattato CE influenza in maniera rilevante il tema in oggetto. La presente analisi è resa attuale dal continuo raffronto delle norme comunitarie con quelle interne alla ricerca della evoluzione che gli ordinamenti nazionali *subiscono* per effetto del progressivo realizzarsi di quello comunitario. Questo presupposto metodologico costituisce anche l'elemento che attribuisce carattere unitario alla presente indagine.

Quanto all'oggetto, infatti, essa importa, da un lato, la ricerca del rapporto tra le libertà fondamentali, come interpretate dalla Corte di giustizia CE, e le norme tributarie nazionali che definiscono i criteri di localizzazione del soggetto; dall'altro, una autonoma indagine dei medesimi criteri utilizzati nelle direttive in materia fiscale, al fine di valutarne i rapporti (e, vieppiù, la reciproca influenza) rispetto a quelli interni.

È fatto abbastanza noto che la realizzazione della integrazione europea avviene, sul piano giuridico, attraverso due distinti strumenti, che hanno quale obiettivo la costruzione del mercato interno, l'armonizzazione c.d. negativa e l'armonizzazione c.d. positiva [cfr. C. Sacchetto, *L'armonizzazione delle Comunità Europee*, Enc. Giur. Treccani, Roma].

Nel settore tributario, nonostante il limite qualitativo e quantitativo delle norme contenute nel Trattato, i maggiori progressi per la rimozio-

(*) Testo della relazione pronunciata dall'autore al Convegno di Studi su "Sede del soggetto ed imposizione fiscale" organizzato a Roma il 14/4/2000 dall'Università di Roma-La Sapienza e da questa Rivista.

ne degli ostacoli frapposti al funzionamento del mercato interno sono stati realizzati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia CE attraverso l'applicazione (anche) alle fattispecie di natura fiscale delle c.d. "libertà fondamentali" contenute negli artt. 39, 43, 49 e 56 del Trattato CE. Nettamente diverso appare invece il metodo d'indagine relativo all'imposta sul valore aggiunto, essendo questa, nei suoi componenti strutturali essenziali, completamente armonizzata. Anche in questo settore, però, l'indagine non potrebbe dirsi completa senza la considerazione della attività interpretativa (ed applicativa) svolta dalla Suprema Corte Europea.

In una prima sezione del presente lavoro si introdurrà, quindi, una analisi della giurisprudenza comunitaria in materia fiscale limitatamente alla sua rilevanza rispetto ai criteri di localizzazione del soggetto. Nella seconda, diversamente, si affronterà l'esame delle disposizioni fiscali contenute nelle direttive sull'imposta sul valore aggiunto, sulle imposte indirette sui capitali e sulle imposte sui redditi, avendo sempre cura di mettere in luce i rapporti tra i criteri di localizzazione individuati nel diritto comunitario e quelli che caratterizzano l'ordinamento nazionale.

2. Sezione Prima: Imposizione tributaria e localizzazione del soggetto nella giurisprudenza comunitaria

La Corte di giustizia CE ha interpretato le c.d. "libertà fondamentali" nel senso che esse proibiscono qualsiasi norma fiscale nazionale restrittiva o discriminatoria nei confronti dei cittadini di un diverso Stato membro. Il rapporto fra divieto di restrizione e di discriminazione può essere descritto in termini concentrici, poiché il primo comprende anche gli effetti prodotti dal secondo (questa elaborazione non è stata fino ad oggi estesa alla libera circolazione dei lavoratori subordinati poiché l'art. 39 del Trattato formalmente prevede la sola proibizione della discriminazione).

Al fine del tema oggetto della presente relazione deve essere messa in evidenza una prima conclusione: posta la loro funzione commerciale, le libertà fondamentali del Trattato si estendono *ratione personae* ai "cittadini degli altri Stati membri". In particolare, l'art. 39, par. 2, statuisce "essa [la libera circolazione dei lavoratori] implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla *nazionalità*, tra i lavoratori degli Stati membri, ..."; l'art. 43 vieta "... le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro ..."; l'art. 49 vieta "... le restrizioni alla libera prestazione dei servizi all'interno della Comunità ... nei confronti dei cittadini degli Stati membri stabiliti in un paese della Comunità che non sia quello destinatario

della prestazione" e l'art. 56 che "... vieta tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri ...".

La Corte ha interpretato in maniera estensiva questa norma, rilevando che le libertà fondamentali comunitarie non proibiscono solamente le restrizioni e le discriminazioni dirette in ragione della nazionalità, ma qualunque forma di discriminazione che conduca al medesimo risultato (cd. discriminazione indiretta), ad es. basata sulla residenza [CGCE, 12 febbraio 1974, causa 152/73, *Sotgiu* c. *Deutsche Bundespost*, in Racc. 153, punto 11]. Questa affermazione è stata progressivamente estesa dalla Corte a tutti i settori, per coinvolgere anche quello tributario. Posto che il criterio della residenza è quasi universalmente adottato quale elemento di collegamento con gli ordinamenti giuridici nazionali ai fini delle imposte sui redditi, questa interpretazione ha reso effettivamente applicabile al settore fiscale le libertà comunitarie.

In relazione al tema di nostro specifico interesse, i criteri di localizzazione dei soggetti passivi d'imposta, l'analisi della giurisprudenza comunitaria deve essere suddivisa in relazione al soggetto di diritto assunto dalla fattispecie, sia esso persona fisica sia persona giuridica.

In relazione ai soggetti persona fisica la Corte, per la prima volta nella sentenza *Schumacker*, ha affermato che le situazioni di residenti e di non residenti non sono di regola analoghe, in quanto presentano differenze oggettive per ciò che attiene sia alla fonte dei redditi sia alla capacità contributiva personale [CGCE, 14 febbraio 1995, caso C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt* c. *Roland Schumacker*, in Racc. I-225, punti 31 e ss.; 11 agosto 1996, caso C-80/94, *G.H.E.J. Wielockx* c. *Inspecteur der directe belastingen*, in Racc. I-2493, punto 18; 27 giugno 1996, caso C-107/94, *P.H. Asscher* c. *Staatssecretaris van Financiën*, in Racc. I-3089, punto 41]. Detto in altri termini, le libertà fondamentali contenute nel Trattato non ostano, in principio, a che uno Stato membro informi la disciplina delle proprie imposte personali sui redditi e sul patrimonio in ragione della residenza dei contribuenti.

Questo generale principio è derogato da una situazione specifica, che rileva nel caso in cui il contribuente non residente (persona fisica) - lavoratore dipendente o autonomo - percepisca la totalità o quasi dei propri redditi nello Stato in cui svolge la propria attività lavorativa (ovvero nello Stato della fonte). In questo caso, residente e non residente che svolgono la medesima attività sono oggettivamente nella medesima situazione, in quanto soggetti ad imposizione in un unico Stato membro [*Schumacker*, punti 36-38; *Wielockx*, punto 20; *Asscher*, punto 43]. Il fatto che la restrizione o la discriminazione sia fondata sulla residenza piuttosto che direttamente sulla nazionalità è superato dalla Corte attraverso l'utilizzo del concetto di restrizione e di discriminazione indiretta. La distinzione, pur

applicandosi indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente, opera principalmente a sfavore dei cittadini di altri Stati membri, essendo i non residenti il più delle volte cittadini non nazionali.

Le conclusioni cui giunge la Corte di giustizia permettono alcune considerazioni in merito ed aprono una serie di interrogativi che saranno oggetto di analisi in queste riflessioni pur nei limiti che la natura di siffatto intervento richiede.

In primo luogo, la Corte di giustizia "misura" la compatibilità della nozione di residenza impiegata nei sistemi tributari europei con le libertà fondamentali, ed in particolare con il funzionamento del mercato interno. Seppur limitando la propria attenzione ad un caso limite, il giudice comunitario sembra voler superare il dato formale di residenza per sussumere a presupposto impositivo delle imposte dirette l'aspetto fattuale (o sostanziale) della effettiva localizzazione del reddito delle persone fisiche [il rapporto tra potestà tributaria e sfera territoriale e personale è messo in luce da M. Udina, *Il diritto internazionale tributario*, vol. X, Padova, 1949, pp. 58-59, in *Trattato di diritto internazionale*, a cura di P. Fedozzi e S. Romano]. 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 [è importante sottolineare che *"[t]he 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"*, cfr. F. Vanistendael, *The European tax paradox: how less begets more*, Bulletin for International Fiscal Documentation, nov./dec., 1996, p. 531; si veda anche F. Amatucci, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1999, p. 234; F. A. Garcìa Prats, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Madrid. 1998, p. 226, che parla di sostituzione del vincolo personale a base della imposizione in tutti i moderni Stati nazionali con un *vincolo obiettivo funzionale* che opera indipendentemente dal vincolo personale]. 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 dei soggetti non residenti *ma residenti in uno Stato membro* e quindi ad una parziale riformulazione dell'art. 2 del TUIR atta a ricomprendere questa fattispecie.

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 of-

ferti (si veda, per es., l'art. 53 della Costituzione italiana). Il contribuente che produce 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.

L'applicazione di queste pronunce giurisprudenziali 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?

In prima approssimazione, la questione è da risolversi in maniera negativa. In questi Paesi il contribuente che produce 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 [In questo senso J.F. Avery Jones, *Carry on discriminating*, European taxation, Feb., 1996, p. 46]. A differenti conclusioni giunge 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"* [P.J. Wattel, *Home neutrality in an interanal market*, European taxation, May, 1996, p. 159].

Un terzo ordine di interrogativi si pone in relazione alla compatibilità di tale orientamento con le norme convenzionali. La sentenza *Saint-Gobain* ha inequivocabilmente statuito la preminenza delle libertà fondamentali rispetto a norme convenzionali con esse in contrasto [CGCE, 19 settembre 1999, causa C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland* c. *Finanzamt Aachen-Innenstadt*; in Racc. I-6161; sul punto cfr. G. Bizioli, *Potesta tributaria statuale, competenza tributaria della Comunità Europea e ... competenza tributaria della Corte di giustizia: il caso Saint-Gobain*, in Rivista di diritto tributario, 10, 2000, 192, in part. par. 3.2.]. Questo orientamento è stato confermato anche sul piano interno dalla Suprema Corte di Cassazione in due recenti sentenze in tema di tassazione ai fini Ilor delle *royalties* pagate a soggetti non residenti [Cass. 2 febbraio 2000, n. 1122 e 8 maggio 2000, n. 5768].

In particolare, la Corte, nell'equiparare il non residente che produce 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 residen-

te/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 (multilaterizzazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni).

L'ordinamento italiano è, almeno apparentemente, estraneo a queste problematiche poiché i trattati contro le doppie imposizioni stipulati con i Paesi confinanti appartenenti alla Comunità, Austria e Francia, assegnano esclusivo potere di imposizione al Paese di residenza del lavoratore dipendente e di quelli assimilati [Art. 15 della Convenzione Italia-Francia del 29 giugno 1981; Art. 15, par. 4, della Convenzione Italia-Francia del 5 ottobre 1989. Ai sensi dell'art. 15 del Protocollo integrativo di questo trattato l'esenzione nello Stato della fonte del reddito si applica solo se il lavoratore dipendente è effettivamente tassato in quello di residenza].

In relazione alle società ed enti collettivi, gli aspetti problematici emergono con riferimento alla determinazione del reddito di impresa prodotto da una stabile organizzazione situata in uno Stato membro diverso rispetto a quello di residenza della società. In via preliminare è opportuno sottolineare che l'art. 48 del Trattato CE equipara al fine del godimento del diritto di stabilimento "le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro di attività principale all'interno della Comunità ... alle persone fisiche aventi la cittadinanza degli Stati membri". L'esame normativo è completato dal divieto di restrizioni alla libertà di stabilimento "... relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali" [per l'interpretazione di questi istituti nel diritto comunitario cfr. A. Pietrobon, *L'interpretazione della nozione comunitaria di filiale*, Milano, 1990, *passim*].

Nel caso delle società l'accertamento delle norme fiscali restrittive o discriminatorie rispetto alla libertà di stabilimento è meno problematico poiché la Corte ha (forse semplicisticamente) equiparato la residenza delle società e degli enti collettivi ai fini fiscali alla nazionalità, ovvero ai criteri stabiliti al fine della applicazione della *lex fori*. Non si rientra nelle ipotesi di discriminazione indiretta, ma nelle più lineari situazioni di discriminazione o restrizione diretta.

Si è già detto che l'aspetto di maggiore interesse che emerge dalla giurisprudenza comunitaria in tema di libertà di stabilimento e imposizione fiscale concerne la stabile organizzazione. In particolare, la Corte ha "sostanzialmente" equiparato ai fini impositivi il trattamento della stabile organizzazione e delle società ed enti collettivi dotati di personalità giuridica. Detto in altri termini, ha giudicato in contrasto con le libertà fondamentali – e quindi con il mercato interno – quelle misure, sia di fonte

interna che convenzionale, che impongano prestazioni maggiori a detrimento della stabile organizzazione. Giova altresì sottolineare che si è utilizzato il generico termine di "prestazione" al fine di sottolineare che sono state giudicate incompatibili con il diritto comunitario non solo norme fiscali sostanziali ma anche norme di natura procedimentale che imponevano un onere fiscale maggiore alle stabili organizzazioni rispetto alle società. Anche in questo caso è possibile concludere, *prima facie*, che l'approccio della Corte alla singola fattispecie è di natura sostanziale (si potrebbe dire approccio "economico"?), diretto alla valutazione della realtà fattuale piuttosto che delle relative qualificazioni giuridiche.

È da aggiungere che la conclusione della Corte nel caso del trattamento tributario delle stabili organizzazioni è avvalorata anche da un elemento normativo, laddove l'art. 43 del Trattato CE equipara – al fine dell'applicazione *ratione materiae* della libertà di stabilimento – le filiali alle succursali ed agenzie, ovvero enti dotati di personalità giuridica i primi ma non i secondi [per la medesima conclusione cfr. A. Pietrobon, *L'interpretazione della nozione comunitaria di filiale*, Milano, 1990, p. 167 e ss.]. Sebbene tale elemento possa costituire un importante indice per ricostruire *positivamente* l'orientamento della Corte, si è altresì persuasi della relativa debolezza dello stesso. L'insieme delle fattispecie che si qualificano ai fini tributari quali stabili organizzazioni è ben più ampio delle situazioni qualificabili quali "succursali" ed "agenzie". Per continuare ad adottare una terminologia matematica è bene osservarsi che non esiste una perfetta biunivocità tra la stabile organizzazione fiscale (presupposto impositivo ai fini tributari) e le succursali ed agenzie disciplinate dal codice civile.

Prima di concludere questa prima sezione della relazione con una sommaria analisi dei casi giurisprudenziali affrontati dalla Corte comunitaria è opportuno segnalare quello che autorevole dottrina aveva già lucidamente osservato più di cinquant'anni fa. La elaborazione teorica dei criteri di localizzazione del reddito d'impresa nel contesto internazionale è naturalmente connessa (vorrei dire quasi presupposta) allo studio della soggettività passiva ai fini tributari. In altre parole, esiste una intrinseca commistione tra gli elementi che delimitano la soggettività passiva degli enti collettivi ed i criteri assunti per localizzare ed accertare il reddito prodotto a livello internazionale. Come si è anticipato, di questa difficoltà è autorevole testimone l'Udina, quando a p. 80-81 del suo *Trattato di diritto internazionale tributario* osserva che *"le persone (...) giuridiche (ed anche gli enti collettivi privi di personalità, in quanto aggruppamenti di individui soggetti di diritto), appaiono dunque per gli ordinamenti tributari degli Stati quali elementi essenziali dell'imposizione: per la loro stessa esistenza o le loro qualità, e per lo più pel vincolo politico-giuridico di appartenenza allo Stato impositore; per i loro rapporti coll'ambito territoriale del-*

lo Stato stesso, quali risultano dalla residenza, dal domicilio o dalla semplice dimora; per le loro relazioni giuridico-economiche coi beni che si trovano o cogli atti che si compiono nello Stato; per essere soggetti passivi delle obbligazioni tributarie principali, cioè delle prestazioni pecuniarie all'ente impositore, ed i soggetti attivi dei correlativi diritti, stabiliti alla loro tutela. Tutti questi vari aspetti della posizione delle persone nel rapporto tributario ricorrono quasi sempre congiuntamente, sì che il fatto tributario appare collegato con molteplici elementi all'ordinamento statuale delle cui norme si determina l'applicazione e sono le stesse persone, attraverso le quali si effettua il collegamento, ad essere destinatarie delle norme tributarie".

Questa lunga premessa è prodromica alla (logica) considerazione che la Corte comunitaria, nello statuire l'obbligo, per gli Stati membri, di esercitare la propria potestà tributaria in modo tale da non discriminare le stabili organizzazioni di società residenti in Stati membri diversi, presuppone la qualificazione della stessa ai fini tributari quale (autonomo) soggetto passivo d'imposta.

Il primo caso affrontato dalla Corte in materia di imposte dirette risale al 1986 [CGCE, 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Commissione delle Comunità europee* c. *Repubblica francese ("Avoir fiscal")*, in Racc. 273]. In particolare, il credito d'imposta sui dividendi ricevuti da stabili organizzazioni di società non residenti in Francia era subordinato alla esistenza di norme di fonte convenzionale che esplicitamente lo prevedessero. La Corte ha ritenuto che, poiché le disposizioni fiscali nazionali che disciplinavano i criteri di valutazione e le modalità di determinazione del reddito ai fini dell'imposta sulle società erano identiche per entrambe le categorie di soggetti in considerazione, la stessa legislazione ammetteva quale elemento essenziale del diniego dell'*avoir fiscal* la differente locazione della sede della società. La Corte di giustizia ha rifiutato l'argomento del Governo francese che i vantaggi delle *agenzie* e le *succursali* potessero essere compensati dagli svantaggi derivanti dal diniego dell'*avoir fiscal* [punto 21]. Parimenti, a nulla rilevava che il sistema tributario francese limitasse la propria potestà impositiva delle società residenti (*rectius:* con sede sociale in Francia) ai soli redditi ivi realizzati, perché, anche in caso contrario, la sistematica interpretazione del principio di non discriminazione contenuto nell'art. 43 avrebbe limitato il confronto alla determinazione dei redditi di fonte francese.

Queste conclusioni sono state confermate dalle successive sentenze *Commerzbank* [CGCE, 17 marzo 1993, causa C-330/91, *The Queen* c. *Inland Revenue Commissioners ex parte: Commerzbank AG*, in Racc. I-4017]; *Royal Bank of Scotland* [CGCE, 29 aprile 1999, causa C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc.* c. *Elliniko Dimosio (Stato ellenico)*, non ancora pubblicata] e *Saint-Gobain*. Tratto comune di queste decisioni è il fatto che la

Corte non trova giustificato – in relazione alla libertà di stabilimento – un diverso trattamento di società residenti e stabili organizzazioni non residenti per il reddito prodotto (*rectius:* attribuito) secondo le regole dell'ordinamento giuridico nazionale preso a riferimento. È altresì irrilevante che la diversità di trattamento sia il risultato sia di norme di fonte interna sia di norme di fonte convenzionale.

Nel primo caso, la Corte ha ritenuto incompatibile la norma contenuta nella Sec. 823 dell'*Income Tax Code* inglese ove si escludevano le stabili organizzazioni di società straniere dalla corresponsione degli interessi al tasso legale sui c.d. *unduly payments*.

Nella sentenza *Royal Bank of Scotland* la Corte ha ritenuto in contrasto con la libertà di stabilimento l'applicazione di una aliquota più elevata sul reddito d'impresa prodotto dalle stabili organizzazioni di società straniere in Grecia rispetto a quella applicata alle società con residenza fiscale nel medesimo Paese.

Da ultimo, nella sentenza *Saint-Gobain*, la mancata estensione alle stabili organizzazioni delle misure fiscali dirette alla eliminazione della doppia imposizione economica dei dividendi, sia di fonte convenzionale che interna, è stata giudicata in contrasto dalla Corte con la libertà di stabilimento.

Nella causa *Futura Participations* [CGCE, 15 maggio 1997, causa C-250/95, *Futura Participations SA e Singer* c. *Administration des contributions*, in Racc. I-2471] la Corte ha espressamente esteso la succitata giurisprudenza anche alle norme fiscali procedimentali che restringono l'esercizio della libertà di stabilimento alle stabili organizzazioni. In particolare, una norma che consenta di determinare forfetariamente il reddito – in ragione del reddito complessivo prodotto dalla società straniera – attribuibile alla stabile organizzazione situata in Lussemburgo di una società estera è contraria all'ordinamento comunitario nella parte in cui non permetta l'applicazione del criterio forfetario anche al riporto delle perdite.

Sempre in tema di libertà di stabilimento e criteri di localizzazione delle società è interessante osservare che in casi recenti [CGCE, 16 giugno 1998, causa C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)* c. *Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* e 18 novembre 1999, causa C-200/98, *X AB, Y AB* c. *Riksskatteverket*] la Corte ha focalizzato la propria attenzione a quelle norme fiscali nazionali che restringono l'esercizio della libertà imponendo maggiori oneri alle fattispecie transnazionali rispetto a quelle interne (c.d. situazioni di *home State restrictions*). In particolare, nel primo caso, l'*Income Tax Act* inglese non consentiva il riporto delle perdite tra consociate se non nel caso in cui entrambe le società avessero avuto la propria residenza nel Regno Unito. Di contro, nel secondo caso, la legislazione fiscale svedese consentiva l'applicazione del c.d. istituto del *tax equalisation*, ovvero della compensazione di redditi

imponibili e perdite entro un medesimo gruppo societario, solo nel caso in cui tutte le società appartenenti ad un gruppo avessero sede in Svezia.

Come è già stato notato [cfr. G. Bizioli, *Il rapporto tra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: una applicazione nel recente caso Imperial Chemical Industries*, in Diritto e Pratica Tributaria, 1999, III, p. 323 e ss.] in queste decisioni vi è un (rudimentale) tentativo di razionalizzazione della struttura dei sistemi fiscali nazionali (di Regno Unito e Svezia) alla luce dei principi del diritto comunitario. Se, come nei casi citati, l'ordinamento tributario interno introduce forme di imposizione per gruppi societari, coerenza vuole che questa [l'imposizione] non sia limitata ai presupposti meramente interni ma assuma anche quelli transnazionali.

Quali sono le conseguenze a livello internazionale? In particolare, quali le interazioni tra gli artt. 5, 7 e 24 del Modello OCSE e la giurisprudenza comunitaria in materia di libertà di stabilimento?

Un primo profilo è di natura definitoria. L'art. 43, come è stato più volte ripetuto, utilizza istituti commerciali, i.e. "agenzia e succursale", mentre l'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE introduce una precisa definizione (casistica e stipulativa) dell'istituto "stabile organizzazione" [cfr., per una ricostruzione sistematica dal punto di vista dell'ordinamento nazionale, F. Gallo, *Contributo all'elaborazione del concetto di "stabile organizzazione" secondo il diritto interno*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1985, p. 385; per il diritto internazionale, A. Lovisolo, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in Diritto e Pratica Tributaria, 1983, p. 1127]. La Corte comunitaria non ha, nelle decisioni in materia fiscale, elaborato una autonoma, agli effetti del diritto comunitario, definizione di "agenzia e succursale" né tanto meno di "stabile organizzazione" evidenziando in più occasioni una profonda confusione terminologica [nella causa *Saint-Gobain*, ad es., la Corte utilizza indifferentemente i termini, *Zweigniederlassung* (norma civilistica), *Betriebsstätte* (norma fiscale), *Gewebebetrieb* (termine di uso comune)]. In prima approssimazione, potrebbe concludersi che la Corte utilizzi la qualificazione fatta propria dal giudice *a quo*: il che significa interpretare la nozione di stabile organizzazione secondo le norme proprie del diritto convenzionale.

In secondo luogo, il Governo portoghese nell'udienza orale alla causa *Saint-Gobain* osserva che la mancata estensione alla stabile organizzazione di (specifiche) norme di beneficio (nella causa citata si trattata del credito d'imposta indiretto sui dividendi riscossi dalle partecipazioni detenute dalla stabile organizzazione) è fondata su ragioni di coerenza sistematica tratti da norme convenzionali internazionali. Nel caso particolare, infatti, la mancata concessione del beneficio del credito indiretto è

da correlarsi in maniera diretta all'assenza di imposizione nel trasferimento di utili dalla stabile organizzazione alla società madre residente in un diverso Paese. In conclusione, l'equiparazione ai fini impositivi, in questo specifico caso, di una stabile organizzazione ed una società filiale dotata di personalità giuridica produce una discriminazione a detrimento di quest'ultima: la scelta di condurre la propria impresa economica in un diverso Paese membro rispetto a quello d'origine attraverso una filiale ha come conseguenza oneri fiscali più elevati sulla distribuzione degli utili società figlia-società madre.

Da ultimo, la giurisprudenza comunitaria conduce, *prima facie*, ad una interpretazione estensiva dell'art. 24(3) "Non-discrimination" [*"The taxation on a PE which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. (...)"*] del Modello di Convenzione OCSE. Secondo autorevole dottrina [K. Vogel, *Klaus Vogel on double taxation convention*, Londra-L'Aia-Boston, 1997, 1312], infatti, questa norma si estende alle sole norme tributarie sostanziali (si noti che molto spesso la stessa definizione tra norme sostanziali e formali è oggetto di discussione) escludendo quelle di natura procedurale per l'originalità ed indipendenza della stabile organizzazione. Si è notato più sopra come tale distinzione non sia accolta dalla Corte di giustizia che considera incompatibile qualsiasi norma tributaria interna che abbia quale effetto un onere fiscale maggiore per la stabile organizzazione rispetto alle società dotate di personalità giuridica. Credo si possa giungere alla conclusione che il giudice interno sia tenuto alla interpretazione della clausola di non discriminazione contenuta nei trattati contro le doppie imposizioni in maniera conforme alla giurisprudenza comunitaria.

Come nel caso del regime impositivo delle persone fisiche, la giurisprudenza della Corte sembra solo lambire il trattamento fiscale delle stabili organizzazioni situate nel territorio italiano di imprese estere. Un caso marginale può essere scovato nella esclusione delle stabili organizzazioni italiane di società non commerciali straniere dalla disciplina di favore prescritta dall'art. 96-*bis*, comma 5, del TUIR [così M. Lombardi in *European Taxation*, n. 1-2/2000, 60, 61].

3. Sezione Seconda: Imposizione tributaria e sede del soggetto nelle direttive comunitarie

Come già anticipato, in questa seconda sezione esaminerò i criteri adottati per la localizzazione del soggetto nelle direttive in materia fisca-

le, e quindi, più propriamente, nelle direttive in materia di imposta sul valore aggiunto, nella direttiva relativa alle imposte indirette sui capitali e nelle due direttive in materia di imposte dirette.

L'elaborazione del tema "imposizione tributaria e sede del soggetto" in relazione alle imposte indirette richiama alla mente, ancora una volta, le osservazioni di Udina che, a p. 124 e ss. del suo *Trattato di diritto internazionale tributario* afferma, *"date le loro caratteristiche, per le imposte indirette non hanno quindi rilievo il semplice possesso d'un bene o godimento d'un reddito oppure addirittura la semplice esistenza della persona fisica o dell'ente o anche al sussistenza d'un loro 'status' giuridico particolare, cioè la fase statica dei rapporti sociali ed in ispecie economici: esse entrano in gioco nella fase dinamica della circolazione dei beni, cioè soltanto in seguito ad un'attività svolta dall'obbligato (produzione e consumo) o ad un negozio giuridico (trasferimento di beni) da lui compiuto, i quali danno luogo, in definitiva, ad uno scambio o consumo di ricchezza. (...). Il criterio decisivo per il collegamento del fatto tributario al singolo ordinamento giuridico e la determinazione della rispettiva competenza imposizionale è costituito soltanto dall'elemento materiale del compimento dell'atto nel territorio, anche se non sempre a questo corrisponda un rapporto di pertinenza economica"*.

In prima approssimazione, quindi, i criteri di collegamento territoriali dell'imposta sul valore aggiunto stabiliscono quali collegamenti col territorio dello Stato devono sussistere affinché *una operazione economica* sia assoggettabile al tributo [R. Lupi, *Imposta sul valore aggiunto, ad vocem*, in Enc. Giuridica Treccani, Roma; Id., *Territorialità del tributo, ad vocem*, in Enc. Giuridica Treccani, Roma]. La definizione dei soggetti passivi dell'IVA è effettuata senza alcuna considerazione alla residenza del soggetto che pone in essere l'operazione (art. 4 della Sesta direttiva 388/77/CEE); ancora si ripete che il collegamento territoriale è basato sull'oggettiva effettuazione nel territorio dello Stato di un'operazione imponibile.

In altre parole, tutte le operazioni effettuate nel territorio dello Stato sono imponibili, in nulla influendo la residenza delle parti e salvi i casi (in particolare a proposito delle prestazioni di servizi) in cui l'effettuazione dell'operazione nel territorio dello Stato dipenda dalla residenza delle parti tra cui l'operazione stessa intercorre. Peraltro l'effettuazione di un'operazione soggetta ad IVA da parte di un non residente (senza stabile organizzazione in Italia) non obbliga tale soggetto a porre in essere gli adempimenti (fatturazione, liquidazione, dichiarazione, ecc.) necessari all'applicazione del tributo. Contrariamente a quanto avviene nelle imposte dirette, dove il non residente titolare di redditi per cui sussiste l'obbligo di dichiarazione è in ogni caso tenuto a tutti i relativi obblighi, gli adempimenti IVA *sembrano* invece facoltativi ove il non residente sia

privo di una stabile organizzazione in Italia [così, R. Lupi, *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. Giuridica Treccani, Roma; cfr. anche, P. Filippi, *Valore aggiunto (imposta sul)*, *ad vocem*, in Enciclopedia del Diritto, Milano, 125]. Ciò si desume dall'art. 17 D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale per i soggetti non residenti e senza stabile organizzazione la nomina di un rappresentante che eserciti i diritti e gli obblighi derivanti dal tributo non è obbligatoria ma facoltativa [si noti, però, che, a causa della particolare tecnica di funzionamento dell'IVA (detrazione imposta da imposta) il soggetto non residente privo di stabile organizzazione in Italia può peraltro *avere interesse* alla nomina del rappresentante e all'esercizio dei diritti e degli obblighi derivanti dall'applicazione dell'IVA, nei casi in cui il tributo assolto sugli acquisti ecceda quello dovuto sulle vendite e possa quindi essere richiesto il rimborso dell'eccedenza].

Si è più sopra anticipato, di sfuggita, che la sede del soggetto assume rilievo nell'IVA limitatamente alla definizione della imponibilità delle prestazioni di servizi. Il criterio generale di collegamento (contenuto nell'art. 9 della Sesta direttiva) è quello di considerare effettuate nello Stato le prestazioni di servizi rese da soggetti che vi hanno la sede della attività economica o, in maniera subordinata, il luogo del domicilio o della residenza abituale [l'art. 7, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972 individua quale criterio di collegamento i soggetti domiciliati in Italia o ivi residenti che non abbiano il domicilio all'estero. Il riferimento al domicilio attribuisce rilevanza al luogo in cui i soggetti hanno il centro degli affari e degli interessi piuttosto che a quello in cui abitualmente dimorano (residenza), aderendo in questo senso alla prescrizione contenuta nella direttiva comunitaria che individua quale criterio principale la sede della attività economica]. 89

Il criterio di collegamento in esame non tiene in considerazione lo Stato in cui è materialmente avvenuta la prestazione del servizio, eccettuato per l'esclusione delle prestazioni rese all'estero da stabili organizzazioni di soggetti domiciliati o residenti in Italia.

Il criterio generale di collegamento – di cui sopra – ha una serie di deroghe molto ampie che non è possibile esaminare compiutamente in questa sede.

La direttiva 335/69/CEE relativa alla imposizione indiretta sulla raccolta di capitali è stata il primo atto normativo comunitario in materia fiscale ad essere adottato. All'atto della preparazione della direttiva, due erano i criteri adottati dagli Stati membri per determinare l'ambito di applicazione territoriale dell'*imposta sui conferimenti*. In primo luogo il criterio dell'atto, che consiste nel fondare l'esigibilità dell'imposta sulla semplice registrazione nel territorio dello Stato degli atti delle società attestanti determinati fatti imponibili; in secondo luogo, il criterio della residenza secondo il quale le operazioni sono tassabili quando sono verifi-

cate da società che hanno la propria residenza nel territorio dello Stato. La scelta effettuata dalla direttiva è proprio su questo secondo criterio. In effetti, appariva poco giustificata sul piano economico l'attribuzione del potere d'imposizione ad uno Stato membro sulla base di un criterio di pura forma (criterio della registrazione) mentre la raccolta di capitali, che costituisce il vero oggetto dell'imposta sui conferimenti, avveniva in un altro Stato membro [così, F. Teucci, *La regolamentazione in materia di imposte indirette sulla raccolta di capitali*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1970, I, p. 563].

Il criterio della residenza non impedisce, però, che il sistema della registrazione possa essere mantenuto [in questo senso si veda l'art. 4 del TU n. 131/1986 nonché la nota IV all'art. 4 Tariffa TU n. 131/1986] come strumento pratico per la percezione dell'imposta sui conferimenti, alla duplice condizione che tale registrazione non renda esigibile l'imposta sui conferimenti se il potere d'imposizione non spetta a questo Stato secondo le disposizioni della direttiva, e che la percezione dell'imposta sia egualmente assicurata nel caso in cui non avendosi registrazione dell'atto, lo Stato in oggetto abbia il potere e l'obbligo di percepire l'imposta.

L'art. 2 della direttiva 355/69 precisa i criteri che debbono costituire la base per determinare la residenza di una società di capitali. Il criterio per determinare lo Stato membro cui spetta il potere di percezione dell'imposta sui conferimenti è basato, in primo luogo, sulla identificazione della *sede della direzione effettiva della società* [criterio conforme all'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE] e, in via subordinata, nel luogo dove trovasi la sua sede statutaria o una sua filiale (limitatamente ai capitali messi a disposizione di tale filiale da una società con sede effettiva e statutaria fuori della Comunità Europea).

Le direttive 90/434/CEE – regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi di azioni transfrontalieri – e 90/435/CEE – regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi – non contengono un autonomo criterio di individuazione della sede delle società, ma rinviano ad un "meccanismo" composito di determinazione interno/internazionale. L'art. 3, lettera *b)*, della direttiva 90/434/CEE e l'art. 2, lettera *b)*, della direttiva 90/435/CEE individuano la sede dei soggetti beneficiari delle disposizioni ivi contenute con la formula, "... sia considerata come avente il *domicilio fiscale* in tale Stato e, ai sensi di una convenzione in materia di doppia imposizione conclusa con uno Stato terzo, non sia considerata come avente tale domicilio fuori della Comunità". Di talché, la società è considerata residente di uno Stato membro solo se integra contemporaneamente due condizioni: *a)* sia residente ai sensi delle norme interne e *b)* ai sensi di quelle convenzionali.

È da notarsi, incidentalmente, che il legislatore italiano non ha ritenuto opportuno recepire nella corrispondente disciplina interna la condizione *sub b)*. Credo che la *ratio* sia da ricercarsi in motivi di sistematicità e coerenza della disciplina del reddito d'impresa, almeno per il regime di cui alla direttiva madre-figlia. Diversamente, questa giustificazione non può essere estesa al D.Lgs. n. 544/1992 che costituisce un autonomo regime impositivo (prescrivendo non solo regole sostanziali ma anche di natura procedimentale e sanzionatoria). La mancata introduzione della suaccennata condizione provoca un ampliamento *ratione personae* dell'ambito di applicazione delle discipline comunitarie.

Maggiore interesse suscitano le recenti proposte di direttiva in tema di tassazione uniforme dei redditi da capitale. La proposta di direttiva concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di diritti fra società consociate di Stati membri diversi [COM(1998) 67 definitiva] non presenta differenze di rilievo rispetto alle direttive in materia di imposte dirette già adottate. L'art. 3 della direttiva, infatti, estende la disciplina comune alle società aventi sede in uno Stato membro ai sensi delle norme ivi stabilite e non sia considerata aver sede fuori della Comunità da una norma di diritto convenzionale internazionale stipulata con un Paese terzo.

In fatto di imposte sul reddito e sede del soggetto la vera novità è costituita dalla seconda proposta di direttiva relativa alla tassazione dei redditi da capitale [proposta di direttiva del Consiglio intesa a garantire un'imposizione minima effettiva sui redditi da risparmio sotto forma di interessi all'interno della Comunità; COM(1998) 295 definitiva]. In primo luogo, si deve osservare che si distingue dalle precedenti in relazione all'ambito soggettivo cui si applica, limitato alle sole persone fisiche. Ma l'aspetto che più interessa è che la direttiva introduce una autonoma definizione di "*domicilio fiscale* del beneficiario effettivo" seppur limitata ai soli casi di difficoltà, ovvero di potenziale doppia residenza.

Questo suggerisce due considerazioni. Da un lato, la volontà della Comunità di sostituire le specifiche norme sulla doppia residenza contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dagli Stati membri. Ad un approfondito esame, infatti, le condizioni i), ii), iii) e iv), poste alla lettera *c)* dell'art. 3 della direttiva riproducono solo parzialmente le corrispondenti condizioni poste dall'art. 3 del Modello di Convenzione OCSE. In secondo luogo, e specificamente delimitato all'ordinamento giuridico italiano, si ripropongono le stesse difficoltà sistematiche più sopra evidenziate per la direttiva madre-figlia. In altre parole, appare piuttosto difficoltoso inserire nel TUIR italiano norme derogatorie alla definizione di residenza delle persone fisiche per le sole fattispecie individuate nella direttiva.

Taxation and seat of the subject in Community law (*)

Prof. Avv. **Claudio Sacchetto**
Università degli Studi di Torino

I. Introduction

These my thoughts, synthesized in the title "Taxation and seat of the subject in Community law", start from the need to deepen the location requirements of taxable persons taken as one's model by the Community legal system. The heuristic value of such research arises from the solutions and the models offered as subject by the Community legal system on tax matter, as well as by the progressive "gait" of the EC Court of Justice case law which through the interpretation of fundamental provisions of the EC Treaty influences in a notable way the subject of discussion. So that, the current analysis is made relevant by the endless comparison between community and national laws in order to inquire into the evolution sustained by the national legal systems due to the progressive realisation of the community one. This methodological assumption also constitutes the element that gives a coherent character to the present research.

About the object, actually, this search involves, on the one hand, the inquiry of the connection between the fundamental freedoms, as interpreted by the of EC Court of Justice and national tax laws which define the principles of location of subject, on the other hand, an independent research of the same principles used in the tax Directives, in order to esteem the connections (and, increasingly, the mutual influence) compared to the national ones.

As everybody knows the realization of the European integration happens, on the juridical level, through two distinct instruments, which have the aim to build the internal market, the so-called negative harmonization and the so-called positive harmonization [see C. Sacchetto, *L'armonizzazione delle Comunità Europee, Enc. Giur. Treccani,* Rome].

(*) Report rend at the Study Meeting about "Taxation and seat of the subject", organized in Rome on 14th aprile 2000 by University of Rome - La Sapienza and this Review.

In the tax field, despite the qualitative and quantitative limit of the norms included in the Treaty, the greater progresses to remove the obstacles to a common market, have been realized by the Court of Justice of the EC case law through the enforcement (also) to the fiscal cases of the so-called "fundamental freedoms" contained in Arts. 39, 43, 49 e 56 of the EC Treaty.

Completely different it appears instead the investigating method relevant to the Value Added Tax, being this, in its essential structural components, completely harmonized. Nevertheless, in this scope of application too, the inquiry couldn't be exhaustive without the interpretative (and applicative) activity done by the Supreme European Court.

In the first section of the current work we will introduce, therefore, an analysis of the Community case law in the tax scope of application within limits of his importance compared to the requirements of location of subject. In the second section, otherwise, we will discuss the examination of the tax provisions included in the Directives concerning the Value Added Tax, indirect taxation of capital and income taxation, always highlighting the connections between the location principles found in the Community Law and those typical of the national law.

II. Taxation and seat of the subject in the Community case-law

The EC Court of Justice has interpreted the so-called "fundamental freedoms" in the sense that they forbid every national tax regulation which is restrictive or discriminatory towards the citizens of a different member State. The relationship between the prohibition of restriction and discrimination could be described in concentric terms, because the first even contemplates the effects produced by the second (this formulation till now hasn't be extended to the free movement of subordinate workers because the Art. 39 of the Treaty formally provides only the prohibition of discrimination).

About the theme of the present discussion we have to underline a first conclusion: set their commercial function, the fundamental freedoms of the Treaty extend *ratione personae* to the citizens of the other member States. Especially, Article 39 (2), states the abolition "... of any discrimination based on nationality between workers of the Member States ..."; Article 43 prohibits "... every restriction on the freedom of establishment of nationals ... of a Member State in the territory of any Member States ..." Article 49 prohibits "... any restriction on freedom to provide services within the Community ... in respect to nationals of Member States who are established in a State of the Community other than that of the per-

son for whom the services are intended" and Article 56 that prohibits "... any restrictions to the movement of capital between Member States".

The Court has interpreted this norm in a broad way, underlining that the Community fundamental freedoms don't prohibit only restrictions and direct discriminations due to nationality, but every form of discrimination that conduces to the same result (so-called indirect discrimination), for example based on the residence [ECJ, 12 February 1974, case 152/73, *Sotgiu* c. *Deutsche Bundespost*, ECR 153, paragraph 11].

The Court has increasingly extended this statement to all the sectors, to even enthral the tax one. Since the criterion of residence is almost universally accepted as element of connection with national legal systems regard to income taxes, this interpretation has made actually applicable to the tax scope of application the Community freedoms.

With regard to the subject of our peculiar concern, the requirements of localisation of taxable persons, the analysis of the Community case law has to be divided in connection with individual and company subject.

With regard to individual subject, the Court, for the first time in the *Schumacker* case, has stated that the situations of residents and non-residents aren't usually similar, because they present objective differences either concerning the source of income or personal tax bearing ability [ECJ, 14 February 1995, case C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt* c. *Roland Schumacker*, ECR I-225, paragraph 31 ff.; 11 August 1996, case C-80/94, *G.H.E.J. Wielockx* c. *Inspecteur der directe belastingen*, ECR I-2493, paragraph 18; 27 June 1996, case C-107/94, *P.H. Asscher* c. *Staatssecretaris van Financiën*, ECR I-3089, paragraph 41]. In different terms, the fundamental freedoms included in the Treaty don't hinder, on principle, that a member State imbues his own income tax provisions and property tax provisions because of the residence of the taxpayers.

This general requirement is derogated in a particular situation, considerable when the resident taxpayer (individual) - employees or self-employed worker - receives his whole (or almost) revenue in the State where he works (or in the source State). In this case, residents and non-residents who perform the same activity, are objectively in the same situation, because taxed in only a member State [*Schumacker*, paragraph 36-38; *Wielockx*, paragraph 20; *Asscher*, paragraph 43]. The fact that the restriction or the discrimination is based on the residence criterion rather than directly on nationality, is overcame by the Court through the use of the concept of restriction and indirect discrimination. This distinction, although applied apart from the nationality of the taxpayer, operate mainly for the citizens of other member States, being the non-residents more often than not non-national citizens.

The conclusions of the EC Court of Justice allow some consideration and they set some questions which will be discussed, although in the limits of the nature of this intervention.

First, the Court of Justice "measures" the compatibility of the notion of residence used in the European tax legal system with the fundamental freedoms, especially with the working of the internal market. Although restraining his attention to a limit case, it seems that the Community judge wants to get over the formal datum of residence to subsume as tax presupposition of income taxes the factual (or substantial) aspect of the effective location of the income of the individuals [the relation between power to tax and personal and territorial scope is highlighted by M. Udina, *Il diritto internazionale tributario*, vol. X, Padua, 1949, 58-59, in *Trattato di diritto internazionale*, P. Fedozzi e S. Romano (Eds.)]. The rigorous division (to taxation aims) between residents and non-residents is passed when their substantial position, considered in the execution of an economic activity, is equivalent [it's important to underline that *"[t]he 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"*, see F. Vanistendael, *The European tax paradox: how less begets more*, Bulletin for International Fiscal Documentation, nov./dec., 1996, p. 531; see also F. Amatucci, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padua, 1999, 234; F. A. Garcìa Prats, *Imposiciòn directa, no discriminaciòn y derecho comunitario*, Madrid, 1998, 226, that talks of substitution of the personal obligation at the base of taxation in all the modern national States, with an impartial functional obligation operating independently of personal obligation]. In other words, and with the limit of the material production of the whole and greater part of revenue in the foreign State by the non-resident, the Court notes as the distinction between resident and non-resident of a National legal system could conflict with the idea underpined to the creation of the internal market.

In the (national) normative field, this decision leads to the creation of a third subjective category besides residents and non-residents, or non resident subjects but residents in a member State and so to a partial reformulation of Art. 2 of IITC able to include this case.

But this solution, to favour the economic datum rather than the formal one, brings a substantial (total) dissociation between contribution to public expenditure and enjoyment of public services, (See, for example, Article 53 of the Italian Constitution). The taxpayer who earns all his income in a different member State of the Community would take advantage of services and performances of a member State to which it doesn't contribute at all.

The application of these case law judgments suffers, besides, of a considerable applicative limit. Up until today, indeed, his applicability is lim-

ited to those countries that use the exemption method for the solution of the conflicts rising from the double taxation. But in member States as Great Britain, Ireland and Italy that use the tax credit method in the national and conventional provision, the principle drafted by the Court is still applicable?

In the first instance, the answer is negative. In these Countries the taxpayer who produces his whole (or almost) income abroad, will never be in the same conditions of a resident in another State, because his own tax bearing ability will always be consider by the State where there is his residence. Consequently, the comparison would be between a taxpayer taken for his tax bearing ability in two Countries and a taxpayer subjected in only a member State [with this meaning J.F. Avery Jones, *Carry on discriminating*, European taxation, feb., 1996, 46]. Wattel arrives to different conclusions, he notices *"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"* [P.J. Wattel, *Home neutrality in an internal market*, European taxation, may, 1996, 159].

A third order of questions is connected to the compatibility of such guidance with the conventional norms. In the *Sain-Gobain* case the EC Court has unequivocally ruled the prominence of the fundamental freedoms in comparison with conventional norms in contrast to these freedoms [ECJ, 19 September 1999, case C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland* vs. *Finanzamt Aachen-Innenstadt*; ECR I-6161; see G. Bizioli, *Potesta tributaria statuale, competenza tributaria della Comunità Europea e ... competenza tributaria della Corte di giustizia: il caso Saint-Gobain*, in Rivista di diritto tributario, 10, 2000, 192, in particular paragraph 3.2.]. This guidance has been already confirmed, on the national level, by the Supreme Court of Cassation in two recent cases concerning the taxation of the *royalties* payed to non-residents subjects [Supreme Court of Cassation 2 February 2000, n. 1122 and 8 May 2000, n. 5768].

In particular, equalizing the non-resident who earns his total (or almost) income in the State where he performs his activity, has the Court assimilated the non-resident taxpayer for the granting of benefits? The equalization resident/non-resident under this outline would means the concession of all the benefits coming from the Conventions against double taxation drawn up by this State even to non-residents and, complementarly, that non-residents belonging to two different Countries they couldn't be treat differently (multilaterisation of Conventions against double taxation).

Italian legal system is, at least seemingly, unrelated to these problems because the Treaties against double taxation, drawn up with Community

neighbouring countries, Austria and France, assign exclusive power of taxation to the Home Country of the employees taxpayer and of the assimilated ones [Article 15 of the Italy-Austria Convention of 29 June 1981; Article 15(4) of the Italy-France of 5 October 1989. According to Article 15 of the integrative Protocol of this Treaty the income exemption in the Source State applies only if the worker is really taxed in the residence one].

With regard to companies and public bodies, the problematic questions emerge with reference to determination of the business income produced by a permanent establishment placed in a member State where the company hasn't the residence. As a first step, it' s necessary to remark that Art. 48 of the EC Treaty equalises, to the aim of the enjoyment of the right of establishment, "the companies formed in pursuance of the law of a member State and that they have the social seat, the administrative headquarters or the main activity centre in the Community ... to the individuals who have the nationality of the member States". The normative examination is completed with the prohibition of restriction of freedom of establishment "... connected to the opening of agencies, branches or subsidiaries" [for the interpretation of these institutes in the Community law see., A. Pietrobon, *L'interpretazione della nozione comunitaria di filiale*, Milan, 1990, *passim*].

In the case of the companies, the assessment of restrictive and discriminatory tax rules, as regard to the freedom of establishment, is less complicated because the Court of Justice (perhaps simplisticly) has equalized the residence of the companies and of the public bodies to the tax aims of the nationality, or rather to the requirements settled to the application of the *lex fori*. It isn't a case of indirect discrimination, but of a linear situation of direct discrimination and restriction.

We have already said that one of the most interesting thing arising from Community case law about freedom of establishment and taxation, concerns the permanent establishment. In particular, the Court has "substantially" equalized, to tax aims, the treatment of the permanent establishment and companies and public bodies. In other words, the Court has judged in contrast with the fundamental freedoms - and so with the internal market - those measures, national or conventional, which impose greater performances to the detriment of the permanent establishment. It' also important to highlight that it has been used the generic term of "performance" to underline that that it has been judged incompatible with the Community Law not only the substantial tax norms but even procedural norms which imposed to permanent establishment a greater burden than to companies.

Also in this case it's possible to conclude, *prima facie*, that the approach of the Court of Justice to the single case is a substantial one

(might we say "economic" approach?), aimed at valuing the factual reality rather than the relevant juridical qualifications.

We have to add that the conclusion of the Court about tax treatment of permanent establishments is even confirmed by a normative element, where art. 43 of the EC Treaty equalizes - to the aim of application *ratione materiae* of freedom of establishment -, the subsidiaries to branches and agencies, or rather companies the firsts but not the seconds [for the same conclusion see A. Pietrobon, *L'interpretazione della nozione comunitaria di filiale*, Milan, 1990, 167 ff.]. Although this element could be an important index to rebuild positively the guidance of the Court, we are also persuaded of his relative weakness. All the tax cases qualified as permanent establishments are more than the situations qualified as "branches" and "agencies". Using again a mathematical terminology it's advisable to observe that it doesn't exist a perfect bijection between the tax permanent establishment (tax requirement) and the branches and the agencies disciplined by the Civil Code.

Before ending this section of the report with a short analysis of the cases discussed by the EC Court of Justice it' s necessary to mention what a reliable legal literature had already clearly observed more than fifty years ago. The theoretical elaboration of localisation requirements of the business income in an international context is naturally connected (I would like almost to say assumed) with the study of the subjects of taxation. In different words, it exists an intrinsic mingling between the elements which delimit the subjects of the public bodies and the requirements taken for the localisation and to assess the income produce at the international level. As announced in advance, Udina is a reliable witness of these difficulties, when at 80-81 of his *Trattato di diritto internazionale tributario* observes that *"le persone (...) giuridiche (ed anche gli enti collettivi privi di personalità, in quanto aggruppamenti di individui soggetti di diritto), appaiono dunque per gli ordinamenti tributari degli Stati quali elementi essenziali dell'imposizione: per la loro stessa esistenza o le loro qualità, e per lo più pel vincolo politico-giuridico di appartenenza allo Stato impositore; per i loro rapporti coll'ambito territoriale dello Stato stesso, quali risultano dalla residenza, dal domicilio o dalla semplice dimora; per le loro relazioni giuridico-economiche coi beni che si trovano o cogli atti che si compio nello Stato; per essere soggetti passivi delle obbligazioni tributarie principali, cioè delle prestazioni pecuniarie all'ente impositore, ed i soggetti attivi dei correlativi diritti, stabiliti alla loro tutela. Tutti questi vari aspetti della posizione delle persone nel rapporto tributario ricorrono quasi sempre congiuntamente, sì che il fatto tributario appare collegato con molteplici elementi all'ordinamento statuale delle cui norme si determina l'applicazione e sono le stesse per-*

sone, attraverso le quali si effettua il collegamento, ad essere destinatarie delle norme tributarie".

These lengthy preliminary remarks are prodromic to the (logic) consideration that, to the decree of the obligation, for the member States, to exercise their own power to tax in order to not discriminate the permanent establishments of companies residents in different member States, the Court of Justice of the EC assumes the tax qualification of the same as (independent) taxable person.

The first tax case treated by the Court dates back to 1986 [ECJ, 28 January 1986, case 270/83, *EC Commission* vs. *French Republic ("Avoir fiscal")*, ECR 273]. In particular, the dividend tax credit, received from permanent establishments non-residents in France, was subordinate to the existence of conventional norms expressly providing for it. The Court has deemed that, since national tax provisions regulating the criteria of valuation and the ways determination of the income for the company tax, were the same for both the categories of subjects considered, the same legislation admitted as essential element of the refusal of the *avoid fiscal* the different location of the company seat. The Court of Justice has rejected the argument of the French government that the benefits of the *agencies* and *branches* were able to be compensated by the disadvantages resulting from the refusal of the *avoid fiscal* [point 21]. Likewise, it isn't important that the French tax system limits his power to tax of the resident companies (*rectius:* with the social seat in France) only to the incomes there realized, because, even in a contrary circumstance, the sistematic interpretation of the non-discrimination principle included in Art. 43 would have limited the comparison to the determination of the French incomes.

These conclusions have been attested by the following cases *Commerzbank* [ECJ, 17 March 1993, case C-330/91, *The Queen* c. *Inland Revenue Commissioners ex parte: Commerzbank AG*, ECR I-4017]; *Royal Bank of Scotland* [ECJ, 29 April 1999, case C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc.* c. *Elliniko Dimosio (Greece)*] and *Saint Gobain*. Common feature of these decisions is the fact that the Court doesn't justify - in connection with the freedom of establishment - a different treatment of resident companies and non-resident permanent establishments for the income produced (*rectius:* attributed) according to the rules of the national tax system taken as a reference. It is also independent that the different treatment is the result of national norms as well as of conventional norms.

In the first case the Court has reckoned incompatible the norm included in the Sec. 823 of *Income Tax Code* where the permanent establishments of foreign companies were leaved out of the interest payment at the legal rate on the so-called *unduly payments*.

In the *Royal Bank of Scotland* case, the Court has believed in contrast with the freedom of establishment the application of a higher rate on the business income produced by the permanent establishments of foreign companies in Greece compared to the rate applied to the companies with the tax residence in the same country.

Finally, in the *Saint Gobain* case, the non-extension to the permanent establishments of the tax measures directed to the elimination of the double taxation of conventional and national dividends, has been considered by the Court in opposition to the freedom of establishment.

In the *Futura Participations* case [ECJ, 15 May 1997, case C-250/95, *Futura Participations SA e Singer* c. *Administration des contributions*, ECR I-2471] the Court has expressly extended the above-mentioned case law also to the tax procedural norms which reduce the exercise of freedom of establishment to the permanent establishments. In particular, a norm which allows to define the income in a flat-rate way - according to the whole income produced by the foreign company - assignable to the permanent establishment placed in Luxemburg of a foreign company, it is contrary to the Community tax system in the part where it doesn't allows the application of the flat-rare criterion even to the carry forward of the loses.

Always about the freedom of establishment and the location criteria, it's interesting to remark that in recent cases [ECJ, 16 June 1998, case C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)* vs. *Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)* e 18 November 1999, case C-200/98, *X AB, Y AB* vs. *Riksskatteverket*], the Court has focused its attention to these national tax norms which limit the exercise of the freedoms imposing heavier burdens to the transnational cases in comparison with the national ones (so-called situations of *home State restrictions*). Particularly, in the first case, the English *Income Tax Act* didn't allow the carry forward of the loses between subsidiaries excepted when both the companies had had the residence in Great Britain. Contrary, in the second case, the Swedish tax law allowed the application of the so-called *tax equalisation* institute, or rather the compensation of the taxable incomes and loses within a same company group, only when every company of the group had the seat in Sweden.

As already observed [see G. Bizioli, *Il rapporto tra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: una applicazione nel recente caso Imperial Chemical Industries*, in Diritto e Pratica Tributaria, 1999, III, 323 e ss.] in these rulings there is a (primitive) attempt of rationalization of the national tax system structure (Great

Britain and Sweden) in the light of the Community tax law principles. If, as in the mentioned cases, the national tax legal system introduces tax forms for company groups, the consistency needs that this [taxation] isn't limited to merely national presuppositions ma also to transnational ones.

What are the consequences at the international level? In particular, what are the interactions between Articles 5, 7 and 24 of the OECD Model and the Community case law in the freedom of establishment matter?

A first profile has a definitory nature. Art. 43, as it has been often repeated, uses commercial institutes, i.e. "agency and branch", while Art. 5 of the OECD Conventional Model introduces a precise definition (casistic and stipulative) of the "permanent establishment" institute [see, for a systematic perspective from the domestic legal system, F. Gallo, *Contributo all'elaborazione del concetto di "stabile organizzazione" secondo il diritto interno*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1985, 385; for the international tax law, A. Lovisolo, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in Diritto e Pratica Tributaria, 1983, 1127]. The EC Court of Justice, in its tax judgements, hasn't created an autonomous Community definition of "agency and branch" less than ever of "permanent establishment" showing often a deep terminological confusion (for example, in *Saint Gobain* case, the Court uses indifferently the terms *Zweigniederlassung* (civil law norm), *Betriebsstaette* (tax norm), *Gewebebetrieb* (word of common use)). At a first sight, we could conclude that the Court uses the qualification picked up by the judge *a quo*: it means to interpret the notion of permanent establishment according to conventional legal system norms.

Secondly, the Portuguese government, in the oral session of the *Saint Gobain* case, notices that the failed extension to the permanent establishment of (specific) benefit norms (in the stated case, the indirect tax credit on the dividends cashed by the permanent establishment holdings) is founded on systematic consistency reasons taken from international conventional norms. In this particular instance, actually, the failed granting of the indirect credit benefit is directly connected with the lack of taxation in the transfer of the profits from the permanent establishment to the parent company which has the residence in a different country. In the end, in this specific case, the tax equalization of a permanent establishment and a subsidiary company provided with legal status, produces a discrimination to the detriment of the last one: the choose to manage a company not in the source member State but in a different one, because of a subsidiary, it produces as a consequence heavier tax burdens on the distribution of the subsidiary company-parent company profits.

Finally, the Community case law conduces, *prima facie*, to an extensive interpretation of Art. 24(3) "Non-discrimination" ["The taxation on a PE which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. (...)"] of the OECD Model Convention. According to a reliable legal literature [K. Vogel, *Klaus Vogel on double taxation convention*, London – The Hague – Boston, 1997, 1312], actually, this norm extends to the only substantial tax provisions (it's important to stress that often the same distinction between substantial and formal norms, is a topic of discussion), excepted those of procedural nature for the originality and independence of the permanent establishment. We have above observed that the Court of Justice doesn't accept this distinction and it believes incompatible every national tax provision that has as effect a heavier tax burden for the permanent establishment rather than for the companies provided with the legal status. I think it's possible to arrive to the conclusion that the domestic judge is due to an interpretation, of the non-discrimination clause included in the Treats against the double taxation, consistent with the Community case law.

As in the individual tax system, the Court case law seems only to touch the tax treatment of the permanent establishments of foreign companies placed in the Italian territory. An incidental case could be find out in the exclusion, of the Italian permanent establishments of foreign commercial companies, from the benefit provision included in Article 96-bis(5) of the Italian Income Tax Code [M. Lombardi in *European Taxation*, n. 1-2/2000, 60, 61].

III. Taxation and seat of the subject within the EC Directives

As already highlighted, in this second section we will take under examination the criteria adopted for the localization of the subject in the tax Directives, and so, specifically, in the VAT Directives, in the indirect taxation of capital Directive and in the two income tax Directives.

The elaboration of the argument "taxation and seat of the subject" in correlation with indirect taxes, reminds again Udina's remarks, who, at page 124 ff. of his *Trattato di diritto internazionale tributario*, asserts *"date le loro caratteristiche, per le imposte indirette non hanno quindi rilievo il semplice possesso d'un bene o godimento d'un reddito oppure addirittura la semplice esistenza della persona fisica o dell'ente o anche al sussistenza d'un loro "status" giuridico particolare, cioè la fase statica dei rapporti sociali ed in ispecie economici: esse entrano in gioco nella fase dinamica della circo-*

lazione dei beni, cioè soltanto in seguito ad un'attività svolta dall'obbligato (produzione e consumo) o ad un negozio giuridico (trasferimento di beni) da lui compiuto, i quali danno luogo, in definitiva, ad uno scambio o consumo di ricchezza. (...). Il criterio decisivo per il collegamento del fatto tributario al singolo ordinamento giuridico e la determinazione della rispettiva competenza imposizionale è costituito soltanto dall'elemento materiale del compimento dell'atto nel territorio, anche se non sempre a questo corrisponda un rapporto di pertinenza economica".

So, at a first sight, the VAT territorial criteria of connection, as links with the territory of the State, have to exist in order to tax an economic transaction [R. Lupi, *Imposta sul valore aggiunto, ad vocem*, in Enc. Giuridica Treccani, Roma; Id., *Territorialità del tributo, ad vocem*, in Enc. Giuridica Treccani, Rome]. The definition of VAT taxable persons is given without any regard to the subject who performs the activity (Article 4 of the Sixth Directive n. 388/77/EEC); it's repeated again that the territorial connection is based on the objective execution of a taxable deal in the territory of a State.

In other words, every transaction in the territory of a State is taxable, being irrelevant the residence of the parts, excluded the cases (in particular concerning service performances) for which the execution of the deal in the territory of the State depend on the residence of the parts of the transaction. However, the execution of a VAT taxable transaction by a non-resident (without permanent establishment in Italy) doesn't oblige this subject to do the necessary fulfilments (invoicing, liquidation, statement, etc.) for the tax application. Contrary to what it happens for income taxes, where the non-resident holder of rights, for which it exists the obligation of statement, is in any case due to all the connected obligations, the VAT fulfilments seem instead optional where the non-resident is without a permanent establishment in Italy [così, R. Lupi, *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. Giuridica Treccani, Roma; see, also, P. Filippi, *Valore aggiunto (imposta sul), ad vocem*, in Enciclopedia del Diritto, Milan, 125]. This is gathered from Art 17 Presidential Decree 633/72, according to which for the non-resident subject and without permanent establishment, the nomination of a delegate who exercises the rights and the obligations connected to the tax, isn't obligatory but facultative [however, we have to remark that because of the particular VAT working technique (base by base deduction) the non-resident subject without a permanent establishment in Italy, can be interested in the nomination of a delegate to the exercise of the rights and obligations connected to the VAT application system, when the tax performed on the purchases exceeds the tax on the sales and so it can be request the repayment of the srplus].

We have already announced, hurredly, that the seat of the subject is important in the VAT taxation system within the definition of the service perform taxation. The general criterion of connection (included in Art. 9 of Sixth Directive) is to considerate performed the State the service performances of subjects which have there their economic activity seat or, in a subordinate manner, the place of the domicile or habitual residence [Article 7(3) of the Presidential Decree 26 October 1972, n. 633, finds as correlation criterion the subjects domiciled in Italy or there resident, without a domicile abroad. The reference to the domicile gives importance to the place where the subjects have the centre of their businesses and interests rather than to the place where they usually live (residence), in this sense accepting the requirement included in the community directive which finds out as main criterion the seat of the economic activity].

The examined criterion of connection doesn't hold in esteem the State where materially is done the service performance, excepted for the exclusion of the performances done abroad by permanent establishment of subjects domiciled or with the residence in Italy.

The general criterion of connection - above mentioned - is subjected to a lot of wide derogations, but it's impossible to examine them entirely in this circumstance.

The 335/69/EEC Directive attendant to indirect taxation on the capital gathering has been the first Community normative act in tax matter to be adopted. At the preparation of the directive, two were the criteria adopted by the member States to determinate the extent of the territorial application of the tax. First, the act criterion which lies in establishing the current tax liability on the simple registration of the company acts certifying some taxable facts, in the territory of the State; secondly, the criterion of the residence according to which the transactions are taxable when they are done by companies with the residence in the territory of the State. The Directive chooses this last criterion. Actually, it seemed few justifiable on an economic level the awarding of the tax power to a member State on the base of a purely formal criterion (the criterion of the registration) while the capital gathering, which is the real object of the tax, happened in another member State [so, F. Teucci, *La regolamentazione in materia di imposte indirette sulla raccolta di capitali*, in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1970, I, p. 563].

The criterion of the residence doesn't forbid, however, that the registration system can be keep up [Article 4 of the Tax Code n. 131/86 as well as note IV of Article 4 of the Tariff alleged to the Tax Code]. as practical instrument for the receiving of the tax, under the double condition that this registration doesn't make collectable the tax if the power to tax is of

this State according to directive provisions, and that the tax receiving is however guarantee when, without act registration, the State has the power and the oblige to receive the tax.

Art. 2 of 355/69 Directive specifies the criteria which have to be the base for the determination of the residence of a company. The criterion for the determination of the State to which to give the power of receiving the tax is based, first, on the identification of the effective administrative seat of the company [criterion in conformity to Article 4 of the OECD Model Convention] and, subordinately, in the place of the statutory seat or of an its subsidiary (as regards to the capitals given to this subsidiary by a company with its effective and statutory seat out of the European Community).

The 90/434/EEC - common tax legal system enforceable to the mergers, divisions, credit awardings and transnational stock exchange - and the 90/435/EEC directive - common tax legal system enforceable to parent company and subsidiary company placed in different member States - don't have an autonomous criterion of identification of the company seat, but they defer to a compound mechanism of determination, national and international. Article 3(b) of the Directive n. 90/434/EC and Article 2(b) of the Directive 90/435/EC find out the seat of the subjects who profit by the regulations here included with the form, "... is considered to be resident in that State for tax purposes and, under the terms of a double taxation agreement concluded with a third State, is not considered to be resident for tax purposes outside the Community". So that, the company is resident in a member State only if it integrates at the same time two conditions: a) it has to be resident according to national norms and b) according to conventional ones.

We have to remark, by the way, that the lawmaker hasn't considered advisable to assimilate in the corresponding national provision the condition *sub b*. we think that the *ratio* is to seek for reasons of systematic nature and consistence of the business income provision, at least for the Parent-Subsidiary Directive. Otherwise, this justification can't be extended to the Legislative Decree 544/92 that is an autonomous tax system (prescribing not only the substantial rules but even the procedural and santionatory ones). The failed introduction of the mentioned condition provokes an expansion *ratione personae* of the scope of application of the Community provision.

The recent proposal of directive about the uniform taxation of business incomes has aroused a real interest. The proposal relating to the common tax system applicable to payments of interests and rights be-

tween subsidiaries of different member States [COM(1998) 67 final], hasn't relevant differences in comparison with the direct tax directives already adopted. Art. 3 of the Directive, actually, extends the common provision to the companies with their seat in a member State, according to the norms there settled, and with the seat in the Community also according to a international conventional norm drawn up with a third country.

About income taxes and seat of the subject, the true new is the second proposal of Directive relevant to the business income taxation [proposal intended to guarantee a minimum effective taxation of income from savings as interests inside the Community; [COM(1998) 295 final]. First, we have to remark that it's different from the previous proposal for the subjective scope of application, limited only to individuals. But the most interesting thing is that the Directive introduces an autonomous definition of "tax domicile of the effective beneficiary", even though limited only to the difficult cases, or rather of potential double residence.

It suggests two considerations. On the one hand, the Community will to replace the specific norms on the double residence contained in the conventions against double taxation signed by the member States. Examining closely the matter, indeed, the conditions i), ii), iii) and iv), fixed in Article 3(c) of the Directive, reproduce only partially the corresponding conditions stated in Article 3 of the OECD Model Convention. On the other hand, and specifically delimited by he Italian legal system, the same sistematic difficulties are reproposed above underlined for the Parent-Subsidiary Directive. In other words, it appears quite difficult to enclose in the IITC derogatory norms to the definition of individual residence for the only cases determined in the Directive.

Enti non residenti ed imposizione fiscale in Italia (*)

Leonardo Perrone

Premessa

Non a caso nel tema dell'odierno convegno si fa riferimento alla "sede del soggetto" senza ulteriori specificazioni.

Si voleva evidentemente affrontare il problema dei riflessi, in punto di imposizione fiscale, di un collegamento stabile con il territorio dello Stato riferibile (tale collegamento) a qualsivoglia soggetto, persona fisica o meno. In altre parole non si voleva limitare, sotto il profilo soggettivo, l'analisi dei predetti riflessi solo in relazione ad alcuni contribuenti: e, quindi, anziché utilizzare i termini, tecnicamente impegnativi, di residenza, sede legale e/o dell'amministrazione etc., si è privilegiata un'espressione onnicomprensiva quale quella, appunto, di "sede del soggetto".

Per quanto mi riguarda limiterò il mio intervento a qualche spunto in ordine alla sede del soggetto, analizzando il tema dal punto di vista dell'ente non residente, in quanto mi sembra che da questa prospettiva emergano con evidenza profili interessanti.

1. Un primo profilo riguarda i rapporti tra sede del soggetto e soggettività (passiva tributaria)

In primo luogo, infatti, almeno per quanto riguarda l'IRPEG esistono entità che sono o non sono considerate dalla legge soggetti passivi a seconda che rispettivamente non siano o siano residenti nello Stato; pertanto il problema della soggettività si interseca con quello della residenza (e non viene prima di questo) giacché le diverse categorie di soggetti passivi sono individuate dall'art. 87 del TUIR anche in funzione della residenza o meno nel territorio dello Stato (si pensi, ad es. alle soc. di persone, alle assoc. professionali ed ai soggetti assimilati di cui all'art. 5 del TUIR considerati soggetti passivi IRPEG solo se non residenti).

(*) Testo della relazione pronunciata dall'autore al Convegno di Studi su "Sede del soggetto ed imposizione fiscale", organizzato a Roma il 14 aprile 2000 dall'Università di Roma "La Sapienza" e da questa Rivista.

Il profilo (della sede e della soggettività) è di rilevante interesse anche ai fini del *trust* (ipotizzando che questo possa essere considerato un soggetto autonomo come organizzazione non appartenente .... etc.). Infatti, l'art. 87, comma 2, del TUIR testualmente prevede che *"Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere* b*) e* c*) del comma 1"* (ossia tra gli enti non societari residenti) si comprendono *"oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifichi in modo unitario e autonomo"*.

L'equiparazione delle *"organizzazioni non appartenenti"* agli enti diversi dalle società parrebbe dunque (ad un'interpretazione strettamente letterale) non riguardare i soggetti non residenti previsti alla lettera *d)* dell'art. 87 medesimo.

Invero, io credo che, a prescindere da lacune e contraddittorietà normative di ordine testuale (una volta ammesso che il *trust* sia un'*"organizzazione non appartenente"* non vi sia ragione per escludere la soggettività IRPEG anche di un *trust* non residente.

2. Spunti sul concetto di residenza (in Italia)

In secondo luogo, sempre ai fini dell'IRPEG, la definizione di "non residenza" della società ovvero dell'ente si determina per così dire "a contrario" (a specchio) nel senso che il legislatore definisce soltanto in positivo il concetto di residenza (e non già quello di non residenza).

Una società o un ente si considera residente nel nostro territorio, sulla base di quanto prevede il citato art. 87, comma 3, del TUIR, allorquando si verifichi alternativamente una delle seguenti tre condizioni per la maggior parte del periodo d'imposta: *a)* l'avere la società o l'ente la sede legale in Italia; *b)* l'avere la società o l'ente la sede dell'amministrazione in Italia; *c)* l'avere la società o l'ente l'oggetto principale in Italia [identica norma si trova, quanto alle società di persone e soggetti equiparati nell'art. 5, comma 3, lettera *d)*, del TUIR].

Ne consegue che società ed enti potranno considerarsi non residenti qualora per la maggior parte del periodo d'imposta non abbiano nel nostro territorio la sede legale, quella dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale.

I criteri utilizzati dalla normativa IRPEG, come si vede, non si differenziano sostanzialmente da quelli accolti dall'art. 25 della L. 31 maggio 1995, n. 218 relativa alla riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato (Marino).

Inoltre, c'è da chiedersi se nella ricerca del significato da attribuire ai

concetti di "sede", e di "oggetto principale" ci si debba riallacciare ai principi civilistici ovvero si debba far riferimento ad elaborazioni proprie del diritto tributario. Infatti a differenza di quanto disposti ai fini IRPEF (dall'art. 2 del TUIR) ove per le persone fisiche v'è un espresso rinvio alla residenza ed al domicilio "ai sensi del codice civile", in materia di enti non residenti manca qualsiasi riferimento alla disciplina civilistica (gli artt. 2505-2510 c.c. si riferiscono peraltro soltanto alle società ed ivi infatti si parla di oggetto principale dell'impresa).

A me sembra che anche in tal caso siano da ritenere applicabili i canoni interpretativi validi in generale in materia tributaria: per cui in linea di principio appare doveroso prendere le mosse dalla matrice civilistica verificando, peraltro, di volta in volta, se tale interpretazione è compatibile con la disciplina tributaria (nel sistema e poi nello specifico tributo).

Pertanto, per sede legale dovrebbe pacificamente intendersi quella statutaria ovvero quella risultante da eventuali modificazioni successivamente intervenute.

Sede dell'amministrazione si ritiene sia il luogo in cui effettivamente si organizza e si dirige la gestione sociale, ovvero il luogo dal quale provengono gli impulsi volitivi inerenti all'attività amministrativa delle società. In altre parole: il luogo dove è fissata, nel complessivo ambito della gestione societaria, la sede centrale di direzione, controllo ed impulso della molteplice ed articolata attività economica della società (ovvero quello dove abitualmente si incontrano gli amministratori al fine di stabilire le linee direttive dell'impresa o dell'ente) (Maisto e Marino).

I problemi maggiori riguardano il concetto di oggetto principale.

E ciò non solo per la definizione (in sé) del concetto ma anche e soprattutto per le ambiguità normative che sorgono dall'art. 87 del TUIR.

Infatti, per quanto concerne la definizione di "oggetto principale" mi sembra che si debbano condividere le conclusioni alle quali è pervenuta la dottrina (MARINO) che, seguendo l'impostazione già elaborata nel diritto commerciale, in proposito si riallaccia alla prevalenza quantitativa della effettiva e concreta attività esplicata nel territorio dello Stato (attività principale rispetto a quella residuale esercitata all'estero).

In senso conforme peraltro si rinviene un noto precedente giurisprudenziale nel quale è stato sostenuto che, al fine di stabilire se una società costituita all'estero abbia la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale in Italia, occorre aver riguardo alla situazione sostanziale ed effettiva senza limitarsi a quella formale o apparente (trattasi di Cass. n. 4172/74).

Il problema non è puramente teorico giacché può verificarsi concretamente il caso di una società con sede legale ed amministrazione all'e-

stero che, tuttavia, svolga la sua attività prevalentemente in Italia; in tal caso l'oggetto principale, secondo un criterio di effettività, è situato in Italia ed ivi tale società va considerata residente ai sensi dell'art. 87, comma 3, del TUIR.

Queste conclusioni, abbastanza pacificamente condivise, sono complicate dai commi 4 e 4-*bis* del TUIR (che sono stati recentemente modificati dal D.Lgs. n. 460 del 1997).

La prima di tali norme prevede che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

La seconda norma (comma 4-*bis*) stabilisce che, in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato (ed aggiunge che tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti).

Le indicate disposizioni essendo collocate nell'art. 87 del TUIR (immediatamente di seguito a quella che tratta della residenza delle società e degli enti) sembrerebbero fornire precisazioni e puntualizzazioni rispetto alla normativa immediatamente precedente relativa, appunto, alla definizione della residenza ed in particolare al criterio di collegamento "oggetto principale". Infatti, le indicate disposizioni (commi 4 e 4-*bis*) si riferiscono a soggetti che la legge dichiaratamente qualifica "residenti" o "non residenti": a soggetti cioè in relazione ai quali la questione della residenza o meno ed eventualmente dell'esistenza o meno dell'oggetto principale nel territorio dello stesso Stato è stata già risolta a monte. Si deve rilevare che l'aggettivo "residente" non era previsto nella vecchia formulazione del comma 4 (sostituito dall'art. 1 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 che ha aggiunto anche il comma 4-*bis*). In precedenza, quindi, era legittimo porsi il problema dell'applicabilità del comma 4 ai fini della definizione di "oggetto principale" quale terzo criterio di localizzazione ai fini della residenza in Italia: infatti, il problema se lo poneva MARINO.

Si deve ritenere, quindi, che le disposizioni previste dai commi 4 e 4-*bis* dell'art. 87 del TUIR siano utilizzabili esclusivamente (salvo per quanto riguarda l'ultima frase del comma 4-*bis*) per stabilire quale sia l'oggetto principale e, quindi, la natura (commerciale o non commerciale) dell'ente residente, di cui alle lettere *b*) e *c*) dell'art. 87.

Una conferma per quanto detto può derivare dal fatto che i commi 4 e 4-*bis* sono stati ampiamente modificati (il 4-*bis* introdotto) dal D.Lgs. n. 460/1997 relativo agli enti non commerciali ed alle ONLUS.

Ma i dubbi creati dalla nuova disciplina non finiscono qui.

Infatti, come s'è accennato, l'ultima parte del comma 4-*bis* stabilisce che in ogni caso agli enti non residenti si applica al disposizione secondo cui l'oggetto principale è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

Orbene, a parte il riferimento ai soli enti non residenti (e non pure alle società alle quali si dubita sia estendibile tale disciplina) la norma ci sembra mal formulata in quanto la qualificazione dell'ente non residente (come commerciale o non commerciale) non sembra possa essere determinata in base all'attività effettivamente svolta in Italia bensì in relazione a quella svolta all'estero. Ciò si desume, a mio avviso, dagli artt. 113 e 114 ove si prevede, rispettivamente: 1) la disciplina degli enti o società (non residenti) commerciali che possono essere tassati in Italia (se non c'è S.O.) in relazione alle varie categorie reddituali diverse dal reddito d'impresa e 2) la disciplina degli enti (non residenti) non commerciali che se c'è S.O. in Italia sono quivi tassati anche per il reddito d'impresa (comma 2).

Una volta qualificato l'ente non residente (come commerciale o non), fatto che determina l'applicabilità di una certa disciplina (quella posta dall'art. 113) ovvero di un'altra (quella dell'art. 114), l'attività svolta nello Stato è a sua volta ovviamente rilevante ai fini della determinazione (ed eventualmente della qualificazione) del reddito prodotto in Italia (vedi comunque il difforme dettato letterale dell'art. 23 dell'originario D.P.R. n. 598/1973).

3. Residenza e "domicilio fiscale all'estero"

Stabilito quando una società od un ente può considerarsi non residente, resta da chiarire il rapporto tra il concetto di non residenza e quello di domicilio fiscale all'estero di cui all'art. 76, comma 7-*bis*, del TUIR a norma del quale non sono deducibili i componenti negativi di reddito scaturenti da operazioni intercorse tra imprese residenti e società domiciliate fiscalmente in Stati extracomunitari a bassa fiscalità (allorquando tali società sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa residente).

In proposito si deve rilevare che con l'espressione indicata ("domiciliate fiscalmente") il legislatore, in primo luogo, non ha certo fatto riferimento all'istituto del domicilio fiscale di cui agli artt. 58 e 59 del D.P.R. n. 600 (teso a determinare la competenza territoriale dell'ufficio all'interno dello Stato) ed in secondo luogo, tende ad una individuazione positiva della localizzazione dell'impresa (domiciliata in Stati o territori extracomunitari). E ciò a differenza di quanto avviene non solo per le società

e gli enti di cui ci siamo più indietro occupati ma anche di quanto disposto per il *transfer pricing* nel territorio dello Stato.

Non è agevole definire la portata di tale espressione (sulla quale v. Adonnino, Cordeiro Guerra e Marino), che evidentemente (vista la finalità antielusiva) vuol creare un collegamento meno intenso di quelli che configurano la residenza: probabilmente essa è stata utilizzata per consentire l'applicabilità della norma antielusiva (oltre che alle società residenti in quei Paesi a bassa fiscalità) anche alle società che, pur non potendo tecnicamente esser considerate ivi residenti, sono comunque soggette (od attratte) all'orbita impositiva di quei paradisi fiscali.

Non-resident companies and taxation in Italy(*)

Leonardo Perrone

Introduction

It is not by chance that this Congress' subject refers to the place of the person with no further specifications.

It is evident that the intention was to face the problem of repercussions, in the field of taxation, of a permanent connexion with the territory of the State that can be referred to any person, natural or not. In other words, the intention was not to limit the analysis of these repercussions, from a subjective point of view, only to some tax-payers: hence an all-inclusive expression, such as "place of the person", has been preferred to the technically exacting terms of residence, registered office and/or place of management etc.

In my communication I will give some hints about the place of the person, analysing the subject as far as the non-resident entity is concerned, because I think that interesting aspects arise from this point of view.

1. A first profile regards the relationship between the place of the person and the liability to tax

First of all, infact, at least as far as the corporate income tax is concerned there are entities which are considered liable to tax by Law, whether they are resident in the State or not; therefore, the problems of the liability to tax and of the residence are interconnected (and the first does not precede the latter) since the different categories of tax-payers are determined by art. 87 of the Testo Unico delle Imposte sul Reddito (TUIR, Italian Income Tax Consolidated Act) whether, among other things, they are resident in the State or not, (just think, for instance, to partnerships, professional associations and to similarly treated entities, as in art. 5 of TUIR, that are considered liable to corporate income tax only if non-resident).

(*) Report read at the Study Meeting about "Taxation and seat of the subject", organized in Rome on 14th April 2000 by University of Rome - La Sapienza and this Review.

This profile (of the place and of the tax-liability) is very interesting also in the case of trust (assuming that it might be considered as an autonomous tax payer such as a per-se entity...etc.). Infact, art. 87 paragraph 2 of TUIR provides that "bodies other than companies, as referred to in paragraph 1 b) and c)..." (i.e. resident bodies other than companies) "...shall include in addition to corporations, the non-recognized associations, the cooperative associations and other entities separate from other tax-payers for which the tax liability is uniform and autonomous.

The equivalence of the "per-se entities" to the bodies other than companies apparently would not regard, (by interpreting literally), the non resident tax-payers governed by art. 87, paragraph 1, subparagraph d (TUIR).

But, I think that, apart from textual lacks and contradictions of the rules, there is no reason for excluding the corporate income tax liability of a non-resident trust, once assumed that trust is an autonomous entity.

2. Hints on the concept of residence (in Italy)

Second, for corporate income tax purposes, the definition of non-residence of the company or the body is determined by its opposite (as in a mirror). That means that the Law defines only the positive concept, i.e. the residence (the concept of non-residence is not mentioned).

A company or a body is considered as resident in our territory, under the provision of art. 87, par. 3 of TUIR, whenever one of the three following conditions occurs alternatively during most of the tax period: a) if the company or body has the registered office in Italy, b) if the company or body has the place of management in Italy, c) if the company or body has the primary object (the main activity) in Italy (the same rule regarding partnership or equivalent entities is in art. 5 par. 3, subpar. d) of TUIR).

Consequently, companies and bodies can be considered as non-resident if their registered office, place of management or primary object is not within our territory during most of the tax period.

The criteria used by the corporate income tax legislation (IRPEG) are not substantially different from those accepted by art. 25 of the Law no. 218, 31/5/1995, concerning the reform of the Italian system of Private International Law (Marino).

Furthermore, we have to wonder whether it is appropriate to refer to Civil Law principles or to Tax Law concepts when probing the meaning

of the concepts of "place", and of "primary object".

Infact, while art. 2 of TUIR refers specifically, within individual income tax (IRPEF), to the concepts of residence and domicile "according to Civil Law" as far as the natural persons are concerned; there is no reference to Civil Law regarding non-resident bodies (furthermore, articles 2505-2510 C.L. only refer to companies and infact it is discussed the primary object of the enterprise).

My opinion is that in this case as well, it is possible to apply the interpretative criteria generally used in taxation: hence, in principle, we have to base on Civil Law verifying, each time, if such an interpretation is compatible with Tax Law principles (as far as the tax system and then the specific tax are concerned).

Therefore the registered office should be with no doubt the one established by the articles of association or further modifications.

Place of management is considered either the place where management is practically carried out, or the place where the decisions regarding the company's administrative activity are taken. In other words: the place where, within the general management, it is settled the directional head office, monitoring and fostering the various and complex economic activities of the company (i.e the place where managers usually meet in order to establish the policy of the company or body) (Maisto and Marino).

The greatest problems concern the concept of primary object.; due to the definition of the concept itself, but expecially to the ambiguous wording of art. 87 of TUIR.

Infact, as far as the definition of primary object is regarded, we should agree with the same conclusions on this matter of the theory (Marino) that, in accordance with Commercial Law doctrine, refers to quantitative prevalence of the effective and concrete activity carried out in the territory of the State (main activity compared to the remaining activity performed abroad).

Accordingly, infact, in a well-known case law it has been stated that the substantial and effective situation must be considered rather than the formal or apparent one in order to establish whether a company set up abroad has its place of management or its primary object in Italy (Cass. no. 4172/74).

The problem is not merely theoretical because there can be a company with the registered office and the place of management located abroad, whose activity is mainly carried out in Italy; in this case the primary object is in Italy, according to a criterion of effectiveness, hence this company must be considered resident in Italy for tax purposes under art 87, paragraph 3 of TUIR.

These conclusions, quite generally agreed, are complicated by paragraphs 4 and 4-bis of TUIR (recently modified by the Decree Law no. 460, 1997).

The first of these rules establishes that the only or primary object of the resident body is determined according to Law, by its memorandum or by its articles of association, if in form of a deed under seal or of a notarized private agreement.

The second rule (paragraph 4-bis) provides that, in the lack of the memorandum or the articles of association, formalized as mentioned above, the primary object of the resident body is determined on the basis of the activity effectively carried out in the territory of the State (and it is specified that this provision is always applied to non-resident bodies).

The mentioned rules, being in art. 87 of TUIR (immediately after that one concerning the residence of companies or bodies) apparently provide specifications and detailed revisions of the immediately preceding rule regarding the definition of residence and in particular of the linking criterion of "primary object". Infact par. 4 and 4-bis refer to persons that are expressely qualified resident or non-resident by Law; i.e. the problem of residence or non- residence and any possible existence of the primary object in the territory of the State has already been solved for these entities.

It has to be underline that the adjective "resident" was not in the original wording of par. 4 (replaced by art.1 of the Decree Law no. 460 4/12/1997 adding par. 4-bis as well). Thus it was previously right to wonder, (as Marino did), whether par. 4 could be applied as a third criterion of localization for the residence in Italy in order to define the "primary object".

Therefore, the provisions of par. 4 and 4-bis of art. 87 TUIR must be considered useful exclusively in order to establish (except last sentence of par. 4-bis) what is the main activity and so the kind (trading or not trading) of the non-resident body (par. 1, subpar. b and c of art. 87).

What is said can be confirmed by the fact that par. 4 and 4-bis have been widely modified (introduction of 4-bis) by the Decree Law no. 460/97 concerning non-trading bodies and non-profit organizations.

But doubts derived from the new legislation do not come to an end.

Infact, as we said, the last part of par. 4-bis establishes that the provision according to which the primary object is determined on the basis of the activity effectively carried out in the territory of the State is applied to non-resident bodies in any case.

Apart from referring only to non-resident bodies (and not to the companies as well, to which we doubt this rule could be applied), the rule is

not well-written since the qualification of the non-resident body (as trading or not-trading) apparently can not be determined according to the activity effectively carried out in Italy, but according to the one carried out abroad.

This derives, in my opinion, from the articles 113 and 114 providing respectively: 1) the legislation concerning (non-resident) trading bodies or companies that can be taxable in Italy (if they have not permanent establishment in Italy) with reference to the various income categories different from business income and 2) the legislation concerning (non-resident) non-trading bodies that are liable to tax on the business income as well, if they have permanent establishment in Italy (par 2)

Once qualified the non-resident body (as trading or non-trading), with the consequence of the application of one rule (art 113) or the other (art. 114), the activity carried out in the State is obviously relevant in order to determine (and possibly to qualify) the income produced in Italy (see anyway the different wording of art. 23 of the rescinded Decree of the President of the Republic no. 598/73).

3. Concepts of residence and of fiscal domicile abroad

Once established when a company or a body can be considered non-resident, we have to clarify the relationship between the concepts of non-residence and of fiscal domicile abroad according to art. 76 par. 7-bis of TUIR that provides that expenses are not allowable if deriving from transactions between resident enterprises and companies having their fiscal domicile in non–EU low tax jurisdictions (when these companies are controlled by the same company controlling the resident company).

Regarding this, we have to underline that, first of all, with the expression "fiscal domiciled" the Law does not refer to the concept of the fiscal domicile as set in art. 58 and 59 of the Decree of the President of the Republic no. 600 (determining the Tax Authority competent by territory within the State) and second, that there is a positive definition of the localization of the company (domiciled in non-EU states or territories). Differently from what we said about the above mentioned companies and bodies and from the provisions regarding the transfer pricing in the territory of the State.

It is not easy to define the importance of such an expression (see Adonnino, Cordeiro Guerra and Marino), that, due to anti-avoidance purposes, tends to give relevance to a minor connexion compared with that

defining the residence: probably it has been used to apply the anti-avoidance rule (as well as to the companies resident in low tax jurisdictions) also to companies that are in any case liable to or otherwise fall under taxation within those tax heavens, although they can not technically be considered as resident.

Sede del soggetto ed imposizione fiscale (note a margine del convegno di Roma, aprile 2000) (*)

Andrea Amatucci

1. Gli aspetti più salienti dell'evoluzione del nostro ordinamento giuridico tributario, che è in atto e che è repentina nel passaggio da una fase all'altra, sono stati analizzati da diversi relatori ed in particolare dal prof. Fantozzi, i quali hanno svolto interessanti considerazioni.

Il principio della territorialità relativo alla produzione del reddito induce ad approfondire la soggettività passiva e soprattutto attiva proprio perché è ininterrotto il procedimento di trasferimento di sovranità tributaria ad Organismi sovranazionali e ad Enti locali con il conseguente depauperamento della potestà tributaria dello Stato. Questa sottrazione, che coevamente è verso l'alto e verso il basso, pone il soggetto attivo tributario tradizionale, lo Stato, in una posizione intermedia di un'ideale linea verticale al cui estremo superiore si pone la Comunità europea ed a quello inferiore l'Ente locale; il ruolo dello Stato centrale si attenua in quanto le sue potestà si trasferiscono verso l'alto ed il basso. La potestà tributaria dello Stato non soltanto si riduce nelle dimensioni ma è anche fondamentalmente condizionata. Basti considerare che, in occasione del momento decisionale più rilevante in materia tributaria quale è quello della sessione del bilancio, la formazione e l'approvazione del disegno di legge collegato di natura fiscale subiscono sempre più condizionamenti e limiti che sono fissati a livello comunitario e che rendono la scelta della politica del Parlamento nazionale estremamente limitata.

Il Governo, in sede di elaborazione del disegno di legge di bilancio, ed il Parlamento, in occasione della sua approvazione, sono vincolati a parametri rigidi e stabiliti da norme comunitarie (1).

(*) Testo della relazione conclusiva pronunciata dall'autore al Convegno di Studi su "Sede del soggetto e imposizione fiscale" organizzato a Roma il 14 aprile 2000 dall'Università di Roma - La Sapienza in collaborazione con questa Rivista.

(1) Cfr. lo studio di prefattibilità per il progetto finalizzato *La tecnica e l'applicazione delle leggi*, Roma, 1998, promosso dal Consiglio nazionale delle ricerche, comitato per le scienze giuridiche e politiche ed elaborato dalla Commissione di studio, coordinata dal prof. Guarino e composta dai professori Amatucci, Ausiello, Giugni, Guizzi, Palazzo, Rebuffa, Recchia, Rescigno, Talamanca, Urbani, Zampini, Zannotti, e Zotta.

Difatti il tasso di inflazione non deve superare dell'1.5% quello medio raggiunto dai tre Paesi che nell'anno precedente hanno conseguito i migliori risultati.

Il disavanzo del bilancio annuo non deve travalicare il 3% della ricchezza nazionale in termini di pil (prodotto interno lordo) (2). Il debito pubblico deve contenersi nel rapporto con il pil entro un valore non superiore al 60%.

Altri due criteri concernono i tassi di interesse a lungo termine e di cambio, sempre con riferimento ai tre Paesi con inflazione minore. In particolare sono stabilite nel Trattato tre fasi per l'attuazione dell'unione economica e monetaria, di cui le prime due sono terminate.

Nella prima (1990-94) è stata realizzata la piena circolazione dei capitali.

Nella seconda (1994-98) è stato creato l'istituto monetario europeo e gli Stati si sono impegnati a ridimensionare i valori reali entro i limiti stabiliti dal Trattato al fine della verifica avvenuta il 2 maggio 1998 che ha consentito ad undici Paesi membri tra cui l'Italia di poter introdurre la moneta unica con esclusione di quella nazionale dal luglio 2002, dopo il regime transitorio per il periodo gennaio 1999-giugno 2002.

In questa seconda fase le leggi di bilancio hanno dovuto ridurre le spese ed aumentare le entrate (3).

La pressione fiscale, però, allorché supera una percentuale del prodotto interno lordo, produce effetti negativi per lo sviluppo economico, favorendo anche la disoccupazione, come ha osservato nell'agosto del 1988 il Fondo monetario internazionale di Washington in un rapporto sul mercato del lavoro in Italia. La curva di Laffer è rappresentata da una relazione a campana, prima crescente e poi decrescente fino ad incrociare l'asse delle ascisse, tra gettito fiscale e livello delle aliquote. L'avversione all'accentuazione della pressione tributaria è giustificata economicamente in quanto essa causa disincentivi alla produzione del reddito e pertanto sottrae base imponibile allo Stato (4).

Nella terza fase, i valori di convergenza costituiscono una costante

(2) Negli anni 1996, 1997, 1998 e 1999 il pil è stato nel nostro Paese inferiore alla media europea.

(3) Conseguentemente la pressione tributaria nel 1997 ha raggiunto in Italia la crescita maggiore tra i Paesi dell'Europa occidentale, come ha rilevato l'Ocse nel 1988. Infatti il prelievo è salito dal 43.2 del 1996 al 44.9 del 1997 nel nostro Paese, il quale secondo tale indagine è passata dal nono al settimo posto nell'ambito degli Stati dell'Ocse.

(4) Così BIONDI, *Corso di Scienza delle finanze*, Bologna, 1996, 246.

nella condotta degli Stati membri (5). Un vincolo di base consiste nel compito di perfezionamento ed omogeneizzazione della legislazione dei Paesi membri. Gli obiettivi economici e sociali subiscono un condizionamento al fine di garantire fondamentalmente la finanza sana e la stabilità dei prezzi, che rappresenta l'obiettivo prioritario della banca centrale europea. Ogni Stato membro deve tener conto della concorrenza tra i sistemi. Infatti il principio della libertà di movimento consente la circolazione di tutti i fattori produttivi, merci, capitali e lavoro. La legislazione nazionale deve disincentivare l'esodo dei fattori produttivi, la cui presenza sia utile agli interessi nazionali. Inoltre il Trattato Ue privilegia il principio del mercato rispetto a quello dello Stato sociale, mentre la Costituzione li pone allo stesso livello, affidando al legislatore il compito di stabilire il punto di equilibrio in considerazione del tendenziale antagonismo di essi. Il primato assoluto del principio giuridico del mercato e dello sviluppo sostenibile costituisce la base di una società economicamente più stabile. La costituzione economica contenuta nel Trattato Ue introduce non organi politici, bensì una soluzione giuridica, in base alla quale la disciplina degli aspetti essenziali dell'economia è stata affidata ad un pilota automatico non più disinnescabile.

È evidente che i vincoli posti dall'ordinamento comunitario sono rigorosi e specifici, rispetto a quelli stabiliti dalle Costituzioni dei Paesi membri ai quali si ispirano. Tali vincoli comunitari, che si aggiungono agli altri costituzionali, restringono perciò in termini rilevantissimi gli spazi di autonomia del Governo e del Parlamento specie in materia di politica economica. In generale il Trattato Ce, come modificato dal Trattato Ue, provoca lentamente anche una caducazione di un settore rilevante della legislazione vigente ed una sensibile riduzione quantitativa delle competenze affidate alla legislazione nazionale.

2. Si sta delineando uno scenario in cui l'ordinamento comunitario lentamente avvierà un processo di trasformazione in base al quale le norme incomplete saranno parzialmente sostituite dalle norme complete che non richiedono l'intervento del Parlamento nazionale. Uno dei contributi fondamentali di questo Convegno è diretto alla formazione della metodologia di soluzione di problematiche nuove che la norma comunitaria tributaria provoca al fine di garantire la posizione del contribuente e la realizzazione degli obiettivi della legge tributaria.

Anteriormente alla nascita dell'ordinamento comunitario era più age-

(5) Significativa è la relazione introduttiva del disegno di legge finanziaria per il 2000, approvato con legge 23 dicembre 1999, n. 488; il Governo ha infatti precisato nei seguenti termini il profondo condizionamento delle proposte di politica economica.

vole perseguire e conseguire questi risultati per la semplicità del rapporto tra lo Stato produttore di norme giuridiche, vincolato soltanto dalla Costituzione, ed il cittadino e l'Amministrazione finanziaria, destinatari di tali norme. L'evoluzione dell'ordinamento comunitario al di là delle norme comunitarie induce a ritenere che il fenomeno vada approfondito in termini precisi e puntuali per disporre di un punto di riferimento rispetto al significato ed all'incidenza e gerarchia delle fonti del diritto tributario nel senso che problemi di conflitto si possano risolvere in termini corretti.

Non è necessario ricorrere alla legge di ratifica, come tramite interposto per il quale sarebbe veicolato tale sindacato. 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 del Trattato che avrebbe consentito all'ordinamento 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. Tale sindacato invece è sempre diretto ed è pieno nei confronti delle norme comunitarie tributarie complete o incomplete.

Il controllo, costantemente diretto, dalla 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.

Questa visione è espressione di una concezione secondo la quale si considera il contribuente destinatario contemporaneamente di norme di due ordinamenti, come se l'ordinamento comunitario potesse disciplinare direttamente il rapporto giuridico d'imposta prescindendo da tutte le garanzie poste dall'ordinamento nazionale. La norma comunitaria completa consiste in una norma tale da filtrare attraverso l'ordinamento nazionale per provocare la nascita di una legge non scritta di eguale contenuto offrendo quelle garanzie sulle quali si è fondato sempre l'ordinamento giuridico tributario nazionale perché il contribuente è destinatario soltanto ed esclusivamente di norme nazionali le quali sono a loro a volta subordinate alle norme comunitarie sul piano del conflitto, perché la norma comunitaria recepisce la forza ed il valore della legge che ha consentito l'ingresso della norma comunitaria e cioè della legge di ratifi-

ca del trattato che è una "legge speciale". Questa gerarchia delle fonti deve essere alla base di qualsiasi indagine relativa ai singoli e delicati problemi che si pongono nei confronti dei quali bisogna attrezzarsi per essere in grado di offrire una soluzione la quale offra una garanzia fondamentale per il cittadino che salvaguardi gli equilibri delicati tra norma comunitaria e norma nazionale.

3. Un problema particolarmente dibattuto riguarda la pratica elusiva e le clausole antielusive nel quadro dell'ordinamento comunitario.

Come ha osservato il prof. Puoti esistono Paesi a bassa fiscalità, Paesi a media fiscalità e Paesi i quali invece hanno un tipo di fiscalità particolarmente elevato. Fin quando esisteranno queste fasce differenziate, sarà ovvio il tipo di intervento normativo diretto a tener fronte ai comportamenti dei contribuenti intenzionati a profittarne. È opportuno cogliere un dato essenziale: si può intervenire attraverso norme antielusive di fronte alle pratiche elusive. Le libertà di stabilimento e di circolazione che il Trattato della Ce riconosce, rappresentano valori fondamentali, in funzione del risparmio ampiamente consentito d'imposta, ma non dell'elusione attraverso frode della legge ed abuso del diritto. Bisogna di volta in volta verificare, se la scelta da parte di un soggetto passivo di allocare la propria attività in un Paese piuttosto che in un altro, nella logica della pianificazione fiscale, sia espressione di un risparmio di imposta o di elusione.

In questi casi un tipo di scelta potrebbe lasciare intendere l'esistenza di un risparmio di imposta in presenza di una libertà di movimento e di scelta riconosciuta dal Trattato nell'ambito della Comunità europea. Laddove esiste ancora un processo di armonizzazione, il cittadino sceglie un Paese rispetto ad un altro.

La legge può mirare a favorire o non volere che il contribuente costruisca una situazione alternativa alla fattispecie legislativa per conseguire lo stesso fine economico.

La legge, se favorisce "il risparmio d'imposta" *(Steuermeidung, tax saving)*, che è la posizione in cui si colloca ogni soggetto il quale è in una situazione non presa in considerazione da alcuna legge tributaria (*tax non compliance)*, intende disincentivare il comportamento coincidente con la fattispecie legislativa. Questo caso (6) si verifica per le leggi che istituiscono tributi ambientali e che collegano la nascita dell'obbligazione al ve-

(6) Il contribuente non è libero di scegliere il tributo al quale assoggettare una determinata manifestazione di ricchezza, essendo vincolato al pagamento del tributo previsto dalla legge, ponendo in essere tutti gli adempimenti necessari perché venga applicato quello che deve essere effettivamente corrisposto, senza poter opporre che, per

rificarsi di un determinato comportamento inquinante. La capacità contributiva che legittima la legge tributaria non è più la potenzialità economica del contribuente, ma la sua idoneità ad inquinare. La legge tributaria incide sulla libertà di iniziativa o di attività economica senza ricorrere a strumenti coattivi, in quanto consente al contribuente di operare una scelta tra due comportamenti disincentivando quello inquinante. Egli è titolare del diritto di scelta del comportamento inquinante con il fine di realizzare lo stesso risultato economico, determinando la nascita dell'obbligazione tributaria; il tributo rappresenta il risarcimento del danno che la collettività subisce per l'effetto dell'inquinamento. La legge tributaria in tal senso incide sul calcolo di convenienza economica che è alla base della scelta della produzione industriale.

La legge negli altri casi non vuole che il contribuente realizzi il risparmio d'imposta. In tali ipotesi egli, se tende a conseguire lo stesso obiettivo economico attraverso una situazione diversa da quella prevista dalla legge tributaria come presupposto d'imposta, diviene un elusore.

In tal modo il contribuente intende evitare che nasca l'obbligazione tributaria garantendosi il conseguimento dello stesso fine economico che era razionalmente perseguibile attraverso la situazione prevista dalla legge tributaria.

Il contribuente in tali casi è indotto a violare indirettamente la legge con un comportamento elusivo costruendo, con raggiri ed artifizi e con procedimenti complessi, una situazione alternativa alla fattispecie che permetta di conseguire lo stesso obiettivo economico. La situazione alternativa non è sempre insolita, ma è talvolta inusuale.

L'elusione *(Steuerumgehung)* (7) si caratterizza per l'assenza di valide

---

scelte non consentite, il cespite sia stato tassato in capo ad un altro soggetto; pertanto, l'amministratore di una società commerciale non può sottrarsi al pagamento dell'Irpef sul compenso a lui corrisposto invocando il divieto di doppia imposizione, assumendo che tale compenso è stato già assoggettato a imposizione in capo alla società di cui è amministratore, per non avere questa indicato tale compenso tra i componenti negativi, non potendo implicare detto divieto il risultato sostanziale dell'esenzione dall'effettivo obbligato. Cass., sez. I, 14 febbraio 1997, n. 1412, in *Corr. Trib.*, 1997, 3177.

(7) CREZELIUS, *Kodzfizierte und rechtsprecbungsivpisierte Umgehungen*, in *StuW*, 1995, 313; VOGEL, *Künstlergesellschaften und Steuerumgehung*, in *StuW*, 1996, 248; CIPOLLINA, voce *Elusione fiscale*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Sez. Comm., V, Torino, 1990; ID., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992; ALBI IBÁÑEZ, *Elusión y evasión fiscales: la investigación económica*, in *Rev. Hac. Púb. Esp.*, 1990; CHAMID-NOURAI-FOUQUET e AA.VV., *Optimisation fiscale et abus de droit*, Parigi, 1990; BURGIO, *The Abuse of Law in the Framework of the European Tax Law*, in *Intertax*, 1991; MORELLO, *Il problema della frode alla legge nel diritto tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1991, I; HASSEL, *Gestaltungsmissbrauch im Umsatzsteuerrecht*, in *UR*, 1991; MEINE, *Steuervermeidung, Steuerumgehung Steuerhin-*

ragioni economiche che giustificano la situazione creata dal contribuente in alternativa alla fattispecie legislativa. Si crea una frattura tra la *ratio legis* e tale situazione alternativa fiscalmente irrilevante. La distinzio-

terziehung, in *Wistra*, 1992; DAVID, *L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni (essai de comparaison fiscale)*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1993, I; PLAGNET, *Evolution récente de la jurisprudence en matière d'abus de droit*, in *Bulletin Fiscal Francis* Léfebvre, 1993; CENTRO INTRAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS, *Conferencia Técnica*, Venezia, 1993; CONSOLO, *I "pareri" del Comitato per l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1993, I; GANGEMI, *Tax Avoidance: the Italian Experience, in Bullettin for International Fiscal Documentation*, 1993; GRÖGLER, *"Veräusserungsmodell" als Gestaltungsmissbrauch?*, in *DStR*, 1993; HAARMANN, *Die beschränte Steuerpflicht*, Köln, 1993; LEVI, L'abuso del diritto, Milano, 1993; REISS, *Gestaltungsmissbrauch durch "vorgeschaltete" bedürftige Ehegatten zur Erlangung des Vorsteuerabzugs*, in *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1993; ROZAS VALDÉS, *El derecho tributario ante el fraude de ley*, in *Rev. Der. Fin. y Hac Públ.*, 1993; SCHMIDT, *Zur Missbrauchsrechtsordnung des Bundesfinanzhofs*, in AA.VV., *75 Jahre Reichsfinanzhof-Bundesfinanzhof: Festschrift*, Bonn, 1993; TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, III, Köln, 1993, 1323; AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, I, 2°, Padova, 1994, 457; INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Acciones contra el abuso y defraudaciones fiscales*, Madrid, 1994; GALLI, *Anti-Avoidance Provisions, Fictiotious Interposition and Conduit Companies*, in *European Taxation*, 1994; HAARMANN-BUSCH, *New German Anti-Abuse Tax Legislation*, in *Intertax*, 1994; GALLO, *Elusione fiscale: aspetti concettuali e casi pratici*, in *Rass. Trib.*, 1994, 225; KRUSE, *Il risparmio di imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, III, Padova, 1994, 207; KRAFT, *Auslegungs-und Anwendungsprobleme der speziellen Missbrauchsklausel*, in *IsTR*, 1994; LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. Trib*, 1994, 225; MALHERBE, *Requalification of Transaction for Tax Purposes*, in *Intertax*, 1994; RÄDLER, *Do national Anti-Abuse Clauses Distort the Internal Market?*, in *European Taxation*, 1994; ROSEMEUJ ERUJMOVICH, *El fraude de ley el abuso de las formas en el Derecho tributario*, Madrid, 1994; SAGASSER-SCHÜPPEN, *Änderungen im Ertragsteuerrecht durch Missbrauchsbekämpfungs-und Steuerbereinigungsgesetz*, in *DStR*, 1994; FLICK, *Missbrauchsgesetzgebung contra Steuerumgehung*, in *Festschrift für Klein*, Köln, 1994; KLEIN, *Die nicht "angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des ß 42 AO*, Köln, 1994; SARRAZIN, *Bekämpfung unerwünschter Steuergestaltungen*, in *DStZ*, 1994, 289; AUSTRALIAN TAX RESEARCH FOUNDATION,*Colloquium on Tax Avoidance and the Rule of Law*, 5 maggio 1995, Sidney; PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995; ROSE, *Vom umgekehrten Missbrauch*, in *DB*, 1995; CREZELIUS, *Kodzfizierte und rechtsprechungstypisierte Umgehungen*, in *StuW*, 1995, 313; WERDICH, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in der neueren BHF - Rechtsprechung*, in *DStR*, 1995, 672; ROSE-GLORIUS, ROSE, *Steuerplannung und Gestaltungsmissbrauch*, Bielefeld, 1995; TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., Köln, 1998, 165; RÄDLER-LAUSTERER-BLUMENBERG, *Steuerlicher Missbrauch und EG-Recht*, in *BB* 3/1996;

SCHON, *Gestaltungsmissbrauch im Europäischen Steuerrecht*, in *Internationales Steuerrecht*, Beiheftern 2/1996; SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht*, 2ª ed., Köln, 1997, 822; SCHMIDT-TROJE, *Die Steuerfahndung*, Nürnberg, 1997; HAARMANN (a cura di), *Spannungsfeld zwischen Missbrauchsbekämpfung und Standortsicherung*, in *Internationales Steuerrecht*, Köln, 1998.

ne tra la fattispecie legislativa e la situazione alternativa consiste nella natura: la prima è adeguata e la seconda è inadeguata alla *ratio legis*. Non tutte le situazioni inadeguate implicano un comportamento elusivo perché è necessario che la stessa produca un vantaggio fiscale.

L'ordinamento giuridico prevede diversi strumenti negoziali capaci di consentire la realizzazione del medesimo risultato economico. La legislazione tributaria talvolta considera taluni di essi fiscalmente irrilevanti, mentre gli altri li riconduce nell'ambito di diverse fattispecie tributarie, che provocano la nascita di più obbligazioni alle quali non sono riferibili prestazioni patrimoniali, e perciò tributi, della stessa consistenza. L'elusione presuppone la scelta del negozio fiscalmente più favorevole per raggiungere il medesimo risultato economico.

L'elusione consiste nella minimizzazione del prelievo che il soggetto realizza abusando di forme tipizzate da effetti pienamente leciti e meritevoli di tutela; in tal modo non è la forma che produce il fenomeno, ma il suo uso distorto.

L'elusione presenta alcuni caratteri costanti.

La tipologia del comportamento consente di individuare l'incongruenza delle finalità perseguite attraverso esso con i principi del sistema. Si evita la nascita dell'obbligazione tributaria, sottraendo dalla fattispecie una manifestazione di capacità contributiva altrimenti rientrante.

Il soggetto sfrutta con artifizi e raggiri le smagliature del sistema tributario evitando di incorrere nell'illecito. L'elemento intenzionale che guida il comportamento presenta diverse gradazioni che vanno dalla malizia alla frode.

Inoltre si coglie un'irrilevanza fiscale della costruzione negoziale. Infine sono carenti la violazione della legge e pertanto l'illecito tributario.

L'elusione assolve un ruolo residuale in quanto copre integralmente lo spazio che separa il risparmio di imposta dall'evasione. È questo un *tertium genus* che è particolarmente intenso e si articola in una serie indefinita di specie non ancora sufficientemente esaminato dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Le tecniche elusive più diffuse in materie di imposte dirette consistono nei conferimenti agevolati nelle società e nelle fusioni di comodo. Dal loro esame consegue che il fenomeno si manifesta soprattutto con l'abuso della forma della persona giuridica.

L'elusione si verifica nel momento in cui il contribuente regola giuridicamente i propri rapporti economici al fine di evitare il verificarsi del presupposto di imposta al di fuori però della sfera del risparmio di imposta non vietato e perciò irrilevante.

Nell'ordinamento tributario il risparmio è in contrasto con le leggi tributarie, così come nel caso dell'evasione in cui però il presupposto si verifica.

L'elusione costituisce ancora un concetto astratto e vago nell'ambito del delicato rapporto che intercorre tra forma e sostanza e che si pone alla sua base. Difatti il contribuente attraverso l'elusione mira, abusando delle forme giuridiche, ad utilizzare il divario esistente tra la sostanza della fattispecie legale e la forma di essa.

Certamente il concetto di elusione non può assumere una valenza generale in quanto esso costituisce un obiettivo, mentre gli strumenti sono costruiti dai contribuenti quali manifestazioni di abuso del diritto *(Missbrauch von rechtlichen Gesaktungsmoglickkeiten)* e di frode del diritto.

Attraverso la simulazione le parti si accordano per la conclusione di un contratto del quale desiderano solo l'apparenza e non anche la produzione di effetti giuridici in parte o in tutto. Alla simulazione relativa o assoluta si affianca quella soggettiva, nella quale rientra l'interposizione fittizia delle persone.

Il negozio simulato è irrilevante ai fini dell'elusione in quanto esso è per sua natura improduttivo di effetti giuridici dichiarati che non corrispondono alla volontà delle parti negoziali. Pertanto il negozio inefficace non può produrre come effetto la mancata realizzazione della fattispecie tributaria.

L'equiparazione dell'elusione fiscale alla simulazione è riconducibile al tema dei rapporti tra diritto civile e diritto tributario.

La relazione tra forma e sostanza presente nella fattispecie dell'elusione si differenzia dagli schemi della simulazione.

Nell'elusione la sostanza diverge dallo schema negoziale, mentre nella simulazione il negozio è nullo perché non è voluto dalle parti.

Nella simulazione soggettiva, definita interposizione fittizia di persone, il negozio è nullo ma essa diviene strumento non elusivo bensì evasivo se l'obbligazione tributaria è sorta.

In relazione alla configurazione delle norme tributarie, che variano in ciascun ordinamento tributario e che risultano oggetto di elusione, i singoli ordinamenti contengono adeguate clausole antielusive in funzione delle peculiari caratteristiche degli strumenti elusivi.

Pertanto la linea di demarcazione fra lecito risparmio di imposta e l'elusione non è stabile e definita ma è il risultato della combinazione di due elementi: la metodologia interpretativa ed il livello di evoluzione del singolo ordinamento giuridico.

Il concetto di elusione è pertanto relativo a ciascun ordinamento tributario.

Gli strumenti volti a realizzare l'elusione sono in continua evoluzione, poiché nel momento in cui ciascuno di essi è oggetto di norme che contengono clausole antielusive, particolari o settoriali, i contribuenti ne creano altre che sfuggono a tali previsioni normative.

Al contrario le clausole generali consentono di cogliere qualsiasi pratica elusiva. In tal senso è ininterrotto il procedimento attraverso il quale, appena è emanata una norma contenente una clausola antielusiva particolare o settoriale che reprima una pratica elusiva, immediatamente nasce un altro comportamento elusivo in sostituzione che sfugge all'efficacia debellante di quella norma.

Come le pratiche elusive, alcuni virus sono fortemente inibiti da un farmaco. Tuttavia dopo prolungato trattamento con tale farmaco insorgono occasionalmente mutanti farmacoresistenti che non sono inibiti neppure da concentrazioni maggiori del farmaco. Tali ceppi non rispondono all'azione inibitrice di questo composto, perché essi, ad esempio, penetrano rapidamente nel profondo dell'organo malato diventando così insensibili al farmaco che opera alla superficie.

Il comportamento elusivo si traduce infatti in una sottrazione alla fattispecie della clausola settoriale o speciale antielusiva.

Si realizza questo risultato più specificamente mutando la propria struttura per sfuggire alla clausola antielusiva come avviene per i microorganismi che sviluppano una resistenza cromosomica ai chemioantibiotici perdendo o alterando una specifica proteina che funziona da recettore del farmaco.

I contribuenti individuano preliminarmente gli interstizi del sistema privi di specifica protezione antielusiva e successivamente elaborano in tali ambiti nuove pratiche elusive.

Bisogna sostituire la norma antielusiva, come il farmaco, per vanificare i comportamenti resistenti.

Il maggior contrasto con il principio di giustizia tributaria di una legislazione casistica è nella facilità dell'elusione ed in una legislazione inidonea. Quanto più la norma è articolata, tanto maggiori sono le scappatoie che si presentano al contribuente per eluderle ottenendo un risultato economicamente equivalente.

In questo senso si realizza come effetto immediato di ogni norma antielusiva un comportamento elusivo della norma stessa.

L'elusione è un comportamento attraverso il quale sono rispettate le norme ma si profitta delle loro imperfezioni creando una scappatoia. In tal senso l'elusione è una conseguenza dell'esercizio dell'autonomia privata in funzione delle norme tributarie.

Si costruisce non il diritto in base al fatto, ma il fatto in base al diritto.

Le strade più diffuse in generale per realizzare l'elusione sono rappresentate dalla frode della legge tributaria, che è aggirata, e dall'abuso del diritto tributario attraverso l'esercizio di libertà negoziale. È evidente che la legge tributaria è elusa in quanto non si è estesa su alcune forme negoziali, cui il contribuente può accedere.

Egli utilizza uno strumento negoziale elusivo per deformare la realtà economica, sottraendola al presupposto.

Il fine di eludere il debito di imposta prevale sulle finalità economiche perseguite ed è caratterizzato da una fraudolenza intesa come anomalia e anormalità della combinazione negoziale utilizzata.

Questo è un tema che a livello nazionale si pone in termini più semplici perché il rapporto è tra una norma giuridica nazionale ed il comportamento del soggetto il quale evita che nasca l'obbligazione tributaria. L'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 dichiara inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti i fatti ed i negozi anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti. L'amministrazione disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante tali atti, fatti e negozi applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione purché siano utilizzate specifiche operazioni.

Inizia un inseguimento delle clausole antielusive nei confronti dei comportamenti elusi. Il contribuente, che ha posto in essere un comportamento elusivo ignorato da norme antielusive, modifica il proprio atteggiamento allorché esso è preso in considerazione da una nuova norma che non rende più conveniente ripeterlo purché lo verifica. Di conseguenza il contribuente organizza un altro comportamento elusivo e quindi sarà necessaria una nuova norma che preveda per esso una clausola antielusiva.

L'inseguimento esiste laddove le clausole antielusive sono particolari.

Invece nell'ordinamento tedesco l'art. 42 dell'*Abgabenordnung* il quale contiene una clausola generale antielusiva che consente all'Amministrazione finanziaria in ogni caso di riconoscere che non si è realizzata quella situazione che il contribuente ha posto in essere in sostituzione di un'altra situazione che coincideva con il presupposto; pertanto è riconosciuta la nascita dell'obbligazione tributaria per effetto della norma elusa.

4. Il prof. Da Empoli osservava che la concorrenza fiscale conduce verso l'inefficienza dello Stato proprio per questa differenza che esiste tra gli Stati con bassa, alta e media fiscalità. È esatto che una riduzione della pressione fiscale è stata auspicata per poter attrarre investimenti sul piano della concorrenza ed agevolare lo sviluppo. Tuttavia questo sistema produce inefficienza dei servizi per la riduzione del gettito fiscale. La scelta da parte del singolo Stato del livello basso, medio o alto di fiscalità politica è incondizionata laddove non è vincolata dall'ordinamento comunitario. Nella Comunità Europea questo processo di armonizzazione in

atto però non deve essere considerato soltanto sotto il profilo della pressione fiscale, la quale non è la sola a dimostrare ed a evidenziare la bassa minore o maggiore fiscalità; oltre il diritto sostanziale, anche il diritto procedimentale tributario rende più o meno conveniente l'investimento in uno Stato rispetto all'altro.

Un ordinamento che rispetto ad altri stabilisca nel procedimento garanzie meno intense disincentiva gli investimenti nello stesso modo con cui li scoraggia con elevata pressione tributaria. Pertanto il livello di fiscalità è prodotto anche dal diritto procedimentale tributario.

Si consideri il principio, che è stato citato sotto altri profili, della proporzionalità, al quale deve informarsi la norma che disciplina il procedimento, nel senso che l'azione amministrativa deve impegnare il contribuente in misura direttamente proporzionale alla ragione di essa.

La dottrina tedesca ha evidenziato in maniera molto precisa la rilevanza del principio dell'aderenza al fatto nel senso che la legge deve garantire la conoscenza del fatto.

Inizia a delinearsi, come espressione dei principi di riserva di legge, di capacità contributiva e di eguaglianza (8), il principio denso di realismo della *Verhältnismässigkeitsgrundsatz* (effettività ed aderenza al fatto concreto (9), al quale è vincolata la legge sul procedimento (10).

(8) MATTHÄUS e MEIER, *Zwischen Schuldenberg und Gobalisierung - Was kann die Steuerpolitik beitragen zu Freiheit Gerechtigkeit und Solidarität der Menschen*, in *Unternehmen Steuer*, München, 1997, dimostrano che il ruolo strumentale della politica tributaria nei confronti della libertà, della giustizia e della solidarietà (*Aktuelle Steuertexte*, München, 1997) è condizionato dal rispetto del principio dell'effettività. Dai contorni sempre più nitidi appare l'immagine delle connessioni di tale principio con gli altri.

(9) FERLAZZO NATOLI, *Pugliatti e "I fatti giuridici"*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 545. Così FLOCKERMANN, *Gesetzmässigkeit der Besteuerung und tatsächliche Verständigung*, in *Festschrift für Wolfang Ritter*, I, Köln, 1997, SCHUMANN, *Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren*, in *DStZ*, 1995, 34 ed EICH, *Die tatsäliche Veständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren*, München, 1992, 9, evidenziano l'ampia portata di tale principio che si desume da tutti gli altri in materia tributaria.

Conclude l'indagine comparata della legislazione tedesca e spagnola MARIN-BARNUEVO FABO, *Eigenarten des Beweisverfahrens bei der Steuerfestsetzung in Spanien*, in *StuW*, 1997, 312, rilevando che il principio della conoscenza della realtà garantisce la certezza del diritto, l'interesse pubblico e la legittimità dell'azione dell'Amministrazione finanziaria.

È un principio che rappresenta la radice comune di tutti gli altri coinvolti nella disciplina del procedimenro tributario.

(10) I fatti, ad avviso di TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., Köln, 1998, 818, sono avvenimenti o condizioni del mondo esterno (fatti esterni) o fenomeni della vita interiore (fatti interni), la cui distinzione è coindivisa dal *Bundesfinanzhof*, in *Bundessteuerblatt*, 1993, 569. Sulla differenza tra giudizio di diritto e di fatto cfr. LUPI, *Dirit-*

Tale legge deve consentire all'Amministrazione finanziaria di conoscere le condizioni personali del contribuente, però nel rispetto della tutela della sua vita privata.

La legge sul procedimento è vincolata infatti anche ai principi di necessità e di ragionevolezza e perciò di proporzionalità (11), in base ai quali all'Amministrazione finanziaria è consentito incidere nella misura strettamente necessaria, in funzione del fine della conoscenza del fatto, sulla sfera privata del contribuente (12) e pertanto sul diritto del libero sviluppo della persona e della dignità umana.

Il cittadino, partecipando alla vita sociale, gode dei servizi, il cui costo deve sopportare attraverso l'adempimento delle obbligazioni tributarie nelle forme disciplinate dalla legge sul procedimento, il quale si ispira al principio di proporzionalità, se consente all'Amministrazione finanziaria di svolgere il proprio delicato compito (13) nei limiti della necessità e della ragionevolezza.

È illegittima la legge che permetta di raccogliere elementi di fatto senza fondato motivo (14) e cioè senza rigorose ragioni basate sulle regole di esperienza (15).

---

to tributario (parte generale), VI ed., Milano, 1999, 20. Risultano queste distinzioni corrette ed utili; tuttavia esistono figure intermedie che coinvolgono insieme il mondo esterno ed interiore o valutazioni di diritto e di fatto, quali le estimazioni complesse.

(11) UCKMAR, MARCHESELLI, *Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche*, in *Dir e prat. trib.*, 1998, I, 227.

Osservano TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, 16a ed., Köln, 1998, 722, che l'ottimazione richiede un procedimento il quale si ispiri insieme a due principi fondamentali, quali la legalità e la proporzionalità, e che all'Amministrazione finanziaria deve essere attribuito il ruolo dell'amministratore fiduciario, nei confronti della comunità dei contribuenti, fondato sul principio di solidarietà, sul quale TIPKE si sofferma particolarmente in *Gleichmässigkeit der Steuerrechtsanwendung-Ein Postulat im Interesse der Solidargemeinschaft der Steuerzahler*, in *Perspektiven der Finanzverwaltung*, Köln, 1992, 95 (a cura di Vogelgesang). È l'antico rapporto di fiducia tra contribuente ed Amministrazione che ha rappresentato l'obiettivo di riforme tributarie difficilmente raggiunto.

(12) TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, 16ªed., Köln, 1998, 124, ed HAMMERSTEIN, *Der verfassungsrechtliche Schutz der Privatsphäre im Steuerrecht*, Frankfurt/m., 1993, 47, collegano tali principi all'art. 2, il quale garantisce il diritto al libero sviluppo della personalità che condiziona il diritto alla dignità umana. La tutela di questi diritti è oggetto di una sovranità alla quale nessuno Stato potrà rinunciare (artt. 11 cost. italiana e 23 cost. tedesca).

(13) Cfr. par. 92 *Abgabenordnung*.

(14) Così *Bundesfinanzhof*, 23 ottobre 1990, VIII R 1/86, in *Bundessteuerblatt* II, 91, 2771.

(15) In tal senso *Bundesverfassungsgericht*, in *Betrieb und Wirtschaft*, 1990, 701.

Il procedimento tributario coinvolge anche soggetti nei cui confronti esso non spiega effetti diretti, ma che possono subirne un pregiudizio (16).

In sede di formazione della legge sul procedimento meritano ragionevole tutela anche in generale la posizione di terzi (17) ed in particolare il rapporto tra familiari (18), l'attività professionale (19) ed

(16) Ai sensi del ß 92 *Abgabenordnung*, l'Amministrazione finanziaria può richiedere informazioni di ogni genere, documenti ed atti e procedere a sopralluoghi. Al soggetto terzo deve rivolgersi se non è sufficiente la collaborazione del contribuente (§ 93 co. 1 al 3). Il ß 34 sulle imposte di successione (*Erbschaft und Schenkungsteuergesetz*) obbliga i giudici, la Pubblica amministrazione, i funzionari ed i notai a comunicare all'Amministrazione finanziaria circostanze rilevanti ai fini fiscali. Come sostengono TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed. Köln, 1998, 786, la capacità giuridica di partecipare come soggetto ad un concreto procedimento tributario è in relazione con la legittimazione nel diritto processuale e si riallaccia alla capacità di diritto tributario.

L'ordinamento italiano si limita a consentire genericamente all'Amministrazione finanziaria di chiedere notizie a soggetti terzi. Infatti l'art. 32 del D.P.R. 600 del 29 settembre 1973, al co. 1, prevede che l'Amministrazione finanziaria possa invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere atti e documenti fiscalmente rilevanti e concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente ed a fornire i chiarimenti relativi. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 247.

(17) Il diritto di astensione è riconosciuto in generale ad estranei al procedimento dal § 103 *Abgabenordnung*, però nel caso in cui dalle notizie fornite possano conseguire effetti di natura penale nei confronti di essi stessi o di terzi. È evidente che la delicatezza delle conseguenze è alla base della norma. Tuttavia l'Amministrazione finanziaria ha l'obbligo di informare i titolari di tale diritto ed, in caso di inadempienza, sorge il divieto di utilizzazione. L'indefinitività sul piano soggettivo dei titolari di tale diritto lascia alla norma presumere la non necessaria conoscenza della titolarità di tale diritto e perciò è riconosciuta la stessa garanzia che opera per i congiunti per i quali però non viene in rilievo l'aspetto penale.

(18) TIPKE e LANG, *Steuerrecht*, 16ªed., Köln, 1998, 796, ritengono che in taluni casi l'Amministrazione finanziaria non è in grado di determinare in modo certo lo stato dei fatti, nonostante abbia adempiuto al proprio dovere di accertare e di valutare liberamente le prove. Inoltre considerano che deve essere consentito il coinvolgimento di altri soggetti, se è utile e solo nel caso in cui gli elementi forniti dal contribuente e la documentazione da lui esibita non sono in grado di permettere la conoscenza del fatto. L'ordinamento tedesco riconosce ad essi garanzie specifiche. I §§ 101 e 104 *Abgabenordnung* attribuiscono rispettivamente ai congiunti del contribuente il diritto di non fornire informazioni e di rifiutare l'esibizione dei documenti. Spetta all'Amministrazione finanziaria informarli della titolarità di tale diritto; essa, nel caso in cui non adempia a tale dovere, non può utilizzare gli elementi di cui è venuta a conoscenza attraverso il contributo dei congiunti (così *Bundesfinanzhof* in *Bundessteuerblatt*, II, 1991, 204). La ragione di tali garanzie si coglie nella particolare relazione che lega il congiunto al contribuente e pertanto le norme intendono tener conto dell'esigenza di non incrinare i rapporti familiari in sede di tutela dell'interesse alla conoscenza del presupposto. Inoltre le norme presumono che i congiunti non necessariamente siano già informati del diritto di astensione di cui sono titolari.

(19) Lo stesso diritto è riconosciuto dal § 102 *Abgabenordnung* a coloro che eser-

il segreto bancario (20).

La legge sul procedimento deve garantire un equilibrio tra la tutela di tali diritti fondamentali dei terzi e l'interesse pubblico alla conoscenza del fatto.

---

citano professioni o che svolgono delicate funzioni nell'esercizio delle quali possono venire a conoscenza di notizie utili all'accertamento del presupposto. Il § 102 si differenzia però dai §§ 101 e 104 perché non impone all'Amministrazione finanziaria il dovere di informare i terzi del diritto di astensione e pertanto non stabilisce il divieto di utilizzo conseguente alla mancata informazione. Ovviamente la qualificazione, che presuppone l'esercizio di tale attività, induce la norma a presumere la conoscenza del diritto da parte dei professionisti.

(20) Deve essere garantito attraverso il segreto bancario anche il rapporto di fiducia che intercorre tra il contribuente e l'istituto di credito, affinché sia incoraggiato e tutelato il risparmio. Sulla base degli artt. 23 e 47 cost. italiana, l'art. 18, co.1, della L. 413 del 30 dicembre 1991 sancisce che il richiedente o coloro che vengono in possesso dei dati raccolti debbano assumere le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti e relativi ai rapporti intrattenuti con aziende o istituti di credito, con l'Amministrazione postale, con società fiduciarie e con ogni altro intermediario finanziario nazionale.

Il D.L. 3 maggio 1991, n. 143, conv. in L. 5 luglio 1991, n. 197, all'art. 3-*bis* aggiunto dall'art. 3 D.Lgs. 26 maggio 1997, n. 153, che attua la direttiva 91/308/CE, garantisce la riservatezza anche degli intermediari creditizi che effettuano segnalazioni di operazioni le quali abbiano ad oggetto danaro presumibilmente proveniente da attività illecite. L'indagine bancaria, disposta dalla guardia di finanza nel corso di una verifica fiscale a carico di un contribuente non è in grado di arrecare a quest'ultimo un danno tale da giustificarne la sospensione cautelare in attesa che il ricorso da lui proposto avverso il suddetto provvedimento sia deciso nel merito. C. Stato, sez. IV (ord.), 27 settembre 1996, n. 1269, Galliani c. Min. fin., in *Riv. amm.*, 1996, 1050 (m). Sul segreto bancario si sono espresse diverse sentenze del *Bundesfinanzhof*, commentate da KLEIN, *Abgabenordnung*, VI ed., München, 1998. CARL-KLOS, *Inhalt und Reichweite der Kontenwahrheztspflicht nach § 154 Abgabenordnung als Grundlage der steuerlichen Mitwirkungspflichten der Kreditinstitute*, in *DStZ*, 1995, 296, MÜLLER e BRÜHL, *Die Legitimationsprüfung und andere Steuerthemen für Banken*, Wissbaden, 1992, osservano che il concetto di procedimento tributario presuppone un obbligo di collaborazione per gli istituti di credito. Indubbiamente problema delicato consiste nell'individuazione del limite di collaborazione posto dal rapporto di fiducia.

Nella Repubblica Federale Tedesca, prima della riforma n. 1990 del 1988 (cfr. art. 15 n. 1 della *Steuerreformgesetz* del 25 luglio 1988), con cui è stato introdotto il § 30a *Abgabenorlnung*, l'Amministrazione finanziaria operava con le circolari interne bancarie (*Banken-Erlasse*, ordine di servizio del ministero delle finanze), con cui si pretendeva di ottenere dalle banche informazioni di rilievo fiscale. Il paragrafo 30a è una delle norme più discusse dalla dottrina tributaria tedesca. Con tale norma, cioè con la trasposizione nel testo legislativo delle circolari bancarie, si impedisce che le banche possano essere obbligate a trasmettere informazioni. La circolare interna bancaria, in virtù di tale norma, garantisce una particolare tutela dei clienti delle banche. Difatti, dopo il § 30 che regola il segreto fiscale, il § 30a al co. 5 afferma che l'Amministrazione finanziaria non deve rivolgersi alle banche direttamente, ma prima al contri-

La posizione estranea al rapporto di quei soggetti attenua nei loro confronti la forza ed il valore del principio di effettività e di aderenza al fatto concreto. Pertanto tale principio, se incide sul rapporto tra familiari e sul segreto bancario e professionale, non si spinge, come in relazione alla sfera privata del contribuente, sino ai limiti strettamente necessari per garantire la conoscenza del fatto, perché molto prima si imbatte nell'ostacolo insormontabile costituito da tali garanzie. La diffusione di notizie, oltre i confini strettamente necessari, viola senza ragione il diritto alla riservatezza del contribuente. L'irrazionalità del comportamento dell'Amministrazione finanziaria implica un notevole costo che, violando il principio del suo buon andamento, non produce alcun beneficio.

La tutela del segreto fiscale (*Steuergeheimnis*) (21) costituisce una ga-

buente. In applicazione di un principio generale, la stessa norma raccomanda all'Amministrazione finanziaria di tenere in particolare considerazione, in sede di accertamento della fattispecie imponibile, il rapporto di fiducia tra gli istituti di credito ed i loro clienti. Sorgono dubbi sulla legittimità costituzionale di tale norma che sottrae all'accertamento gli interessi corrisposti dagli istituti di credito in contrasto con il principio di eguaglianza e con i principi che regolano lo Stato di diritto. È compromessa l'esatta ed uniforme applicazione delle norme tributarie. Con il divieto a procedere ad indagini bancarie la legge tedesca sul procedimento tributario non fa valere la norma sostanziale ed ha discriminato tra titolari di redditi di capitale, violando i principi di capacità contributiva e di buona volontà e correttezza del contribuente.

Nota MUSSGNUG, *Le prove utilizzate dall'Amministrazione finanziaria con particolare riguardo alle prescrizioni ed al segreto bancario*, in *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della RFT*, Milano, 1997, 53, che nel sistema delle informazioni utili per l'accertamento esiste una vistosa lacuna: le banche infatti ne sono escluse, con la sola eccezione contenuta nel § 33 della legge sull'imposta di successione *(Erbschaft und Schenkungsteuergesetz)*, rispetto alla quale l'Amministrazione finanziaria può avvalersi dei dati in possesso delle banche nel rispetto dei principi costituzionali (art. 2, co. 1, cost. tedesca). Risulta fondato il dubbio di legittimità della legge che stabilisca la prevalenza della garanzia del segreto bancario sulla tutela dell'interesse pubblico alla conoscenza del presupposto.

(21) FEDELE, *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 241. Nell'ordinamento italiano le deroghe all'art. 33 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, in materia di segreto fiscale, sono poste dall'art. 35. Al co. 3 è garantito il segreto relativo anche a soggetti diversi dal contribuente o da istituti di credito. Ai sensi dell'art. 68, co. 1, è considerata violazione del segreto di ufficio qualunque informazione o comunicazione riguardante l'accertamento fornita, senza ordine del giudice e salvi i casi previsti dalla legge, a persone estranee alle rispettive Amministrazioni e diverse dal contribuente o da chi lo rappresenta. Non costituisce violazione, ai sensi del terzo comma, l'informazione resa all'Amministrazione finanziaria di altri Stati membri della Ce.

Nell'ordinamento tedesco il § 30 *Abgabenordnung*, co. 2, stabilisce che è vietato al pubblico ufficiale divulgare senza autorizzazione notizie relative al contribuente, in occasione di procedimenti amministrativi, finanziari o penali. Tale paragrafo, al quar-

ranzia fondamentale per il contribuente, la quale non ammette limitazioni se non al fine di indagini di intensa rilevanza pubblica nei suoi confronti, quali quelli di natura penale.

È significativo il collegamento etimologico che si coglie nella dottrina tedesca tra il principio di necessità, ragionevolezza e proporzionalità (22), *Verhältnismässigkeitsprinzip*, con l'altro esaminato e cioè con il *Verhältnismässigkeitsgrundsatz*, che impone l'effettività e l'aderenza al fatto concreto. Le espressioni che indicano i due principi hanno in comune il fondamento logico *Verhältnismässigkeit*, che esprime il fatto realmente verificatosi.

Il principio *(Prinzip)* è relativo alla tutela della necessità, ragionevolezza, e proporzionalità, mentre il concetto fondamentale *(Grundsatz)* è ricondotto al principio di effettività e di aderenza al fatto concreto. La distinzione non è sostanziale per l'affinità esistente tra principio e concetto fondamentale e consente di evidenziare il fondamento comune, il quale è proprio il fatto concreto, che rappresenta il vincolo fondamentale del procedimento. Infatti anche il principio di necessità, di ragionevolezza e perciò di proporzionalità si fonda sull'aderenza al fatto realizzatosi, però con intensità maggiore se esso inerisce direttamente al soggetto passivo dell'obbligazione tributaria.

Se gli strumenti presuntivi, quali i coefficienti e gli studi di settore, consentono di individuare un'ipotesi che non si è verificata, è evidente che la legge che prevede la nascita dell'obbligazione tributaria al verificarsi di un caso anche se è applicata ad altro caso parzialmente diverso non realizza i propri obiettivi. Viene così alterato l'equilibrio tra norma e fattispecie che in astratto funziona anche sotto il profilo della capacità contributiva, ma che poi in concreto non riesce a raggiungere i suoi obiettivi, in quanto la legge è applicata, in virtù di norme procedimentali, ad una situazione di fatto diversa dalla fattispecie.

Le leggi che disciplinano il procedimento giurisdizionale riconoscono garanzie al ricorrente. Il Trattato della Comunità europea indica espli-

---

to comma, attribuisce all'Amministrazione finanziara non l'obbligo bensì la facoltà di trasmettere notizie al fine di altri procedimenti tributari o penali, nel rispetto della ragionevolezza e delle garanzie di altri soggetti, purché esista l'autorizzazione. In nessun caso è ammessa deroga al segreto fiscale per i reati non tributari.

(22) TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, III, Köln. 1993, 1204, rileva che il principio di proporzionalità presuppone in uno Stato di diritto un accertamento efficace in funzione delle circostanze di fatto. In tal senso si esprimono FLOCKERMANN, *Gesetzmässigkeit der Besteuerung und tatsächliche Verständigung*, in *Festschrift für Wolfang Ritter*, Köln, 1997, 12, e SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, Köln, 1996, 4, cap. II.

citamente i settori oggetto di armonizzazione; però per altri settori il Trattato consente l'armonizzazione, se questa agevola la realizzazione degli obiettivi del Trattato stesso. In assenza però di armonizzazione comunitaria di questi settori, è necessario che ci sia un processo nazionale spontaneo di avvicinamento agli standars medi degli ordinamenti giuridici degli altri Paesi della Comunità europea.

5. Il prof. Sacchetto ha avvertito l'esigenza di evitare che alcuni principi fondamentali relativi alla capacità contributiva, alla cittadinanza ed alla territorialità siano sacrificati, anche se parzialmente, rispetto a motivazioni di natura liberitaria. Sotto questo profilo la Corte costituzionale nel conflitto di competenze con la Corte di giustizia ha ritenuto, con il sostegno della dottrina, di definire e tutelare i controlimiti che la stessa Costituzione all'art. 11 contrappone ai limiti alla sovranità statale e quindi anche alla sovranità statale tributaria. Perciò i controlimiti bloccano la operatività di limiti allorché diventano eccessivi nei confronti della sovranità tributaria dello Stato. Un sindacato della Corte costituzionale, diretto a stabilire se le norme interne conseguenti a norme comunitarie siano in contrasto con la Costituzione, non avrebbe giustificazione logica perché gli ordinamenti nazionali si fondano su principi costituzionali che sono contenuti nello stesso Trattato della Comunità.

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. Dalla dottrina dei "controlimiti" si desumono i confini della sovranità tributaria irrinunciabile dello Stato. L'ampliamento dei compiti e delle funzioni della Comunità, come osserva la Corte costituzionale tedesca con la richiamata sentenza del 12 ottobre 1993 (23), 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.

Pertanto una norma costituzionale, nella parte in cui non ponga principi fondamentali o non garantisca diritti inalienabili del contribuente,

(23) In *Europäische Grundrechte Zeitschrift*, 1993, 429.

può essere derogata, nella logica della dottrina dei controlimiti (24), 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.

(24) Con la sentenza n. 509 del 18 dicembre 1995, la Corte costituzionale al termine di una lenta evoluzione giurisprudenziale sulla dottrina dei controlimiti, 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 cost. (Corte cost. 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 cost. n. 482 del 7 novembre 1995). Alle competenze di attribuzione si riferisce l'art. ex 3 B del Trattato Ce, inserito dalla norma G 5 del Trattato di Maastricht. La sentenza cit. n. 509/1995 pone anche il principio della censurabilità della normativa interna "in combinazione" con quella comunitaria. Cfr. DONATI, *Diritto Comunitario e sindacato di costituzionalità*, Milano, 1995, 279, COMOGLIO, *Diritti fondamentali e garanzie processuali comuni nelle prospenive dell'Unione europea*, in *Foro it.*, 1994, V, 153, TESAURO, *Diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. internaz. diritti dell'uomo*, 1992, 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, 123. La norma comunitaria attraverso lo strumento tributario può infatti incidere su garanzie fondamentali.

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, secondo comma). L'art. 2, primo comma, 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 Ministero finanze del 18 agosto 1992, n. 151, in *Boll. Trib.*, 1992, 1257, con riferimento, in particolare, alle convenzioni Italia- Francia ed Italia-Repubblica Federale Tedesca. Cfr. Corte cost. n. 509 del 18 dicembre 1995 e ordinanza n. 536 del 29 dicembre 1995.

ANGIOLINI, *Trasformazione dei principi fondamentali della Costituzione italiana*

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 ri-

---

in confronto al diritto comunitario, in ANGIOLINI-MARZONA, *Diritto comunitario-interno: effetti costituzionali ed amministrativi*, Padova, 1990, 38.

Cfr. la 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, 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, 210. Potrebbe ritenersi non certo che tutti i principi supremi del nostro ordinamento costituzionale tributario siano recepiti nell'ordinamento comunitario 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 terzo comma della lettera F una "competenza delle competenze" dell'Unione.

Con l'ordinanza n. 536 del 29 dicembre 1995, la Corte costituzionale precisa di non essere titolare dell'obbligo (terzo comma) e della facoltà (secondo comma) di investire la Corte di giustizia, interpretando restrittivamente la nozione di "giurisdizione nazionale" richiamata dall'art. 177 del Trattato. Cfr. Corte giustizia 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, 637 ed in *Delegazione legislativa e direttive comunitarie direttamente applicabili*, in *Giur. Cost.*, 1991, 1418 e DANIELE, *Corte Costituzionale e direttive comunitarie*, in *Foro it.*, 1992, 1, 665.

Con ordinanza n. 38 del 6 febbraio 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.

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. 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, secondo comma, della convenzione tipo dell'Ocse, il quale implica invece il ricorso alla legislazione dello Stato contraente che applica il tributo.

Cfr. SCHÖN, *Die Auslegung europäischen Steuerrechts, das harmonisierte Steuerrecht*

spettivamente i regolamenti e talune direttive, si ponga in contrasto con i principi fondamentali dell'ordinamento nazionale tributario o violi i diritti inalienabili del contribuente.

Difatti è l'art. 11 cost. che prevede una rinuncia alla potestà sovrana anche di produzione di norme costituzionali in materia tributaria, se ciò

---

zwischen nationalem Zivilrecht und Europäischem Gemeinschafrsrecht, Köln, 1993; TIZZANO, *Il ruolo della Corte di Giustizia nella prospettiva dell'Unione europea*, in *Riv. dir. internaz.*, 1994, 941 e FUMAGALLI, *Competenza della Corte di Giustizia e ricevibilità della domanda nella procedura pregiudiziale*, in *Dir. comun. e scambi internaz.*, 1993, 311. 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, I comma, lett. *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 decreto legislativo 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, 20 comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, che istituisce l'"imposta comunale sull'incremento 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 29 dicembre 1995, n. 536, ha restituito al giudice tributario *a quo* gli atti relativi alla questione di legittimità costituzionale *ex* art. 76 cost., 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 denunziando il vizio di eccesso di delega *ex* art. 76 cost. 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. V. risoluz. minist. 6 giugno 1995 n. 156/E, in *"il fisco"*, n. 3/1996, 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 del dazio doganale, fattispecie individuabile anche nell'ambito degli scambi extracomunitari.

è necessario per costruire l'ordinamento comunitario cui si conforma l'ordinamento interno. Il diritto comunitario con tali limiti rinunzia al proprio primato. Sulla base di questi criteri si risolve il problema della ricerca della norma tributaria applicabile.

Non devono però escludersi momenti di diversificazione particolari per garantire un equilibrio tra le garanzie stabilite dalla nostra Costituzione e le garanzie di pari contenuto più ampie poste dal Trattato. L'art. 10 della Costituzione prevede che le norme internazionali generalmente riconosciute possono essere recepite con il procedimento diretto di adattamento. La norma costituzionale disciplina il procedimento e pertanto le norme previste da essa, dovendo assumere la natura della norma che consenta il loro inserimento nel sistema nazionale, sono di natura costituzionale. Quindi le norme di diritto internazionale generalmente riconosciute, tra le quali rientrano certamente le norme consuetudinarie, sono costituzionali. Le norme relative a quelle operazioni alle quali si riferiva il prof. Puoti per i controlli sulle navi al di fuori del territorio nazionale sono norme che hanno, secondo la dottrina internazionale, natura costituzionale.

Il tema dell'imposta proporzionale, come sottolineavano il prof. Tejerjzo Lòpez ed il prof. Da Empoli, assume sempre più spazio, per effetto del principio della territorialità. Esiste una rinuncia implicita alla progressività come principio fondamentale. La proporzionalità attraverso le sue gradualità ha anche una componente marginalmente progressiva; tuttavia il sistema tributario è informato al criterio di progressività, quindi queste forme sempre più avanzate di proporzionalità sono sufficienti a rendere legittimo il sistema tributario, purché esista una norma istitutiva di un'imposta progressiva.

6. Il prof. Perrone ha posto il problema delle qualificazioni, soprattutto in riferimento al concetto privatistico di sede legale cioè di residenza e domicilio che la legge tributaria recepisce. L'ordinamento tributario è un ordinamento qualificante. Lo studio del rapporto tra il diritto privato ed il diritto tributario evidenzia l'affinità che esiste con il problema delle qualificazioni del diritto internazionale che è diretto a stabilire il criterio interpretativo di istituti contenuti nelle convenzioni internazionali che negli ordinamenti degli Stati contraenti assumono un diverso significato. Il problema delle qualificazioni nel diritto tributario coinvolge non due ordinamenti, bensì, all'interno dello stesso ordinamento, due rami del diritto. Allorché la legge tributaria considera presupposto di imposta un istituto del diritto privato non necessariamente effettua una recezione.

Il testo della legge tributaria (25) utilizza talvolta espressioni che indicano fattispecie normative di altro ramo del diritto, specie del privato. Difatti, la legge tributaria, al fine di descrivere un rapporto indice di capacità contributiva, si richiama per economia alla qualificazione che ad esso riserva altra branca giuridica. Spetta all'interprete stabilire se la legge intenda o meno recepire integralmente le discipline dell'altro ramo del diritto.

La ricerca dei canoni ermeneutici rientra nel problema delle qualificazioni, il quale consiste nella ricerca del metodo di indagine, diretto a costruire una fattispecie indicata da un'espressione contenuta in un testo normativo e che assume diversi significati (26).

Il problema delle qualificazioni costituisce, perciò, una questione preliminare ed il suo oggetto rivela natura giuridica e non di fatto, altrimenti si confonde qualificazione con disciplina.

Il diritto tributario è qualificante, in quanto adegua ai propri principi la fattispecie normativa qualificata appartenente ad altro ramo del diritto; il procedimento di qualificazione è sollecitato dal contrasto tra i principi del diritto tributario e la fattispecie qualificata. L'obiettivo del procedimento si identifica nelle garanzie di organicità del sistema tributario.

Il principio dell'unità del diritto impone, però, la non alterazione della struttura sostanziale delle fattispecie normative. La motivazione di tale obbligo è rappresentata dall'esigenza di evitare un conflitto di qualificazioni attraverso la creazione da parte del diritto tributario di una nuova fattispecie normativa per effetto della sua azione qualificante. La fattispecie normativa è adeguata ai principi cui si informa il diritto tributario attraverso la modifica di essa, in modo che coincida con il suo oggetto economico, cui la legge tributaria si dimostra particolarmente sensibile (27).

Autorevole dottrina tedesca (28), in sede di valutazione dell'oggetto

(25) AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria,* in *Trattato di diritto tributario,* diretto dal medesimo, Padova, 1994, I, 2° tomo, 547; FANTOZZI, *Diritto tributario,* II ed., Torino, 1998, 182; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario,* I, VI ed., Torino, 1998, 32.

(26) TIPLE e LANG, *Steuerrecbt,* 16ª ediz., Köln, 1998, 144.

(27) DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali,* in Riv. di dir. trib., 1995, I, 145.

(28) BATHE-BENDELS, *Öffentliches Recht und Privatrecht,* 2ª ed., vol. X, München, 1996; TIPKE-LANG, *Steuerrecht,* 16ª ediz., Köln, 1998, 102,112, 155; FISCHER, *Grundlagen und Grenzen der Rechts(fort)bildung im Steuerrecht,* in *StVj,* 1991, 3;

economico, respinge il filone del "primato del diritto privato" o della "unità dell'ordinamento giuridico" ed accoglie gli altri due indirizzi, in base ai quali fornisce criteri per la trasposizione dei concetti civilistici nel diritto tributario in virtù della componente teleologica; quest'elaborazione scientifica rinvigorisce le fondamenta su cui poggia la recezione del generale problema delle qualificazioni in sede di interpretazione della legge tributaria. In senso contrario a tale recezione si è espressa parte della dottrina (29) la quale sostiene che l'utilizzazione di fattispecie di altro ramo del diritto consisterebbe nella trasposizione e non risulterebbe conoscibile la misura dell'efficacia e dell'utilizzazione del processo di adattamento. Inoltre, si tende a stabilire se è subordinato l'effetto giuridico modificante al contenuto economico o se l'adattamento è il riflesso della situazione economica ed a cogliere l'alternatività nella tesi del rinvio, che valorizza i fini normativi desunti dal testo letterale.

Risulta evidente che il dissenso esposto si fonda sul falso presupposto del rigidismo assoluto delle formulazioni testuali, la cui immutabilità sarebbe espressione dell'inesistenza di un criterio certo di adattamento da parte del ramo del diritto qualificante. La *ratio* normativa, di cui l'elemento teleologico rappresenta parte essenziale, invece, fornisce i limiti ed i criteri del processo di adattamento, il quale attinge principalmente all'oggetto economico della legge tributaria (30). Sorge a questo punto l'esigenza della costruzione dei canoni ermeneutici che assistono l'interprete nella conoscenza di tale oggetto economico (31).

L'elusione può essere agevolata da una recezione integrale, nel qual caso è compito dell'interprete ritenere che l'istituto di diritto privato è stato qualificato dalla legge tributaria in modo da rispondere ai fini della

SCHULZE-OSTERLOH, *Zivilrecht und Steuerrecht, AcP,* 1990, 139; WEBRE-GRELLET, *Auf den Schultern von Larenz: Demokratisch- rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht,* in *DStR,* 1991, 438; WOERNER, *Spielraum der Rechtsanwendung im steuerlichen Eingriffsrecht,* in *Gedächtnitschrift für Knobbe Keuk,* Köln, 1997, 967. Negli ultimi decenni del secolo ventesimo si è verificato un processo di stretto collegamento tra il problema delle qualificazioni e quello di considerazione economica. Per la dottrina italiana cfr. FANTOZZI, *Diritto tributario,* II ediz., 1998; DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali,* in *Riv. dir. trib.,* 1995, I, 145; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario,* II ediz., Torino, 1998, 32; D'AMATI, *Diritto tributario,* I, Bari, 1997, 30.

(29) CIPOLUNA, *La legge civile e la legge fiscale,* Padova, 1992.

(30) FERLAZZO-NATOLI, *La teoria dell'interpretazione nel diritto tributario: spunti introduttivi,* in *Dir. e prat. trib.,* 1996, I, 335.

(31) TIPKE e LANG, *Steuerrecht,* 16ª ediz., Köln, 1998, 155.

legge nei limiti della sua *ratio*, perché la sostanza dell'istituto deve restare integra, in virtù del principio dell'unità del diritto.

Soltanto gli aspetti marginali dell'istituto possono subire una modifica del processo qualificante del diritto tributario, altrimenti si realizzerebbe l'inseguimento esaminato dei comportamenti elusivi attraverso la conoscenza dell'azione qualificante del diritto tributario. Più in generale l'analogia, estendendosi sulla situazione di fatto simulata, riesce a combattere l'elusione entro limiti stabiliti dalla *ratio*, oltre i quali deve subentrare una clausola antielusiva. Non è consentito, altrimenti si verterebbe nella creazione del diritto, nella Scuola del diritto tributario.

7. Il dott. De Angelis ha individuato l'aspetto del rapporto giuridico di imposta, relativo alla soggettività passiva. Il diritto tributario privilegia la sostanza sulla forma ed ha anticipato l'individuazione del terzo soggetto di diritto rispetto alla persona fisica ed alla persona giuridica; ha preceduto il diritto privato proprio perché è una disciplina che si adatta al fatto, all'evoluzione dei fenomeni economici e li considera in un contesto internazionale che si evolve sempre più rapidamente.

Non si può studiare il diritto tributario indipendentemente dall'analisi del diritto internazionale tributario. Il diritto tributario è ormai denso di componenti internazionali le quali sempre più si espandono nell'ordinamento tributario. Si avverte l'esigenza di costruire una metodologia capace di consentire la conoscenza di una legge tributaria non soltanto per il suo oggetto economico particolarmente accentuato, ma anche perché rappresenta sempre più frequentemente la conseguenza dell'adattamento di una norma comunitaria.

In questo contesto si considera come soggettività tributaria anche quella priva di capacità giuridica parziale perché si manifesta come capacità giuridica tributaria ma non come capacità giuridica per gli altri rami del diritto.

Ma è evidente che l'indagine si sgombra di complesse implicazioni di tale falso presupposto, allorché si tiene ben presente, come si è osservato, che i soggetti di diritto si distinguono in persone fisiche, giuridiche ed enti privi di personalità giuridica (32).

Le organizzazioni di beni e di persone, in quanto espressioni di un'unità economico-patrimoniale, sono logicamente riconducibili nell'ambito della terza categoria. Difatti, le organizzazioni di persone, prive della personalità giuridica, si identificano sostanzialmente nelle già indicate cate-

(32) FERLAZZO NATOLI, *Riflessioni in tema di capacità giuridica tributaria*, in *Riv. di dir. trib*, 1998, I, 3.

gorie dell'ente non personificato, nel senso che il secondo comprende ogni forma in cui si manifesta la prima, alla luce della *ratio* del sistema giuridico tributario, purché esista una capacità contributiva.

Rientrano nella fattispecie di enti non personificati, proprio per la loro rilevanza economica, anche tutte le organizzazioni di beni privi di personalità giuridica destinati ad eventuali soggetti futuri. La riduzione ad unità similare dei beni li pone in una situazione intermedia tra il patrimonio della persona vivente e l'eredità. Avviene nei loro confronti un fenomeno simile a ciò che si realizza nella persona giuridica, tanto che esso è stato definito persona "implicita" o "costruttiva" da un'autorevole dottrina tedesca, autrice anche delle esaminate teorie del patrimonio allo scopo e dei diritti senza soggetti. Tuttavia, nella specie, tali organizzazioni costituiscono non persone giuridiche, per esplicito divieto normativo, bensì soggetti di diritto con capacità giuridica limitata, in quanto tale estensione ad esse permette il conseguimento del fine dell'assunzione a fattispecie tributaria di una manifestazione di capacità contributiva cioè dello stesso scopo che è perseguito attraverso l'attribuzione della qualifica di soggetto di diritto alle organizzazioni di persone non riconosciute. D'altro canto la dottrina in tema di obbligazione ha, infatti, da tempo auspicato, proprio in rapporto alla materia tributaria, che sarebbe utile controllare fino a qual punto il debito costituisce elemento dell'università, a prescindere dal collegamento con la persona del titolare di questa. Le organizzazioni di beni e persone prive di personalità giuridica risultano soggetti di diritto e, perciò, titolari di una capacità giuridica ridotta, nel senso che essa si riferisce solo alle posizioni collegate agli interessi, che l'ordinamento in linea tassativa intende prendere in considerazione. Non subisce così violazione il principio dell'unità del diritto, in quanto la parzialità è intesa nel senso di validità della capacità giuridica non solo in un ramo del diritto, bensì in relazione a tutta la vasta area dell'ordinamento giuridico, in considerazione però solo delle situazioni assunte da talune norme di esso, senza alcuna limitazione in rapporto a singole branche.

Le organizzazioni di beni e di persone privi di personalità giuridica dispongono, perciò, di una parziale capacità giuridica, in relazione alle sole specifiche situazioni di diritto che l'ordinamento intende loro imputare. Ad esse è riferita la soggettività passiva tributaria e, pertanto, risultano titolari delle obbligazioni previste dalla legislazione fiscale, pur senza disporre di personalità giuridica. Costituiscono soggetti del rapporto giuridico tributario nei termini medesimi in cui lo sono le persone fisiche e le persone giuridiche, le quali ultime dispongono, però, di una capacità giuridica completa, che copre tutte le posizioni di diritto connesse ai loro possibili interessi. Siffatta discrezionalità, riconosciuta al legi-

slatore nella definizione della fattispecie tributaria, oltre a rispondere alle norme generali in tema di soggettività, consente l'attuazione di principi di capacità contributiva, progressività e giustizia finanziaria. La verifica di questo principio è agevolata, a titolo esemplificativo, sulla base dell'individuazione della *ratio*, attraverso la soluzione di una significativa questione relativa all'assoggettabilità ad imposta della plusvalenza realizzata in sede di liquidazione fallimentare. L'acquisto del bene da parte dell'imprenditore rientra in un'attività informata ad un intento speculativo, connesso con la di lui professionalità. Da quel momento inizia una fase di valorizzazione del bene per effetto di fattori estranei, identici o diversi da quelli previsti nel piano imprenditoriale in cui è inserito l'acquisto. A questo processo di valorizzazione sono, però, estranei l'imprenditore fallito, che non può certo compiere operazioni economiche dirette a favorirlo, ed ovviamente anche gli organi preposti al fallimento. Frattanto il processo continua e si esaurisce con la liquidazione, con cui si realizza la plusvalenza. Il bene, perciò, è ceduto ad un prezzo superiore al costo. In tale sede il curatore, procedendo alla liquidazione, realizza una plusvalenza, che si è prodotta per ragioni a lui estranee; essa incontra, però, il limite del disconoscimento della capacità giuridica nella specie da parte di altri rami del diritto, i quali non la riferiscono al curatore né all'imprenditore fallito. È proprio il realismo nell'imposizione della plusvalenza che sottolinea la carenza di forme di limitazione nei confronti del legislatore, tali da costringerlo a non cogliere manifestazioni di capacità contributiva, per effetto di eventi che non giustificano l'esclusione o l'esenzione, quali la dichiarazione di fallimento. La situazione non muta con il temporaneo esercizio dell'impresa del fallito, autorizzato dal Tribunale per evitare un danno grave ed irreparabile.

L'esercizio inizia successivamente all'acquisto del bene, cioè dopo che si è manifestato l'intento speculativo dell'imprenditore. Il bene è sottoposto ad un processo di valorizzazione, eventualmente con il contributo dell'esercizio provvisorio; con la liquidazione il curatore realizza la plusvalenza. È perciò irrilevante ai fini fiscali la continuazione dell'esercizio dell'impresa, la quale può intensificare il processo di valorizzazione anche intenzionalmente; ciò conferma la presenza di questo elemento psicologico che giustifica l'imposizione. In caso contrario, la componente intenzionale resta sempre, perché è rilevabile in sede di acquisto.

Il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 cost. permette perciò di risolvere tale questione nel senso di ritenere soggetta ad imposta la plusvalenza esaminata, in quanto tale principio consente al legislatore di sottoporre ad imposizione quella particolare manifestazione immediata di idoneità a contribuire, indipendentemente da limiti contenuti in altri rami del diritto. La capacità giuridica tributaria non coinci-

de, perciò, con la corrispondente prevista dagli altri rami, in quanto il diritto tributario attribuisce la capacità di essere soggetti passivi di imposta anche a gruppi di persone o di beni (33), privi della capacità giuridica riconosciuta dalle altre branche.

Pur risultando apparentemente attendibile la contraria teoria, secondo la quale un soggetto di diritto tributario deve essere anche di diritto privato, in quanto non potrebbe altrimenti risultare titolare di un debito di imposta, la maggiore estensione della capacità giuridica tributaria appare, perciò, evidente allorché si consideri che, alla base dei principi costituzionali, si individua la finalità da essi garantita di consentire al legislatore tributario di cogliere qualsiasi situazione che indichi una capacità contributiva, indipendentemente da limitazioni formali contenute in altri rami del diritto.

Il diritto tributario per il suo realismo quindi è riuscito, prima del diritto privato, a costruire la terza categoria dei soggetti giuridici accanto alle persone fisiche e giuridiche, riconoscendo la capacità giuridica a soggetti privi di personalità giuridica e costruendo a tal fine l'istituto della capacità giuridica parziale.

La soggettività si identifica rispetto al territorio in cui si verifica un presupposto.

La difficoltà è nell'individuare rispetto a fenomeni che coinvolgono i territori di più Stati e criteri di collegamento, lo Stato cui spetta esercitare nel caso concreto la potestà tributaria.

Nell'intento di approfondire tali temi è nata questa Rivista che è la prima nel nostro Paese ad occuparsi di tali tematiche. È auspicabile che siano coinvolte le migliori risorse scientifiche per avvicinare sempre più le nuove generazioni di tributaristi a queste problematiche la cui corretta soluzione si fonda sull'analisi delle garanzie fondamentali di un ordinamento nazionale tributario adattato rigorosamente alle norme comunitarie, sulla base di una completa integrazione, innanzitutto giuridica, e di seguito economica e sociale con fini di solidarietà e di sviluppo.

(33) TIPKE-LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., Köln, 1998, 155.

The seat of taxable bodies and taxation (footnotes to the convention held in Rome in April 2000) (*)

Andrea Amatucci

1. The most salient features of the evolution of our taxation law system that is currently under way and is passing rapidly from one phase to another, have been analysed by several reporters, and in particular by Prof. Fantozzi, who have presented some interesting considerations.

The principle of territoriality pertaining to the production of income calls for a more detailed examination not only of the identity of the liable body but also, and above all, of that of the levying body, due to the uninterrupted progress of the process of transferral of tax sovereignty to supranational organisms and local bodies, with consequent impoverishment of the tax-levying power of the State. This diversion of authority, occurring simultaneously both upwards and downwards, places the traditional tax-levying body, namely the State, in an intermediate position, along an imaginary vertical line with the European Community at the top end and the local body at the bottom end; the role of central government is waning, as its powers are being transferred up to the top and down to the bottom. The tax-levying power of the State is not only smaller in quantitative terms, but is also fundamentally conditioned. We need only recall that, on the occasion of the most important decision-making act in the fiscal sphere, namely the budgetary session, the drawing-up and passing of the related fiscal bill are subject to an ever-increasing number of constraints and limitations that are established at European Community level and greatly limit the national Parliament's policy options.

The Government, when drawing up the budgetary bill, and Parliament, when passing it, are bound by rigid parameters that are set by European Community legislation. (1)

In particular, the inflation rate must not rise higher than 1.5% above

(*) Report read at the Study Meeting about "Taxation and seat of the subject", organized in Rome on 14th April 2000 by University of Rome - La Sapienza and this Review.

(1) Ref. the prefeasibility study for the specific project entitled *La tecnica e l'applicazione delle leggi*, Rome, 1998, promoted by the National Research Council, legal and political sciences committee, and drawn up by the Study Committee coordinated by Prof. Guarino and consisting of the following professors: Amatucci, Ausiello, Giugni, Guizzi, Palazzo, Rebuffa, Recchia, Rescigno, Talamanca, Urbani, Zampini, Zannotti and Zotta.

the average rate reached by the three countries that showed the best results in the previous year.

The annual budget deficit must not exceed 3% of the nation's wealth as expressed by the gdp (gross domestic product). (2) The ratio of the public debt to the gdp must remain within a range not exceeding 60%.

A further two criteria concern long-term interest rates and exchange rates, again with reference to the three countries with the lowest inflation rates. In particular, the Treaty foresees three phases for the implementation of economic and monetary union, the first two of which have been completed.

In the first phase (1990-1994) the full circulation of capital was accomplished.

In the second phase (1994-1998) the European monetary institution was created and the member-nations pledged to maintain the real values within the limits established by the Treaty in view of the ascertainment performed on 2nd May 1998, which allowed eleven countries, including Italy, to introduce the single currency and eliminate the national currency starting from July 2002, following the transitional system applied in the period from January 1999 to June 2002.

During this second phase the budgetary laws had to reduce expenditures and increase revenues (3).

However, when the pressure of taxation exceeds a certain percentage of the gross domestic product, it produces negative effects on economic development, and also fosters unemployment, as was observed in August 1988 by the Washington-based International Monetary Fund, in a report on the labour market in Italy. The Laffer curve reflects a bell-shaped relationship, first rising and then dropping until it crosses the x-axis, between fiscal revenues and the level of taxation rates.

Such aversion to increasing fiscal pressure is economically justified since it gives rise to disincentives on income production and consequently decreases the assessable base for the State (4).

In the third phase, convergence values are a constant in the member nations' conduct (5). A fundamental constraint is constituted by the need

(2) In the years 1996, 1997, 1998 and 1999 the GDP of our country was lower than the European average.

(3) Consequently, fiscal pressure showed a greater increase in Italy than in any other Western European country, as was reported by the OECD in 1998. In fact the taxation level rose from 43.2% in 1996 to 44.9% in 1997 in our country, which according to this survey rose from ninth to seventh place in the rank order of OECD countries.

(4) Ref. BIONDI, *Corso di Scienza delle finanze*, Bologna, 1996, 246.

(5) In this regard the introductory report on the 2000 budget, adopted by law No. 4888 of 23rd December 1999, is significant; §the Government in fact declared in the following terms the deeply conditioned nature of its economic policy proposals.

to perfect and harmonise the legislation of the member nations. Economic and social objectives are conditioned, fundamentally in order to guarantee sound finance and price stability, which is the primary objective of the European central bank. Each member nation must take into account the competition existing between the systems. In fact the principle of freedom of movement allows the circulation of all factors of production: goods, capital and labour. National legislation must disincentivate the exodus of those production factors whose presence is useful to national interests. In addition, the EU Treaty gives preference to the principle of the market over that of the welfare state, whereas the Constitution places them on an equal footing, entrusting to the legislators the task of establishing the point of equilibrium in consideration of their tendency towards antagonism. The absolute primacy of the juridical principle of the market and of sustainable development constitutes the basis for an economically more stable society. The economic constitution contained in the EU Treaty does not introduce political organs but instead a juridical solution, on the basis of which the regulation of the essential features of the economy has been entrusted to an automatic pilot that can no longer be switched off.

It is evident that the constraints imposed by the European Community system are rigorous and specific, as compared to those established by the Constitutions of the member nations that inspired them. These Community constraints, which are additional to the others arising out of the Constitution, consequently restrict to a very significant extent the areas of autonomy of the Government and Parliament especially in the matter of economic policy. In general, the EEC Treaty, as amended by the EU Treaty, is also slowly causing a significant portion of current legislation to lapse into obsolescence and bringing about a significant quantitative shrinkage of the spheres of competence entrusted to national legislation.

2. We can now perceive the outlines of a scenario in which the European Community system will slowly set off a transformation process whereby the incomplete provisions will come to be partially replaced by complete provisions that do not require the intervention of the national parliament. One of the fundamental contributions expected of this Convention concerns the formation of the methodology designed to solve the new problems caused by the European Community's tax provisions so as to guarantee the position of the taxpayer and the realisation of the tax law's objectives.

Before the Community system came into being it was easier to pursue and achieve these results due to the simplicity to the relationship between the State as producer of juridical provisions, bound only by the

Constitution, and the citizen and the Financial Administration, to whom these provisions are addressed. The evolution of the European Community system beyond the sphere of European Community legislation gives reason to believe that this phenomenon should be further examined in precise and definite terms in order to have a reference point in relation to the significance and to the incidence and order of rank of the sources of taxation law with a view to ensuring that problems of conflict can be resolved in correct terms.

It is not necessary to have recourse to the ratification law, as the interposed go-between vehicling such controlling authority. The erroneous idea according to which a complete European Community provision directly affects the taxpayer and the Financial Administration without automatically giving rise to the existence of unwritten laws, leads us to believe that the object of the Constitutional Court's controlling authority, which cannot be the said EEC provision as it is extraneous to the national legal system, should instead be the law ratifying the Treaty, which enabled the domestic legal system to withdraw so as to allow the passage of the said extraneous law.

It is on this misunderstanding that the theory of the "indirect" controlling authority of the Constitutional Court is founded. Which gives rise to the abnormal consequence whereby non-detailed directives are fully subject to such authority, through the relative implementation laws, whilst the contrary is true of regulations. This controlling authority is instead always direct, and is full with regard to both complete and incomplete European Community taxation provisions.

The control, direct in all cases, of the Constitutional Court is allowed, with reference to the doctrine of counter-limits, for the purpose of establishing whether an EEC taxation law violates fundamental principles and the indefeasible rights of the taxpayer, not soliciting but resisting European Community integration.

This view is an expression of the concept that holds the taxpayer to be the addressee of the provisions of two systems at the same time, as though the European Community system were directly able to discipline the juridical taxation relationship without regard for all the guarantees established by the national legal system. A complete EEC provision is a provision such that it can filter through the national legal system to give rise to the existence of an unwritten law of identical content offering those guarantees on which the national tax-law system has always been based because the taxpayer is solely and exclusively the addressee of national provisions, which are in their turn subordinate to the EEC provisions on the plane of conflict, because the EEC provision receives the force and value of the law that made it possibe for the EEC

provision to gain entrance, i.e. the treaty-ratification law, which is a "special law". This rank order of sources must lie at the base of any and every investigation regarding the individual and delicate problems that can arise, in relation to which it is necessary to be equipped so as to be able to offer a solution that assures a fundamental guarantee for citizens and safeguards the delicate equilibria between EEC provisions and national provisions.

3. The practice of tax-avoidance and anti-avoidance clauses in the framework of the EEC system constitute a much-debated problem.

As Prof. Puoti has observed, there are countries with low taxation levels, countries with medium taxation levels and countries which have instead a particularly high type of taxation level. As long as these differentiated groups exist, there will obviously be a type of legislative measure designed to control the behaviour of taxpayers who intend to take advantage of them. One essential point should be grasped: it is possible to act against avoidance practices by means of anti-avoidance provisions. The freedom of establishment and circulation recognised by the EEC Treaty constitute fundamental values, in relation to the amply permitted tax savings, but not to fraudulent avoidance and abuse of law. It is necessary to ascertain on each occasion whether a taxable body's choice to locate its business in one country rather than in another, in the logic of fiscal planning, is an expression of tax saving or tax avoidance.

In these cases a certain type of choice could be indicative of the existence of a tax saving in the presence of a freedom of movement and choice recognised by the Treaty in the context of the European Community. Where a harmonisation process is still under way, the citizen chooses one country in preference to another.

The law may aim to favour or not want the tax-payer to construct a situation alternative to the legislative case in point to achieve the same economic end.

The law, whilst favouring "tax saving" (*risparmio d'imposta, Steuermeidung*), which is the position occupied by any party who is in a situation not taken into consideration by any tax law (*tax non compliance*), intends to disincentivate the behaviour coinciding with the legislative case in point. This case (6) occurs with regard to the laws that introduce en-

(6) The taxpayer is not free to chose the tax to be paid on a given manifestation of weath, as he is obliged to pay the tax foreseen by the law, complying with all the formalities necessary to ensure the application of what is actually payable, without being able to claim that, due to choices not permitted, the item has been taxed in relation to another party; accordingly, the director of a business company cannot avoid paying IRPEF (personal income tax) on the remuneration received by him on the

vironmental taxes and link the relative obligation to the occurrence of specific types of polluting behaviour.

The taxpaying capacity that legitimates the tax law is no longer the economic potential of the taxpayer, but the latter's ability to pollute. The tax law affects freedom of initiative or of economic activity without recourse to coercive instruments, insofar as it allows the taxpayer to make a choice between two types of behaviour, disincentivating the pollutant one. The taxpayer holds the right to choose the pollutant behaviour for the purpose of achieving the same economic result, thus giving rise to the obligation to pay the tax; the tax constitutes compensation for the harm suffered by society due to the pollution. The tax law thus influences the calculation of economic advantageousness on which industrial production decisions are based.

The law, in the other cases, does not want the taxpayer to make the tax saving. In these hypotheses the taxpayer, if he seeks to achieve the same economic objective through a situation other than the one foreseen by the tax law as the presupposition for taxation, becomes a tax-avoider.

In this manner the taxpayer tries to avoid the situation that gives rise to the taxpaying obligation whilst ensuring the achievement of the same economic end that was rationally pursuable through the situation foreseen by the tax law.

In these cases the taxpayer is induced to violate the law indirectly through tax-avoidant behaviour, constructing by means of tricks and contrivances and complex procedures a situation alternative to the case foreseen by the law which allows him to achieve the same economic objective. The alternative situation is not always uncommon, but it is sometimes unusual.

Avoidance (*Steuerumgehung*) (7) is characterised by the absence of

---

grounds of the prohibition of double taxation, assuming that this remuneration has already been taxed in relation to the company of which he is a director, because the latter has not indicated such remuneration amongst the negative income components, since the said prohibition cannot entail the substantial result of exemption of the party effectively obliged. Cassation, Sect. I, 14th February 1997, No. 1412, in *Corr. Trib.*, 1997, 3177.

(7) CREZELIUS, *Kodzfizierte und rechtsprecbungsiypisierte Umgehungen*, in *StuW*, 1995, 313; VOGEL, *Künstlergesellschaften und Steuerumgehung*, in *StuW*, 1996, 248; CIPOLLINA, item *Elusione fiscale*, in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Sez. Comm., V, Turin, 1990; ID., *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padua, 1992; ALBI IBÁÑEZ, *Elusión y evasión fiscales: la investigación económica*, in *Rev. Hac. Púb. Esp.*, 1990; CHAMID-NOURAI-FOUQUET e AA.VV., *Optimisation fiscale et abus de droit*, Parigi, 1990; BURGIO, *The Abuse of Law in the Framework of the European Tax Law*, in *Intertax*, 1991; MORELLO, *Il problema del-*

valid economic reasons justifying the situation created by the taxpayer alternatively to the case foreseen by the law. A break is created between the *ratio legis* and this fiscally irrelevant alternative situation. The distinction between the situation foreseen by the law and the alternative situation lies in its nature: the first one is appropriate and the second is inappro-

---

la frode alla legge nel diritto tributario, in *Dir. e prat. trib.*, 1991, I; HASSEL, *Gestaltungsmissbrauch im Umsatzsteuerrecht*, in *UR*, 1991; MEINE, *Steuervermeidung, Steuerumgehung Steuerhinterziehung*, in *Wistra*, 1992; DAVID, *L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni (essai de comparaison fiscale)*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1993, I; PLAGNET, *Evolution récente de la jurisprudence en materie d'abus de droit*, in *Bulletin Fiscal Francis* Léfebvre, 1993; CENTRO INTRAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS, *Conferencia Técnica*, Venice, 1993; CONSOLO, *I "pareri" del Comitato per l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1993, I; GANGEMI, *Tax Avoidance: the Italian Experience*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1993; GRÖGLER, *"Veräusserungsmodell" als Gestaltungsmissbrauch?*, in *DStR*, 1993; HAARMANN, *Die beschränte Steuerpflicht*, Köln, 1993; LEVI, *L'abuso del diritto*, Milan, 1993; REISS, *Gestaltungsmissbrauch durch "vorgeschaltete" bedürftige Ehegatten zur Erlangung des Vorsteuerabzugs*, in *Umsatzsteuer-Rundschau*, 1993; ROZAS VALDÉS, *El derecho tributario ante el fraude de ley*, in *Rev. Der. Fin. y Hac Públ.*, 1993; SCHMIDT, *Zur Missbrauchsrechtsordnung des Bundesfinanzhofs*, in AA.VV., *75 Jahre Reichsfinanzhof-Bundesfinanzhof: Festschrift*, Bonn, 1993; TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, III, Köln, 1993, 1323; AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, edited by Amatucci, I, 2°, Padua, 1994, 457; INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, *Acciones contra el abuso y defraudaciones fiscales*, Madrid, 1994; GALLI, *Anti-Avoidance Provisions, Fictitious Interposition and Conduit Companies*, in *European Taxation*, 1994; HAARMANN-BUSCH, *New German Anti-Abuse Tax Legislation*, in *Intertax*, 1994; GALLO, *Elusione fiscale: aspetti concettuali e casi pratici*, in *Rass. Trib.*, 1994, 225; KRUSE, *Il risparmio di imposta, l'elusione fiscale e l'evasione*, in *Trattato di diritto tributario, edited by* Amatucci, III, Padua, 1994, 207; KRAFT, *Auslegungs-und Anwendungsprobleme der speziellen Missbrauchsklausel*, in *IsTR*, 1994; LUPI, *L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. Trib*, 1994, 225; MALHERBE, *Requalification of Transaction for Tax Purposes*, in *Intertax*, 1994; RÄDLER, *Do national Anti-Abuse Clauses Distort the Internal Market?*, in *European Taxation*, 1994; ROSEMEUJ ERUJMOVICH, *El fraude de ley el abuso de las formas en el Derecho tributario*, Madrid, 1994; SAGASSER-SCHÜPPEN, *Änderungen im Ertragsteuerrecht durch Missbrauchsbekämpfungs-und Steuerbereinigungsgesetz*, in *DStR*, 1994; FLICK, *Missbrauchsgesetzgebung con tra Steuerumgehung*, in *Festschrift für Klein*, Cologne, 1994; KLEIN, *Die nicht "angemessene rechtliche Gestaltung" im Steuerumgehungstatbestand des ß 42 AO*, Cologne, 1994; SARRAZIN, *Bekämpfung unerwünschter Steuergestaltungen*, in *DStZ*, 1994, 289; AUSTRALIAN TAX RESEARCH FUNDATION,*Colloquium on Tax Avoidance and the Rule of Law*, 5 May 1995, Sidney; PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padua, 1995; ROSE, *Vom umgekehrten Missbrauch*, in *DB*, 1995; CREZELIUS, *Kodzfizierte und rechtsprechungstypisierte Umgehungen*, in *StuW*, 1995, 313; WERDICH, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in der neueren BHF - Rechtsprechung*, in *DStR*, 1995, 672; ROSE-GLORIUS, ROSE, *Steuerplannung und Gestaltungsmissbrauch*, Bielefeld, 1995; TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., Cologne, 1998,

priate to the *ratio legis*. Not all inappropriate situations imply tax-avoidant behaviour because for the latter it is necessary that the situation produce a tax advantage.

The legal system foresees various transactional instruments capable of allowing the achievement of the same economic result. Taxation legislation sometimes considers some of them to be fiscally irrelevant, whilst it places the others in the context of various foreseen fiscal cases, which give rise to various obligations to which are linked economic contributions, and hence taxes, that are not of the same magnitude. Avoidance presupposes opting for the transaction that it is fiscally most advantageous in order to achieve the same economic result.

Avoidance consists of minimising the revenue that the taxable body obtains by making abusive use of forms typified by effects that are fully legitimate and deserving of protection; thus it is not the form that produces the phenomenon, but its distorted use.

Avoidance features some constant characteristics.

The type of behaviour makes it possible to detect the incongruency of the aims thereby pursued with the principles of the system. The creation of the taxpaying obligation is avoided, by concealing in relation to the foreseen case a manifestation of taxpaying capacity that would otherwise have fallen within its scope.

The taxable party exploits the gaps in the taxation system by tricks and contrivances, without committing any illegal acts. The intentional element that guides such behaviour spans a scale ranging from cunning to fraudulence.

In addition, the fiscal irrelevance of the transactional construction is apparent. Lastly, violation of the law and consequent fiscal transgression are absent.

Avoidance plays a residual role insofar as it covers the whole of the gap separating tax saving from tax evasion. It constitutes a *tertium genus* that is particularly luxuriant and is articulated into an indefinite series of species not yet sufficiently examined by legaldoctrine and jurisprudence.

The most widespread avoidance techniques in the matter of direct taxes consist of facilitated contributions (of capital and/or assets) to com-

---

165; RÄDLER-LAUSTERER-BLUMENBERG, *Steuerlicher Missbrauch und EG-Recht*, in *BB* 3/1996;

SCHON, *Gestaltungsmissbrauch im Europäischen Steuerrecht*, in *Internationales Steuerrecht*, Beiheftern 2/1996; SCHAUMBURG, *Internationales Steuerrecht*, 2ª ed., Köln, 1997, 822; SCHMIDT-TROJE, *Die Steuerfahndung*, Nürnberg, 1997; HAARMANN (a cura di), *Spannungsfeld zwischen Missbrauchsbekämpfung und Standortsicherung*, in *Internationales Steuerrecht*, Cologne, 1998.

panies and convenience mergers. Examination of these reveals that this phenomenon most commonly takes the form of abuse of the form of artificial persons.

Avoidance occurs at the moment when the taxpayer legally regulates his economic relationships so as to avoid the occurrence of the presupposition required for taxation, but does so, however, outside the sphere of non-forbidden and consequently irrelevant tax saving.

In the taxation system tax saving is in contrast with the tax laws, as in the case of evasion, in which however the presupposition does occur.

Avoidance still constitutes an abstract and vague concept in the context of the delicate relationship existing between form and substance and which lies at its base. In fact in avoidance the taxpayer aims, by the abusive use of legal forms, to exploit the gap existing between the substance of the legal case in point and its form.

Certainly the concept of avoidance cannot assume a general valence insofar as it constitutes an objective, whilst its instruments are constructed by the taxpayers as manifestations of abuse of a right (*Missbrauch von rechtlichen Gesaktungsmoglickkeiten)* and fraudulence in relation to a right.

Through simulation the parties agree to enter into a contract of which they desire only the appearance and not the production of legal effects in part or *in toto.* As well as relative or absolute simulation there also exists what is termed subjective simulation, which includes the fictitious interposition of persons.

A simulated transaction is irrelevant for the purposes of tax avoidance insofar as it is by nature improductive of declared legal effects that do not correspond to the will of the transacting parties. Accordingly, an ineffective transaction cannot produce as its effect the non-realisation of the foreseen fiscal case.

The comparison of tax avoidance with simulation is referable to the issue of the relationship between civil law and taxation law.

In avoidance, the substance diverges from the transactional scheme, whilst in simulation the transaction is void because it is not wanted by the parties.

In subjective simulation, defined as the fictitious interposition of persons, the transaction is void but becomes an instrument not of avoidance but of evasion if the taxpaying obligation has arisen.

In relation to the configuration of tax regulations, which vary in each tax-law system and prove to be the object of avoidance, the individual system contain adequate anti-avoidance provisions in relation to the particular characteristics of the avoidance instruments concerned.

Accordingly, the borderline between legitimate tax saving and tax

avoidance is not stable and well-defined, but is instead the result of the combination of two elements: the method of interpretation and the degree of evolution of the individual legal system concerned.

The concept of tax avoidance is consequently relative to each tax-law system.

The instruments employed for tax avoidance purposes are constantly evolving, since as soon as any one of them is subject to legislation containing anti-avoidance clauses, whether particular or sectorial, the taxpayers create others that escape such regulatory provisions.

General clauses, on the contrary, are able to repress any and every avoidance practice. In this sense, there has been no interruption in the process whereby, as soon as a provision is enacted that contains a particular or sectorial anti-avoidance clause that represses a tax avoidance practice, the latter is replaced by another avoidance practice that escapes the repressive effectiveness of the provision in question.

Just like avoidance practices, some viruses are strongly inhibited by a drug. However, after prolonged treatment with this drug, drug-resistant mutants occasionally come into being which are not inhibited even by the highest concentrations of the drug in question. These strains do not respond to the inhibiting action of the compound because, for example, they penetrate rapidly into the depths of the sick organ and thus become insensitive to the drug which acts on the surface.

Avoidant behaviour in fact means getting outside the range of the case foreseen in the sectorial or special anti-avoidance clause.

Ths result is accomplished more specifically by changing one's structure so as to escape the anti-avoidance clause, as occurs in the case of those micro-organisms which develop a chromosomic resistance to antibiotic drugs by losing or altering a specific protein which acts as the receptor of the drug in question.

Taxpayers preliminarily detect the interstices in the system that lack specific anti-avoidance protection and subsequently develop new avoidance practices in these contexts.

It is necessary to replace the anti-avoidance provision, like the drug, to make the resistant forms of behaviour useless.

The greatest conflict with the principle of just taxation in legislation based on specified cases lies in easy avoidance and in inappropriate legislation. The more articulated are the regulations, the more numerous are the loop-holes enabling taxpayers to avoid them whilst obtaining an economically equivalent result.

Accordingly, as an immediate effect of every anti-avoidance provision there arise forms of behaviour ensuring avoidance of the provision in question.

Avoidance is a form of behaviour which respects the provisions of law but takes advantage of their imperfections so as to create a loophole. In this sense, avoidance is a consequence of the exercise of private autonomy in relation to tax-law provisions.

The law is not constructed on the basis of events, but instead the events are constructed on the basis of the law.

In general, the most widespread ways of accomplishing avoidance consist of the defrauding of the tax law, which is cheated by subterfuge, and the abuse of taxation law by the exercise of transactional freedom. It is evident that the tax law is avoided insofar as it does not extend to certain forms of transaction, to which the taxpayer may have access.

The latter utilises an avoidant transactional instrument to distort an economic reality, removing it from the foreseen range of taxation.

The aim of avoiding tax liability prevails over the economic aims pursued and is characterised by fraudulence in terms of the anomaly and abnormality of the transactional combination employed.

At the national level this issue is posed in simpler terms because the relationship is between a national legal provision and the behaviour of the party who avoids the occurrence of the tax liability. Art. 37/bis of Presidential Decree No. 600 of 29.9.1973 declares invalid for the purposes of the Financial Administration those acts, events and transactions, even connected with each other, that lack valid economic reasons, and are aimed to avoid obligations or prohibitions foreseen by the taxation system and to obtain tax reductions or refunds otherwise undue. The Administration disallows the tax advantages obtained by means of such acts, events and transactions and applies the taxes calculated on the basis of the avoided provisions minus the taxes due as a result of the behaviour deemed invalid in relation to the Administration provided that specific operations are utilised.

A process begins in which anti-avoidance clauses chase after avoidant forms of behaviour. The taxpayer, who has adopted an avoidant form of behaviour not envisaged in anti-avoidance provisions, changes his attitude as soon as it is taken into consideration by a new provision that makes it no longer advangeous to repeat it provided it is ascertained. Consequently, the taxpayer organises another form of avoidant behaviour, and it then becomes necessary to adopt a new provision foreseeing an anti-avoidance clause to counter it.

This chasing occurs when the anti-avoidance clauses are specific.

On the contrary, in the German system Art. 42 of the *Abgabenordnung*, which contains a general anti-avoidance clause that enables the Financial Administration in any case to recognise the non-realisation of the situation that the taxpayer has set up in place of another situation that

coincided with the tax presupposition; accordingly, it is recognised that the tax obligation arises by effect of the avoided provision.

4. Prof. Da Empoli has observed that fiscal competition leads to the inefficiency of the State due to this very difference that exists between States with low, high and medium taxation levels. It is true that a reduction of fiscal pressure has been declared desirable in order to be able to attract investments on a competitive basis and facilitate development. However, this systems produces inefficiency in services due to the reduction of taxation revenues. The choice by each individual State of a low, medium or high-level fiscal policy is unconditioned when it is not subject to the constraints of community legislation. In the European Community, however, this harmonisation process must not be considered solely from the standpoint of fiscal pressure, which is not the only aspect that demonstrates and reveals the existence of lower or higher fiscal levels; in addition to the substantial law, fiscal procedural law can make it more or less advantageous to invest in one State rather than another.

A system which, as compared to others, foresees less marked guarantees in its proceedingss disincentivates investments in just the same way as it discourages them by high taxation pressure. Accordingly, the fiscal level is also a product of fiscal procedural law.

Let us consider the principle of proportionality, which has been mentioned from other points of view, and which must be complied with by the law on proceedings, in the sense that the administrative action must involve the taxpayer to an extent directly proportionate to its reasons.

German doctrine has indicated in a very precise manner the relevance of the principle of adherence to the facts in the sense that the law must guarantee knowledge of the facts.

Here we begin to perceive the outlines, as an expression of the principles of reservation of law, taxpaying capability and equality (8), the extremely realistic principle of *Verhaltnismassigkeitsgrndsatz* (effectiveness and adherence to concrete fact (9), which must be observed by

(8) MATTHÄUS and MEIER, *Zwischen Schuldenberg und Globalisierung – Was kann die Steuerpolitik beitragen zu Freiheit Gerechtigkeit und Solidarität der Menschen*, in *Unternehmen Steuer*, Munich, 1997, demonstrate that the instrumental role of fiscal policy in relation to freedom, justice and solidarity (*Aktuelle Steuertexte*, Munich, 1997) is conditioned by respect for the principle of effectiveness. The outlines of the links between this principle and the others appear more and more clearly perceivable.

(9) FERLAZZO NATOLI, *Pugliatti e "I fatti giuridici"*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 545. Thus FLOCKERMANN, *Gesetzmässigkeit der Besteuerung und tatsächliche Ver-*

the law on proceedings (10).

This law must allow the Financial Administration to know the personal situation of the taxpayer, but with due respect for his right to privacy.

The law on proceedings is in fact also bound by the principles of necessity and reasonableness and hence of proportionality (11), on the basis of which the Financial Administration may impinge to the extent strictly necessary, for the purpose of knowledge of the facts, on the private sphere of the taxpayer (12), and consequently on the right to freedom of personal development and human dignity.

---

ständigung, in *Festschrift für Wolfang Ritter*, I, Cologne, 1997, SCHUMANN, *Die tatsächliche Verständigung im Steuerverfahren*, in *DStZ*, 1995, 34 and EICH, *Die tatsäliche Veständigung im Steuerverfahren und Steuerstrafverfahren*, Munich, 1992, 9, show the ample scope of this principle that can be deduced from all the others in the taxation sphere.

The comparative survey of German and Spanish legislation concludes with MARIN-BARNUEVO FABO, *Eigenarten des Beweisverfahrens bei der Steuerfestsetzung in Spanien*, in *StuW*, 1997, 312, which notes that the principle of knowledge of the real situation guarantees the certainty of law, public interest and the legitimacy of the Financial Administration's action.

This prinicple constitutes the common root of all the others involved in the rules of fiscal procedure.

(10) Facts, according to TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 16th ed., Cologne, 1998, 818, are events or conditions of the external world (external facts) or phenomena of inner life (internal facts), which distinction is shared by the *Bundersfinanzhof*, in *Bundessteuerblatt*,, 1993, 567. As regards the difference between judgement in law and in fact see LUPI, *Diritto Tributario* (general part), VIth ed., Milan, 1999, 20. These distinctions are correct and useful; however, there exist intermediate figures that involve both the external and the internal world or valuations in law and in fact, such as complex appraisals.

(11) UCKMAR, MARCHESELLI, *Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche*, in *Dir. e prat. trib.*, 1998, I, 227.

It is noted in TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 16th ed., Cologne, 1998, that optimisation requires a procedure which is jointly inspired by two fundamental principles, i.e. legality and proportionality, and that the Financial Administration must be vested with the role of fiduciary administrator, in relation to the community of taxpayers, founded on the principle of solidarity, which TIPKE discusses in particular in *Gleichmassigkeit der Steuerrechtsanwendung - Ein Postulat in Interesse der Solidargemeinschaft der Steuerzahler*, in *Perspektien der Finanzverwaltung*, Cologne, 1992, 95 (edited by Volgelgesang). This time-hallowed fiduciary relationship between the taxpayer and the Administration has been an objective seldom achieved by fiscal reforms.

(12) TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 16th ed., Cologne, 1998, 124, and HAMMERSTEIN, *Der verfassungsrechtliche Schutz der Privatsphare in Steuerrecht*, *Frankfurt/m*, 1992, 47, link these principles to Art. 2, which guarantees the right to the free development of the personality that conditions the right to human dignity. The protection of these rights is the object of a sovereignty which cannot be waived by any State (Arts. 11 of the Italian constitution and 23 of the German constitution).

In their participation in social life, citizens enjoy services whose cost must be borne by them through the performance of their fiscal obligations in the forms regulated by the law on proceedings, which is inspired by the principle of proportionality, if it allows the Financial Administration to perform its delicate tast (13) within the limits of necessity and reasonableness.

A law is illegitimate if it allows information on facts to be gathered without good reason (14), i.e. without rigorous reasons based on the rules of experience (15).

Fiscal proceedings also involve parties in relation to whom it does not have direct effects, but who may suffer prejudice as a result (16).

When drawing up the law on proceedings, reasonable protection should also be assured, in general, for the position of third parties (17)

(13) Ref. par. 92, *Abgabenordnung*.

(14) As per *Bundesfinanzhof*, 23rd October 1990, VIII R 1/86, in *Bundessteuerblatt II*, 91, 2771.

(15) As confirmed by Bundesverfassungsgericht, in Betrieb und Wirtschaft, 1990, 701.

(16) As per § 92 *Abgabenordnung*, the Financial Administration may request information of all kinds, documents and deeds, and make inspections. It must apply to the third party if the taypayer's cooperation is not sufficient (§ 93 paras. 1 to 3). § 34 on succession taxes (*Ebschaft and Schenkungsteuergesetz)* requires judges, Public Administration, functionaries and notaries to communicate fiscally relevant circumstances to the Financial Administration. As is maintained by TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 16th ed., Cologne, 1998, 786, the legal capability to participate as party to concrete fiscal proceedings is in relation to legitimation in procedural law and is linked to capability in fiscal law.

The Italian system merely gives general permission to the Financial Administration to request information from third parties. In fact Art. 32 of Pres. Decree No. 600 of 29th September 1973, in paragraph 1, foresees that the Financial Administration may invite all other parties to exhibit or transmit fiscally relevant deeds and document concerning specific relations maintained with the taxpayer and to provide the relative explanations. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padua, 1990, 247.

(17) The right of abstention is recognised in general for parties extraneous to the proceedings by § 103 *Abgabenordnung*, but in the case that the information provided may give rise to consequences of a penal nature involving these same parties or others. It is evident that the delicate nature of the consequences is the basis for this provision. However, the Financial Administration is obliged to inform the holders of this right, and in the event of failure to do so, the utilization of such information is prohibited. The indefinite nature of the identity of the holders of this right allows the provision to assume the non-necessary knowledge of entitlement to this right and accordingly the same guarantee is also recognised for close relatives, although no stress is laid on the penal aspect in their case.

and in particular for relations between family members (18), professional activity (19) and banking secrecy (20).

(18) TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 16th ed., Koln, 1998, 796, consider that in some cases the Financial Administration is not able to determine with certainty the actual state of events, despite having performed its duty of ascertaining and freely evaluating the evidence. In addition, they consider that the involvement of other parties must be allowed, if it is useful and only in the case that the information provided by the taxpayer and the documentation exhibited by him are unable to assure knowledge of the facts. The German system recognises specific guarantees for them. §§ 101 and 104 *Abgabenordnung* respectively allow the close relatives of the taxpayer the right not to provide information and to refuse to exhibit documents. It is up to the Financial Administration to inform them of their entitlement to this right; if it fails to comply with this obligation, it cannot utilize the information obtained through the cooperation of the close relatives (as per *Bundesfinanshof* in *Bundessteuerblatt*, II, 1991, 204). The reason for these guarantees can be found in the particular relationship that links the close relatives to the taxpayer, and consequently these provisions seek to take into account the need not to prejudice family relationships when safeguarding the right to knowledge of the presupposition. Moreover, the provisions presume that the close relatives may not necessarily be already informed of their right of abstention.

(19) The same right is recognised by § 102 *Abgabenordnung* for those who practice professions or perform delicate functions in the exercise of which they may acquire knowledge of information useful for the purposes of assessment of the presupposition. However, § 102 differs from §§ 101 and 104 as it does not oblige the Financial Administration to inform the third parties of their right of abstention and consequently does not foresee the prohibition of utilization consequent to failure to inform. Of course the qualification presupposed for the exercise of such activities induces the law to presume knowledge of this right on the part of professional persons.

(20) Bank secrecy must also guarantee the fiduciary relationship existing between the taxpayer and the credit institution, so as to encourage and protect savings. On the basis of Arts. 23 and 47 of the Italian Constitution, Art. 18, para. I of Law 413 of 30th December 1991 declares that the requester or those who come into possession of the data collected must take the necessary precautions to safeguard the secrecy of the data acquired and relative to relations with credit firms or institutions, with the Post Office administration, with fiduciary companies and with all other national financial intermediaries.

Decree Law No 143 of 3rd May 1991, converted into Law No. 197 of 5th July 1991, in Art. 3 bis added by Art. 3 of Degùcree Law No, 153 of 26th May 1997, which implements directive 91/308/EC, guarantees secrecy also for credit intermediaries who report operations which have as their object money presumably originating from illegal activities. The banking inquiry, ordered by the financial police during a tax audit against a taxpayer cannot cause the latter sufficient detriment to justify precautionary suspension whilst awaiting the decision on his appeal against the said measure. Council of State, Sect. IV (ord.), 27th September 1996, No. 1269, Galliani vs Min. Fin., in *Riv. amm.*, 1996, 1050 (m). Bank secrecy has been discussed in various sentences of the *Bundesfinanshof*, commentated by KLEIN, *Abgabenordnung*, VIth ed., Munich,

The law on proceedings must guarantee balance between the protection of these fundamental rights of third parties and public interest in knowledge of the facts.

The position of those parties, extraneous to the tax relationship, attenuates in their regard the force and value of the principle of effectiveness and adherence to the concrete facts. Accordingly this principle, if it affects the relationship between family members and on banking and professional secrecy, does not extend, as it does in relation to the private

---

1998. CARL-KLOS, *Inhalt und Reichweite der Kontenwahrheitspflicht nach § 154 Abgabenordnung als Grundlage der steuerlichen Mitwirkungspflichten der Kreditinstitute*, in DStZ, 1995, 296, MULLER and BRUHL, *Die Legitimationsprufung und andere Steuerthemen fur Banken*, Wissbaden, 1992, observe that the concept of taxation proceedings presupposes an obligation to cooperate on the part of credit institutes. A delicate problem is certainly involved in the identification of the limit on cooperation posed by the fiduciary relationship.

In the German Republic, prior to reform No. 1990 of 1988 (see Art. 15 of the *Steuerreformgesetz* of 25th July 1988), which introduced § 30a of the *Abgabenordnung*, the Financial Administration operated by means ofinternal banking circulars (*Banken-Erlasse*, Ministry of Finance instructions), in which it sought to obtain information of fiscal relevance from banks. Paragraph 30a is one of the provisions most debated in German tax-law doctrine. This provision, i.e. the transposition in the legislative text of the banking circulars, prevents banks being obliged to convey information. The internal banking circular, by virtue of this provision, guarantees a particular protection for the banks customers. In fact, after § 30 which disciplines fiscal secrecy, § 30a states in para. 5 that the Financial Administration must not apply directly to the banks, but first to the taxpayer. In application of a general principle, the same provision recommends that the Financial Administration treat with particular consideration, when assessing the taxable case in point, the fiduciary relationship between credit institutes and their customers. Doubts arise as to the constitutional legitimacy of this provision which removes from assessment the interest paid by the credit institutes in contrast with the principle of equality and with the principles governing the constitutional State. It prejudices the accurate and uniform application of the taxation regulations. By thus prohibiting the performance of bank investigations the German law on fiscal procedures does not apply the substantial norm and has discriminated between the owners of incomes consisting of returns on capital, violating the principles of taxpaying capability and the good will and correctness of the taxpayer.

MUSSGNUNG, *Le prove utilizzate dall'Amministrazione Finanziaria con particolare riguardo alle prescrizioni e al segreto bancario*, in *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della RFT*, Milan, 1997, 53, notes that there is a blatant gap in the system of information useful for assessment purposes: banks are in fact excluded from it, with the sole exception contained in § 33 of the law on inheritance tax (*Erbschaft und Schenkungsteuergesetz*), in relation to which the Financial Administration may avail itself of the data in the banks' possession provided it observes the principles established in the Constitution (Art. 2, para 1, German Constitution). There is good reason to doubt the legitimacy of the law that establishes that the guaranteeing of bank secrecy prevails over the protection of public interest in knowledge of the presupposition for taxation.

sphere of the taxpayer, up to the limits strictly necessary to assure knowledge of the facts, because well before this it comes up against the unsurmountable obstacle constituted by these guarantees. The diffusion of information, beyond the limits of what is strictly necessary, violates for no good reason the taxpayer's right of privacy. The irrationalism of the Financial Administration's behaviour entails a considerable cost which, in violating the principle of its proper conduct, does not produce any benefit.

The protection of fiscal secrecy (*Steuergeheimnis)* (21) constitutes a fundamental guarantee for the taxpayer, which does not allow of any limitations save for the purpose of investigations of great public relevance concerning him, such as those of a penal nature.

The etymological link to be found in German doctrine between the principle of necessity, reasonableness and proportionality (22), *Verhaltnismassigkeitsprinzip,*, and the other principle examined, i.e. *Verhaltnismassigkeitsgrundsatz*, which requires effectiveness and adherence to concrete fact. The terms indicating the two principles share the root element *Verhaltnismassigkeit*, which indicates a factual event that has really taken place.

(21) FEDELE, *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. dir. trib.* 1995, I, 241. In the Italian system the derogations from Art. 33 of Presidential Decree No. 600 of 29th September 1973, in the matter of fiscal secrecy, are established by Art. 35. Paragraph 3 guarantees secrecy also in the case of parties other than the taxpayer or credit institutes. As per Art. 68, para. 1, violation of official secrecy is deemed to have occurred if any information or communication regarding the assessment is supplied, without a judicial injunction and save for the cases foreseen by law, to persons extraneous to the respective Administrations and other than the taxpayer or his representative. No violation is involved, as per paragraph three, in the case of information provided to the Financial Administration of other EEC member countries.

In the German system § 30 *Abgabenordnung*, para. 2, establishes that it is forbidden for public officials to divulge without authorisation information regarding the taxpayer, on the occasion of administrative, financial or penal proceedings. This section, in paragraph four, gives the Financial Administration not the obligation but the faculty to convey information for the purposes of other fiscal or penal proceedings, with due respect for reasonableness and the guarantees to which other parties are entitled, provided that authorisation has been given. In no case is derogation of fiscal secrecy permitted for non-fiscal offences.

(22) *TIPKE*, Die Steuerrechstordnung, *III, Cologne, 1993, 1204, notes that the principle of proportionality in a constitutional state presupposes efficient assessment in relation to the factual circumstances. This is also maintained by FLOCKERMANN*, Gesetzmassingkeit der Besseuerung und tatsachliche Verstandigung, *in* Festschrift fur Wolfang Ritter, *Cologne, 1997, 12, and SEER*, Verstandigungen in Steuerverfahren, Cologne, 1996, 4, *chapter II*.

The principle (*Prinzip*) is relative to the safeguarding of necessity, reasonableness and proportionality, whilst the fundamental concept (*Grundsatz*) refers to the principle of effectiveness and adherence to the concrete fact. The distinction is not substantial due to the affinity existing between the principle and the fundamental concept and draws attention to the common foundation, i.e. concrete fact, which constitutes the fundamental tie binding the proceedings. In fact the principle of necessity, reasonableness and hence proportionality is likewise founded on adherence to the factual event that has occurred, but with greater intensity if it pertains directly to the party subject to the fiscal obligation.

If the presumptive instruments, such as sectorial surveys and coefficients, make it possible to identify a hypothetical case that has not occurred, it is evident that the law that foresees that the tax obligation arises upon the occurrence of a certain case even if it is applied to another case that is partially different does not achieve its objectives. There is an impairment of the balance between the law and the case in point that functions in abstract terms also from the standpoint of taxpaying capability, but then in concrete terms does not manage to achieve its objectives, since the law is applied, by virtue of procedural rules, to a de fact situation different from the case in point.

The laws that regulate the jurisdictional proceedings foresee guarantees for the petitioner. The European Community Treaty explicitly indicates the sectors subject to harmonisation; however, the Treaty also allows harmonisation in other sectors if this facilitates the realisation of the objectives of the Treaty itself. However, in the absence of Community harmonisation in these sectors, it is necessary for there to be a spontaneous national process to bring them into line with the average standards applying in the other European Community countries' legal systems.

5. Prof. Sacchetto has declared that it is necessary to avoid sacrificing, even to a partial extent, certain fundamental principles regarding taxpaying capability, citizenship and territoriality, in relation to considerations of a libertarian nature. From this standpoint the Constitutional Court, in the context of the conflict of jurisdiction with the Court of Justice, has seen fit, with the support of legal doctrine, to define and safeguard the counter-limits that the Constitution itself, in Art. 11, counterposes against limitations of the sovereignty of the State and hence also of the fiscal sovereignty of the State. Accordingly, these counter-limits block the operativity of limits when these become excessive in relation to the fiscal sovereignty of the State. An authoritative judgement by the Constitutional Court, for the purpose of establishing whether the domestic legislation consequent to EEC legislation is in contrast with the Consti-

tution, would have no logical justification because the national legal systems are based on constitutional principles that are contained in the European Community Treaty itself.

The State, when delegating its fiscal sovereignty, must establish the limits and therefore define the object of the competency of the European Community, in such a manner as not to waive the protection of the fundamental principles of the constitutional system and the taxpayer's indefeasible rights. The frontiers of the indefeasible fiscal sovereignty of the State can be deduced from the doctrine regarding these "counter-limits". The expansion of the tasks and functions of the Community, as is observed by the German constitutional court in the already-mentioned sentence of 12th October 1993 (23), encounters the limits deriving from the principle of democracy, insofar as the States are entitled to spheres of proper tasks that are sufficiently significant, whereby each people can develop and articulate itself in a process of formation of the political will it itself has legitimated and influenced to confer juridical relevance on the values by which, in a relatively homogeneous manner, it is ideally, socially and politically united. These values are the foundations underlying the fundamental principles of the constitutional order and the taxpayer's indefeasible rights.

Accordingly, a constitutional provision, in the part where it does not establish fundamental principles or guarantee indefeasible rights of the taxpayer, may be subject to derogation, in the logic of the counter-limits doctrine (24), by a national fiscal law, even if unwritten and consequent

(23) *In* Europaische Grundrechte Zeitschrift, *1993, 429.*

(24) In sentence No. 509 of 18.12.1995 the Constitutional Court, at the end of a lengthy jurisprudential development process on the doctrine of counter-limits, deals not with the adaptation of national law to conform with Community law, but instead with the opposite perspective consisting of the violation of the former by the latter. The national judge urges for the amendment of the directly applicable Community provision that violates the constitutional principles of the national system. The process of European integration is not stimulated, but is instead slowed down by an act of resistance founded on the need to guarantee observance of the Constitution. The Community legislation, in the sense indicated, may derogate national norms of constitutional rank (provided they do not contain fundamental principles and do not recognise indefeasible human rights) and therefore cannot, in principle, be the object of ordinary verification of constitutionality, essentially because it does not fall within the scope of Art. 134 of the Constitution (Const. Court No. 117 of 31.1.1994). However, reservation of verification of constitutionality does not exclude overstepping the boundaries within which the Treaty recognises the Community legal system's attributions and competencies in the matter of taxation. The national system thus gives way to the Community system, insofar as the condition is met that Community matters are involved (ref. Const. Court No. 482 if 7.11.1995). Attribution competencies are referred

to a Community law which expresses a delegation by the State of the sovereignty that produced the said constitutional provision.

A wider horizon is opened for the controlling authority, albeit residual, of the Constitutional Court, which is responsible for ascertaining

---

to in Art. ex 3 B of the EC Treaty, introduced by provision G5 of the Maastrict Treaty. The said sentence No. 509/1995 also poses the principle of the censurability of national law "in combination" with Community law. Ref. DONATI, *Diritto Comunitario e sindacato di costituzionalità*, Milan, 1995, 279, COMOGLIO, *Diritti fondamentali e garanzie processuali comuni nelle prospettive dell'Unione Europea*, in *Foro It.*, 1994, V, 153, TESAURO, *Diritti fondamentali nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Riv. Internaz. diritti dell'uomo*, 1992, 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*, Milan, 1991, 123. Community law can in fact impinge on fundamental guarantees through the fiscal system.

In fact directive No. 435/90 of 23.7.1990 concerning the common fiscal regime applicable to parent and daughter companies resident in different member countries, establishes that this Community legislation does not prejudice the application of national provisions or conventional measures necessary to avoid fiscal fraud (Art. 1) or intended to eliminate or attenuate double economic taxation of dividends (Art. 7, second paragraph). Art. 2, first paragraph, foresees that the member nations have the right to replace, by 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. Ref. Ministry of Finance circular No. 151 of 18.8.1992, in *Boll. Trib.*, 1992, 1257, with reference in particular to the conventions between Italy and France and Italy and the Federal Republic of Germany. Ref. Cost. Court. No. 509 of 18.12.1995 and ordinance No. 536 of 29.12.1995.

ANGIOLINI, *Trasformazione dei principi fondamentali della Costituzione italiana in confronto al diritto comunitario*, in ANGIOLINI-MARZONA, *Diritto comunitario-interno: effetti costituzionali ed amministrativi*, Padua, 1990, 38.

See provision F in the Treaty of Maastricht. LANG, *Presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in *Trattato di diritto tributario*, Padua, 1994, Vol. 2, 818, concludes that the tax-law systems are founded essentially on principles and vlaues that are anchored to the European constitutions; on the one hand common principles are apparent, such as uniform taxation according to taxpaying capability and the configuration of the right of freedom of taxation, and on the other hand differences also exist, in particular in the sphere of the application of the principle of the welfare stae and of the fundamental rights. See TIZZANO, *Appunti sul Trattato di Maastricht: struttura e natura dell'Unione europea*, in *Foro it.*, 1995, IV, 210. It could be considered not certain that all the supreme principles of our constitutional fiscal system are adopted in the Community system and that the reference to the national Constitution (provision F of the Treaty of Maastricht) constitutes not so much a provision of preceptive import, as a guideline for the activity of the Community organs called upon to shape the principles of the national systems in keeping with the requirements of the Community system. However, one can perceive with certainty at least some common principles, and theory of the programmatic norm has already

whether a Community provision, either of the Treaty or derived complete or detailed such as the regulations and some directives respectively, stands in contrast with the fundamental principles of the national taxation system or violates the indefeasible rights of the taxpayer.

---

proved to be unfounded with refence to the constitutions. As the Commission and the member nations have maintained, the third paragraph of letter F cannot be said to contain the "competency of the competencies" of the European Union.

In ordinance No. 536 of 29.12.1995, the Constitutional Court specifies that it does not have the obligation (third paragraph) and the faculty (second paragraph) to invest the Court of Justice, restrictively interpreting the concept of "national jurisdiction" referred to in Art. 177 of the Treaty. Ref. Court of Justice 19.10.1995, case C-111/94. In fact the Const. Court exercises the function of supreme guarantor of observance of the Constitution, hence the differences in relation to the jurisdictional bodies are profound. See SORRENTINO, *Rivisitando l'art. 177 del Trattato di Roma*, in AA.VV., *Lo Stato delle Istituzioni in Italia*, Milan, 1994, 637 and in *Delegazione legislativa e direttive comunitarie direttamente applicabilit*, in *Giur. Cost.*, 1991, 1418 and DANIELE, *Corte Costituzionale e direttive comunitarie*, in *Foro it.*, 1992, 1, 665.

In ordinance No. 38 of 6.2.1995, the Constitutional Court declares the question of constitutionality to be inadmissible if the referring judge, in addition to interpreting the Comunity legislation by means of the prejudicial remittal, does not also verify it to establish the possible compatibilities of the censured national law with it. Ref. Const. Court No. 509 of 18.12.1995.

The interpretation of the Community legislation must follow a method inspired by the principle of the "necessary effect", which excludes results that slow down the accomplishment of the Treaty's aims. The relevance of the Community's fiscal policy is not central but functional in relation to the general objectives pursued by the Treaty. The correctness of this method demonstrates the autonomy of the Community legislation in relation to that of the member nations and the convention provisions. With reference to the latter operates Art. 3, second paragraph, of the OECD standard convention, which instead implies recourse to the legislation of the contracting State that applies the tax.

Ref. SCHON *Die Auslegung europaischen Steuerrecth, das harmonisierte Steuerrecht zwischen nationalem Zivilrecht und Europaischem Gemeinschafrsrecht*, Cologne, 1993; TIZZANO, *Il ruolo della Corte di Giustizia nella prospettive dell'Unione europea*, in *Riv. dir. internaz.*, 1994, 941, and FUMAGALLI, *Competenza della Corte di Giustizia e ricevibilità della domanda nella procedura pregiudiziale*, in *Dir. comun. e scambi internaz.*, 1993, 311. This is the case of the question of legitimacy, with regard both to the *an* and to the *quantum*, of the provision that institutes taxes on asset contributions following a resolution to increase the capital stock of a joint-stock company. A problem arises regarding the applicability of Italian laws (Art. 4, para. I letter a, point 2 of the tariff part one attached to pres. decree No. 131 of 26th April 1986 approving the consolidation act on registration tax; Arts. 2 and 10 of legislative decree No. 346 of 31st October 1990 approving the consolidation act on mortgage and cadastre taxes; Art. 1 of the tariff attached to the said legislative decree; Art. 2, paragraph 20, of Presidential decree No. 643 of 26th October 1972 instituting the municipal tax on real estate value increments) which foresee registration tax at a proportional rate of 4% in addition to the cadastral and mortgage taxes and INVIM (the national tax on real estate value increments, or instead of directive 335 of 17.7.1969, regarding indirect

Indeed, Art. 11 of the Constitution foresees the waiving of sovereign power also as regards the production of constitutional provisions in the taxation sphere, if this is necessary in order to construct the Community system to which the internal system conforms. The Community law foregoes its primacy with these limits. It is on the basis of these criteria that the problem of searching for the applicable fiscal law is resolved.

However, one must not exclude particular moments of diversification to guarantee a balance between the guarantees established by our Constitution and the more ample guarantees of equal content established by the Treaty. Art. 10 of the Constitution foresees that generally recognised international norms may be adopted by the direct procedure of adaptation. The constitutional norm regulates the procedure and consequently the norms thereby foreseen, as they must assume the nature of the norm that allows their inclusion in the national system, are of a constitutional nature. Accordingly, the generally recognised norms of international law, which certainly include customary norms, are constitutional. The norms

taxes on raising capital, in relation to which the single rate cannot exceed 1%, and it is not compatible with other additional taxes. The Constitutional Court, by ordinance No. 536 of 29.12.1995, has returned to the fiscal judge *a quo* the proceedings relative to the matter of constitutional legitimacy as per Art. 76 of the Constitution, in the part where the delegated legislator, with the provisions listed above, has not complied, in contrast with what is foreseen by delegation law No. 825 of 9.10.1971 in Art. 7, with Community directive No. 335 of 17.7.1969, which in fact foresees the single rate of not more than 1%. The Constitutional Court has sent the case back, maintaining that examination of the question of constitutionality is founded on the interpretation of the directive, which is not in the sphere of competence of the Constitutional Court, but it is instead up to the Court of Justice to provide the interpretation of the Community directive, which in fact does not appear immediately evident, and that the remitting judge is responsible for applying to the Court of Justice to obtain its certain and reliable interpretation. The remitting fiscal judge was right in not appealing to the Constitutional Court to have the delegated national laws declared illegitimate on the grounds of conflict with the directive, insofar as this is not the task of that Court. He appealed denouncing the defect of excess of delegation as per Art. 76 of the Constitution, and the Constitutional Court correctly invited him to request prior interpretation of the directive by the Court of Justice. But the fiscal judge, if he had deemed the directive a detailed one, would have had to avoid remitting the matter to the Constitutional Court and proceed to declare the invalidity of the delegated taxation laws on the grounds of incompatibility with the said directive. The detailed nature of the directive could be deduced from the reference to same by the delegating law, which considers it approprite to provide rigorous directive principles and criteria for the effects and purposes of the principle of legality. See ministerial resolution No. 156/E of 6.6.1995, in *Fisco*, 1996, 642, which instead rules out incompatibility. There is also the matter of verification of the accordance of the tax foreseen in the GATT tariff agreement with the Community regulations, and consequently of the ascertainment of its nature as a tax of equivalent effect to customs duties, a case that also arises in the context of non-EEC trade relations.

relative to those operations to which Prof. Puoti referred with regard to inspections on ships outside national territorial limits are norms that have, according to international doctrine, a constitutional nature. The issue of proportional taxation, as has been stressed by Prof. Tejerjzo Lopez and Prof. Da Empoli, assumes increasing prominence, by virtue of the principle of territoriality. There is an implicit abandonment of progressiveness as the fundamental principle. Proportionality, through its gradualities, also has a marginally progressive component; however, the taxation system conforms with the criterion of progressivity, hence these increasingly advanced forms of proportionality are sufficient to render the taxation system legitimate, provided there exists a norm that institutes a progressive tax.

6. Prof. Perrone has raised the problem of qualifications, above all with reference to the private-law concept of legal address (registered office), i.e. residence and domicile, which has been adopted by fiscal law. The tax-law system is a qualifying system. Study of the relationship between private law and tax law reveals the affinity that exists with the problem of the qualifications of international law that aims to establish the interpretation criterion for institutions contained in international conventions which assume a different meaning in the legal systems of the signatory nations. The problem of qualifications in taxation law does not involve two legal systems, but instead two branches of law within the same legal system. When taxation law considers an institution of private law as a presupposition for taxation, it does not necessarily effect the adoption of same.

The wording of a taxation law (25) sometimes employs expression that indicate normative cases of another branch of law, especially private law. In fact a taxation law, for the purposes of describing a relationship indicative of taxpaying capability, refers for brevity's sake to the qualification reserved for it by another branch of law. It is up to the interpreter to establish whether or not the law intendds to adopt in full the relative disciplines of the other branch of law.

The seeking of hermeneutical standards is part of the problem of qualifications, which consists of seeking a method of investigation for the purpose of constructing a case in point indicated by an expresion contained in a normative text and which assumes various meanings (26).

---

(25) AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria,§* in *Trattato di diritto tributario*, edited by the said author, Padua, 1994, I, Vol. 2, 547; FANTOZZI, *Diritto tributario*, 2nd ed., Turin, 1998, 182; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, VIth ed., Turin, 1998, 32.

(26) TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 16th ed., Koln, 1998, 144.

The problem of qualifications thus constitutes a preliminary issue and its object reveals its nature to be juridical and not factual, as the contrary would mean confusing qualification with discipline.

Taxation law is qualifying, insofar as it adapts to its own principles the qualified normative case belonging to another branch of law; the qualification procedure is called for by the contrast between the principlies of taxation law and the qualified case in point. The objective of this procedure lies in the organic unity guaranteed by the taxation system.

The principle of the unity of law requires, however, that the substantial structure of the normative cases must not be altered. The reason for this obligation lies in the need to avoid a conflict of qualifications through the creation by taxation law of a new normative case as a result of its qualifying action. The normative case is brought into line with the principles on which taxation law is founded by modifying it to make it coincide with its economic object, to which taxation law proves particularly sensitive (27).

Authoritative German doctrine (28), in the matter of valuation of the economic object, rejects the lines of "primacy of private law" or "unity of the legal system" and accepts the other two approaches, on the basis of which it provides criteria for transposing civil-law concepts into taxation law by virtue of the teleological component; this scientific formulation strengthens the foundations underlying acceptance of the general problem of qualifications in the context of the interpretation of taxation law. An attitude contrary to such acceptance has been expressed in part of the doctrinal literature (29), which maintains that the utilisation of cases from another branch of law would consist of its transposition, and deems it

(27) DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. di dir. trib.*, 1995, I, 145.

(28) BATHE-BENDELS, *Offentliches Recht und Privatrecht*, 2nd ed., vol. X, Munich, 1996; TIPKE-LANG, *Steuerrecht*, 16th ed., Cologne, 1998, 102, 112, 155; FISCHER, *Grundlagen und Grenzen der Rechts(fort)bildung im Steuerrecht*, in *StVj*, 1991, 3; SCHULZE-OSTERLOH, *Zivilrecht und Steuerrecht, AcP*, 1990, 139; WEBRE-GRELLET, *Auf den Schultern von Larenz; Demokratisch- rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbindung im Steuerrecht*, in *DStR*, 1991, 438; WOERNER, *Spielraum der Rechtsanwendung im steuerlichen Eingriffsrecht*, in *Gedachtnitschrift fur Knobbe Keuk*, Cologne, 1997, 967. In the last decades of the 20th century a process of close linkage occurred between the problem of qualifications and that one of economic consideration. As regards Italian legal doctrine, see FANTOZZI, *Diritto tributario*, 2nd ed., Turin, 1998; DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. di dir. trib.*, 1995, I, 145; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, VIth ed., Turin, 1998, 32; D'AMATI, *Diritto tributario*, I, Bari, 1997, 30.

(29) CIPOLUNA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padua, 1992.

impossible to know the extent of the effectiveness and utilisation of the adaptation process. Morevoer, it tends to establish whether the modifying juridical effect is subordinate to the economic content or whether the adaptation is a reflection of the economic situation and to find an alternative in the concept of reference, which valorises the normative ends deduced from the literal text.

It appears evident that the disagreement mentioned here is based on the false assumption of the absolute rigidity of textual formulations, whose immutability is deemed expressive of the non-existence of a sure criterion for adaptation by the qualifying branch of law. The normation *ratio*, of which the teleological element constitutes an essential part, instead provides the limits and criteria of the adaptation process, which draws chiefly on the economic object of taxation law (30). At this point the need arises to construct hermeneutical standards to assist the interpreter in knowing this economic object (31).

Avoidance can be facilitated by integral acceptance, in which case it is the intepreter's task to ascertain that the institution of private law has been qualified by the taxation law so as to correspond to the aims of the law within the limits of its *ratio*, because the substance of the institution must remain integral, by virtue of the principle of the unity of law.

Only the marginal aspects of the institution may undergo modification in the qualifying process of taxation law; otherwise there would be the already-mentioned chasing of avoidant forms of behaviour through knowledge of the qualifying action of taxation law. More generally, analogy extending to the factual situation simulated is able to combat avoidance within the limits set by the *ratio*, beyond which an anti-avoidance clause must intervene. It is not permitted, as otherwise it would involve the creation of law, in the School of taxation law.

7. Mr. De Angelis has drawn attention to the aspect of the legal relationship pertaining to taxation, with regard to the taxable body. Taxation law gives preference to substance rather than form, and has anticipated the identification of the third party subject to law in relation to natural persons and legal persons; it has preceded private law in this respect, as it is a discipline that adapts to factual situations, to the evolution of economic phenomena, and considers them in a more and more rapidly evolving international context.

---

(30) FERLAZZO-NATOLI, *La Teoria dell'interpretazione del diritto tributario: spunti introduttivi*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, I, 335.

(31) TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 16th ed., Cologne, 1998, 155.

One cannot study taxation law independently of the analysis of international taxation law. Taxation law is now thick with international components that are expanding to an increasing extent in the taxation system. The need is felt for the construction of a methodology that is able to assure knowledge of a taxation law not only for its particularly accentuated economic object, but also because it is more and more frequently the consequence of adaptation of a Community norm.

In this context we consider as a fiscal entity even one partially lacking in legal capability, as legal capability for taxation purposes is present but not legal capability for the purposes of other branches of law.

However, it is evident that the investigation is freed of the complex implications of this false presupposition, when it is borne clearly in mind, as we have noted, that legal parties are divided into natural persons, legal persons and entities lacking legal status (32).

Organisations of goods and persons, insofar as they are expressions of an economic/property unit, are logically classifiable in the third category. In fact organisations of persons that lack legal personality are substantially identified in the already indicated categories of non-personified entities, in the sense that the second comprises every form in which the first appears, in the light of the *ratio* of the taxation law system, on the condition that taxpaying capability exists.

The category of non-personified entities also includes, due to their economic relevance, all organisations of goods without legal personality destined for possible future parties. Their reduction to such a unit of goods places them in an intermediate situation between the property of a living person and inheritance. The phenomenon that occurs in relation to them is similar to what occurs in legal persons, and in fact it has been termed an "implicit" or "constructive" person by an authoritative German doctrine, which has also authored the already examined theories of patrimony for a purpose and of rights without holders. However, in this case, these organisations do not constitute legal persons, due to an explicit legal prohibition, but instead legal parties of limited legal capability, as such extension to them makes it possible to achieve the purpose of assumption as a fiscal case of a manifestation of taxpaying capability, i.e. the same purpose pursued through the attribution of the qualification of legal party to non-recognised organisations of persons. Moreover the doctrine regarding obligation has in fact been stressing for some time, in relation to the matter of taxation, that it would be useful to check to what

(32) FERLAZZO NATOLI, *Riflessioni in tema di capacità giuridica tributaria*, in *Riv. di dir. trib.*, 1998, I. 3.

extent debt constitutes an element of university, regardless of connection with the person of the holder of the latter. Organisations of goods and persons lacking legal personality prove to be legal parties and, therefore, holders of a reduced legal capability, in the sense that it refers only to the positions connected with the interests that the legal system compulsorily intends to take into consideration. There is thus no violation of the principle of the unity of law, since the partiality is understood in the sense of validity of legal capability not only in one branch of law, but in realtion to the whole vast area of the legal system, but in consideration solely of the situations assumed by some provisions of same, without any limitation in relation to individual branches.

Organisations of goods and persons lacking in legal personality therefore have a partial legal capability, in relation solely to the specific legal situations that the system intends to apply to them. They are deemed taxable parties and consequently hold the obligations foreseen by fiscal legislation, without having legal personality. They are parties to fiscal-law relations on the same terms as natural persons and legal persons, although these latter possess a complete legal capability which covers all the positions envisaged by law in connection with their possible interests. Such discretionality, which the legislator is allowed in defining the taxation case in point, in addition to complying with the general rules on the matter of legal parties, allows the application of principles of tax-paying capability, progressivity and financial justice. The verification of this principle is facilitated, by way of examples, on the basis of the identification of the *ratio*, through the solution of a significant question regarding the subjectability to taxation of the capital gain realised on the occasion of liquidation in bankruptcty. The purchase of a good by a businessman occurs in the context of an activity inspired by a speculative intent, connected with his professional sphere. From this moment onwards there begins a phase of valorisation of the good as a consequence of factors that are extraneous or identical to or different from those foreseen in the business plan in which the purchase is comprised. However, the bankrupt businessman, who certainly cannot perform economic operations intended to foster it, is extraneous to this valorisation process, and the same is of course true of the organs put in charge of the bankruptcy. Meanwhile the process continues and comes to an end with the liquidation in which the capital gain is made. The good is thus sold at a price higher than its cost. On this occasion the receiver, proceeding with the liquidation, makes a capital gain, which has occurred for reasons extraneous to him; however, it encounters the limit of non-recognition of legal capability in this case by other branches of law, which do not ascribe it to the receiver or to the bankrupt businessman. It is in fact realism regarding

the taxing of the capital gain that draws attention to the inadequacy of forms of limitation in relation to the legislator, such as to oblige him not to grasp manifestations of taxpaying capability, as a consequence to events that do not justify exclusion or exemption, such as the declaration of bankruptcy. The situation does not change with the temporary operation of the bankrupt's business, authorised by the Court to avoid grave and irreparable damage. Such operation begins subsequently to the purchase of the good, i.e. after the manifestation of the businessman's speculative intent. The good is subject to a process of valorisation, possibly with the contribution of such temporary operation; at the time of liquidation the receiver makes the capital gain. From the fiscal standpoint it is therefore irrelevant that the business's operation be continued, which can intensify the valorisation process, intentionally or otherwise; this confirms the presence of this psychological element that justifies the charging of tax. In the opposite case, the intentional component is still present, as it can be found in the act of purchase.

The principle of taxpaying capability referred to in Art. 53 of the Constitution consequently makes it possible to resolve this question in the sense of considering the said capital gain to be taxable, since this principle allows the legislator to subject to taxation that particular immediate manifestation of taxability, independently of limitations contained in other branches of law. Tax-law legal capability consequently does not coincide with the corresponding capability foreseen by the other branches, insofar as tax law ascribes capability to be taxpaying parties even to groups of persons or goods (33) that lack the legal capability recognised by the other branches of law.

Despite the apparent credibility of the opposite theory, whereby a tax-law party must be a civil-law party as well, since it could not otherwise be the holder of a tax debt, the greater extent of tax-law legal capability appears evident, accordingly, when it is considered that, at the base of the constitutional principles, one finds the purpose they assure of allowing the tax-law legislator to grasp any situation that indicates a taxpaying capability, independently of formal limitations contained in other branches of law.

Due to its realism, taxation law has thus been able, ahead of private law, to construct the third category of legal parties alongside natural persons and legal persons, by recognising the legal capability of parties lacking legal personality and constructing to this end the institution of partial legal capability.

(33) TIPKE and LANG, *Steuerrecht*, 16th ed., Cologne, 1998, 155.

The taxpaying party is identified in relation to the territory in which a presupposed condition occurs.

The difficulty lies in identifying, in relation to phenomena involving the territories of several States and connection criteria, the State entitled to exercise tax-levying power in the concrete case concerned.

This periodical has been founded in view of the detailed examination of these issues, and is the first in our country to deal with these topics. It is desirable for the best scientific resources to be involved, so as to allow the increasing familiarity of the new generations of taxation lawyers with these problems, the correct solution of which is founded on analysis of the fundamental guarantees of a national tax-law system rigorously adapted to comply the European Community laws, on the basis of a complete integration, firstly juridical and subsequently economic and social, with the goals of solidarity and development.

Il dovere di collaborare con l'amministrazione finanziaria ed il diritto a non autoincriminarsi. Un'analisi critica della questione alla luce della giurisprudenza europea e statunitense

Angel Aguallo Avilés
Professore ordinario di Diritto Finanziario e Tributario dell'Università di Cordova
Floriàn Garcìa Berro
Professore associato di Diritto Finanziario e Tributario dell'Università di Siviglia

I. Considerazioni preliminari

Già VIVES ANTON aveva affermato: «niente è più devastante di una falsa domanda, giacché distorce il problema a tal punto che, più si va a fondo nella ricerca di una soluzione, più aumenta la confusione» (1). Detto ciò, o commettiamo un errore o la storia che stiamo per raccontare è quella di una falsa domanda o, se si preferisce, di un conflitto apparente. Ma andiamo per ordine.

Con tale analisi intendiamo chiarire il vero significato del cosiddetto «diritto a non autoincriminarsi» – spiegheremo in seguito perché usiamo questa denominazione e non altre più consuete – per determinare come, tale garanzia, interferisca nell'esercizio di quei poteri amministrativi che consistono nella raccolta, attraverso la coercizione del cittadino, di informazioni utili allo svolgimento di una funzione pubblica. Dunque, se non nutriamo dubbi sull'esistenza di interessi pubblici che giustifichino, in certi casi, l'attribuzione di tali poteri, tantomeno possiamo dubitare che, di volta in volta, il loro impiego obblighi il cittadino a rilasciare dichiarazioni con cui rivela di aver commesso illeciti punibili. Questa situazione fa nascere la necessità di esaminare fino a che punto, con i presupposti citati, la raccolta coattiva di informazioni penetri nella sfera dei diritti e delle garanzie individuali – in particolare, nell'ambito del diritto a non autoincriminarsi – e se può arrivare a produrre la loro violazione.

(1) Cfr. VIVES ANTON, T.: «Articulo 11 del Código Penal de 1995», in *Comentarios al Código Penal*, Tomo I, Edersa, 1999, p. 490.

Com'è noto, il problema esposto è stato percepito con particolare intensità nell'ambito dell'attuazione della Finanza Pubblica in applicazione del sistema tributario, giacché gli ordinamenti nazionali dispongono di una serie di mezzi per la ricerca della verità, uno dei quali è la possibilità di richiedere informazioni ai contribuenti.

La nostra analisi prenderà come riferimento immediato il caso specifico spagnolo, la cui Costituzione riconosce, nel suo art. 24.2, una serie di garanzie processuali, tra le quali il diritto «a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevoli». Per questo motivo dedicheremo particolare attenzione alla giurisprudenza emanata dalla Corte Costituzionale del nostro Paese ed alle opinioni espresse, a riguardo, dagli autori spagnoli. Il problema che cerchiamo di risolvere ha, per molti motivi, una dimensione sovranazionale che va necessariamente evidenziata. Si può dire che, con le dovute varianti, derivate dalla diversa configurazione del procedimento tributario in ogni ordinamento nazionale, la preoccupazione relativa al diritto a non autoincriminarsi nell'ambito tributario si può percepire in termini sostanzialmente identici in tutti i Paesi dell'Europa continentale, giacché la citata garanzia processuale non solo è presente – in maniera esplicita o implicita – nei testi costituzionali di tutti questi Paesi, ma deriva anche dall'articolo 6 della Convenzione Europea per i Diritti Umani (ECHR) (2), secondo quanto dichiarato in più occasioni dalla *European Court of Human Rights*. Ne deriva che tanto quest'ultimo organo quanto, anche se in misura minore, la Corte di Giustizia CE si sono visti obbligati, in varie occasioni, al riconoscimento del suddetto diritto, offrendo interessanti spunti di riflessione. Tali elementi saranno oggetto di considerazione e risulteranno decisivi per le conclusioni del nostro lavoro; analizzeremo, inoltre, le soluzioni presentate dai Tribunali di altri Paesi, come il Tribunale Federale tedesco o il Tribunale Supremo degli Stati Uniti, le cui decisioni hanno indubbia rilevanza ai fini di una corretta comprensione del problema e costituiscono un elemento di giudizio indispensabile affinché la risoluzione del medesimo possa essere proiettata nei diversi ambiti giuridici nazionali.

II. Il procedimento tributario nel diritto spagnolo

Per facilitare il lettore, e poiché quest'analisi avrà come punto di partenza il modo in cui la questione è stata impostata dalla dottrina e dalla

(2) «European Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms» (E.T.S. 5-1950), *European Conventions and Agreements*, vol. 1, Strasburgo, Council of Europe, 1971, p. 21.

giurisprudenza spagnola, riteniamo utile esporre, a grandi linee, il procedimento tributario spagnolo.

L'accertamento tributario, vale a dire l'attuazione amministrativa che ha per finalità la verifica di fatti rilevanti alla determinazione degli obblighi tributari, si realizza, nel nostro Paese, soprattutto tramite il cosiddetto procedimento istruttorio, il cui svolgimento è attribuito agli Organi di *Inspección Financiera y Tributaria* (3). Per la verifica della verità, la Legge 230/1963, del 28 dicembre (in seguito LGT), attribuisce a tali Organi una serie di poteri, tra i quali la possibilità di richiedere al contribuente tutte le informazioni utili a stabilire, nella forma più fedele possibile, gli obblighi fiscali dello stesso, così come la possibilità di imporre determinate sanzioni in caso di eventuali omissioni: ciò al fine di stabilire l'onere tributario pendente e gli eventuali interessi di mora esigibili. Se nel corso del procedimento si rilevano illeciti tributari, si darà inizio ad un procedimento sanzionatorio, indipendente e distinto da quello istruttorio, cui potrà far seguito l'irrogazione di sanzioni. Il contribuente, dunque, è tenuto a fornire, nel corso del procedimento istruttorio, tutte le informazioni aventi implicazioni in materia tributaria che gli siano richieste. D'altra parte, sebbene la possibilità di imporre sanzioni deve porsi in essere mediante un procedimento *ad hoc*, la legge non vieta che quanto rilevato in sede istruttoria venga utilizzato in un secondo momento per l'irrogazione delle sanzioni. Può succedere, dunque, che quanto scoperto in maniera coattiva, in sede istruttoria per la liquidazione del tributo, costituisca prova di illeciti tributari soggetti a sanzione in un momento successivo. Da ciò deriva che la dottrina spagnola nutre seri dubbi sulla compatibilità del dovere di fornire informazioni all'Amministrazione finanziaria con le garanzie stabilite nell'art. 24.2 della Costituzione, che proclama i diritti dell'imputato alla presunzione di innocenza, a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevole.

(3) L'art. 123 della LGT ed altre norme in materia di imposte prevedono anche la possibilità che siano gli organi di gestione, diversi dagli organi di *Inspección Financiera y Tributaria*, a realizzare l'accertamento che, in tali casi, viene denominato «accertamento abbreviato o formale». Tali procedimenti, che condividono con l'accertamento la finalità perseguita – determinazione dei fatti rilevanti a livello fiscale e liquidazione dell'imposta –, differiscono da questo per la diversa natura dei mezzi propri dell'Amministrazione. Tali mezzi si sostanziano principalmente nei dati già in possesso dell'Amministrazione stessa e solo eccezionalmente è possibile richiedere al contribuente ulteriori informazioni. Tali liquidazioni non impediscono, naturalmente, la possibilità di un ulteriore procedimento istruttorio attinente alla stessa imposta ed allo stesso soggetto passivo.

III. Il conflitto nella giurisprudenza e nella dottrina spagnole

Su questi presupposti, la Sentenza del Tribunale Costituzionale spagnolo (STC) 76/1990 chiarisce che il dovere di concorrere alle spese pubbliche, tutelato dall'art. 31.1 della Costituzione spagnola (C.E), giustifica tanto l'attribuzione all'Amministrazione, per l'esercizio della funzione tributaria, di un insieme di poteri, che possono limitare i diritti e le libertà costituzionali, quanto l'obbligo dei cittadini di collaborare con il pubblico potere fornendo informazioni riguardanti la materia tributaria (4). Uno di questi doveri è quello tutelato dalla lettera f) – attualmente lettera g) – dell'art. 83.3 LGT, in virtù del quale la mancata presentazione di prove e documenti contabili richiesti dall'Amministrazione finanziaria, o il rifiuto di esibirli, costituisce infrazione semplice, sanzionata con multa da 25.000 a 1.000.000 di pesetas.

La suddetta sentenza risolve, tra le altre, una questione di incostituzionalità posta dalla *Sala de lo Contencioso-Administrativo* del Tribunale Supremo, che attribuiva al precetto citato la presunta violazione dei diritti sanciti dall'art. 24.2 della Costituzione, cioè del principio di presunzione d'innocenza ed i diritti a non testimoniare contro se stesso ed a non confessarsi colpevole. Secondo il giudizio di detto Tribunale tali garanzie, tutelerebbero un diritto alla riservatezza dei dati economici – e, quindi, tributari – aventi al tempo stesso carattere autoincriminante (5).

La suddetta questione dell'incostituzionalità è stata oggetto della STC 76/1990, nella quale il Tribunale Costituzionale, evitando di pronunciarsi sul principio di presunzione di innocenza, si è limitato ad affermare che il diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona non è violato dall'art. 83.3 LGT per tre motivi:

1. la presentazione di documenti richiesta dall'art. 83.3 LGT non

(4) Cfr., in particolare, il 3° fondamento giuridico, che sintetizza quanto sostenuto fino ad allora, dal Tribunale, su questa materia.

(5) Si veda l'*Auto* della Terza Sala della Corte Suprema, del 20 settembre 1988. Un ampio riassunto del suo contenuto si può trovare in MENDIZABAL ALLENDE, R.: «Las potestades constitucionales de la Hacienda Pùblica y su configuraciòn jurisprudencial», in *Estudios sobre la Constitución Espanola, Homenaje al profesor Eduardo Garcia de Enterria*, Tomo V, Economìa y Hacienda, Ed. Civitas, Madrid, 1991, p. 4016. Secondo l'art. 86.1 LOTC (Legge Organica 2/1979, del 3 ottobre del Tribunale Costituzionale) per Auto si intendono le decisioni costituzionali non adottate come sentenza. Può essere equiparata all'ordinanza del sistema italiano (*n.d.t.*).

equivale alla *dichiarazione* cui si fa riferimento nell'art. 24.2 C.E., in quanto non implica alcuna manifestazione di volontà o conoscenza che abbia contenuto incriminante (6).

2. Le garanzie processuali dell'art. 24.2 C.E. risultano applicabili solamente a coloro che si trovano nella condizione di imputati in un procedimento penale o amministrativo sanzionatorio, essendo evidente che il procedimento istruttorio manca di carattere punitivo (7).

3. Benché il Tribunale Costituzionale riconosca – come già aveva evidenziato nella STC 110/1984 – che nello svolgimento dell'indagine si possano ottenere prove del fatto che il contribuente ha commesso un reato o un'infrazione, non ammette che il diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona conferisca al suo titolare la facoltà di non fornire tali indicazioni all'Amministrazione, per rendere effettivo il dovere di contribuire (8).

La dottrina spagnola, nell'analisi di tale Sentenza, ha evidenziato che nel chiaro confronto che si produce, in questi casi, tra il dovere di contribuire ed il diritto a non fare dichiarazioni contro la propria persona, il Tribunale Costituzionale, come già nella STC 110/1984 (9) (per quanto riguarda il diritto alla riservatezza), fa un bilanciamento in fa-

(6) In questo senso, si veda il 10° fondamento giuridico della STC 76/1990.

(7) «Si impone ancora prudenza di fronte a tentativi sbrigativi di trasferire meccanicamente garanzie e teorie proprie dell'ordinamento penale in merito a procedimenti amministrativi diversi e lontani dallo stesso, come, in questo caso, il procedimento tributario» (STC 76/1990, 10° fondamento giuridico).

(8) In effetti, il Tribunale Costituzionale contesta l'esistenza di «un generico diritto del contribuente alla riservatezza dei dati economici nei confronti dell'Amministrazione finanziaria», affermando, con riferimento a tale presunta facoltà di riservatezza, che «tale preteso diritto renderebbe virtualmente impossibile il lavoro di verifica della veridicità delle dichiarazioni dei contribuenti da parte dell'Amministrazione finanziaria e, di conseguenza, lascerebbe privo di ogni garanzia ed efficacia il dovere tributario consacrato dall'art. 31.1 della Costituzione (...)» (STC 76/1990, 10° fondamento giuridico).

(9) La sentenza citata, dichiarò effettivamente, nel suo 8° fondamento, la necessità che il diritto all'intimità potesse risultare limitato dalle esigenze del dovere di contribuire: «è possibile – diceva il Tribunale – che l'attività istruttoria possa, in alcune occasioni, tramite l'analisi di documenti o antecedenti relativi a movimenti bancari, interferire su aspetti concreti del diritto all'intimità. Però, come si è già detto, questo diritto, come gli altri, ha i suoi limiti, che in questo caso vengono stabiliti dal dovere di tutti di contribuire alle spese pubbliche secondo la propria capacità contributiva, come prevede l'art. 31.1 della Costituzione; e per l'effettivo adempimento di questo dovere è evidentemente necessario l'accertamento fiscale».

equivale alla *dichiarazione* cui si fa riferimento nell'art. 24.2 C.E., in quanto non implica alcuna manifestazione di volontà o conoscenza che abbia contenuto incriminante (6).

2. Le garanzie processuali dell'art. 24.2 C.E. risultano applicabili solamente a coloro che si trovano nella condizione di imputati in un procedimento penale o amministrativo sanzionatorio, essendo evidente che il procedimento istruttorio manca di carattere punitivo (7).

3. Benché il Tribunale Costituzionale riconosca – come già aveva evidenziato nella STC 110/1984 – che nello svolgimento dell'indagine si possano ottenere prove del fatto che il contribuente ha commesso un reato o un'infrazione, non ammette che il diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona conferisca al suo titolare la facoltà di non fornire tali indicazioni all'Amministrazione, per rendere effettivo il dovere di contribuire (8).

La dottrina spagnola, nell'analisi di tale Sentenza, ha evidenziato che nel chiaro confronto che si produce, in questi casi, tra il dovere di contribuire ed il diritto a non fare dichiarazioni contro la propria persona, il Tribunale Costituzionale, come già nella STC 110/1984 (9) (per quanto riguarda il diritto alla riservatezza), fa un bilanciamento in fa-

(6) In questo senso, si veda il 10° fondamento giuridico della STC 76/1990.

(7) «Si impone ancora prudenza di fronte a tentativi sbrigativi di trasferire meccanicamente garanzie e teorie proprie dell'ordinamento penale in merito a procedimenti amministrativi diversi e lontani dallo stesso, come, in questo caso, il procedimento tributario» (STC 76/1990, 10° fondamento giuridico).

(8) In effetti, il Tribunale Costituzionale contesta l'esistenza di «un generico diritto del contribuente alla riservatezza dei dati economici nei confronti dell'Amministrazione finanziaria», affermando, con riferimento a tale presunta facoltà di riservatezza, che «tale preteso diritto renderebbe virtualmente impossibile il lavoro di verifica della veridicità delle dichiarazioni dei contribuenti da parte dell'Amministrazione finanziaria e, di conseguenza, lascerebbe privo di ogni garanzia ed efficacia il dovere tributario consacrato dall'art. 31.1 della Costituzione (...)» (STC 76/1990, 10° fondamento giuridico).

(9) La sentenza citata, dichiarò effettivamente, nel suo 8° fondamento, la necessità che il diritto all'intimità potesse risultare limitato dalle esigenze del dovere di contribuire: «è possibile – diceva il Tribunale – che l'attività istruttoria possa, in alcune occasioni, tramite l'analisi di documenti o antecedenti relativi a movimenti bancari, interferire su aspetti concreti del diritto all'intimità. Però, come si è già detto, questo diritto, come gli altri, ha i suoi limiti, che in questo caso vengono stabiliti dal dovere di tutti di contribuire alle spese pubbliche secondo la propria capacità contributiva, come prevede l'art. 31.1 della Costituzione; e per l'effettivo adempimento di questo dovere è evidentemente necessario l'accertamento fiscale».

vore della prima di dette garanzie costituzionali (10). Dunque, partendo, da questa lettura della STC 76/1990, quasi tutta la dottrina concorda sulla diagnosi del problema: nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria richieda informazioni a carattere tributario che possano, eventualmente, dar luogo all'irrogazione di sanzioni si produce un contrasto tra il dovere di concorrere alle spese pubbliche, stabilito nell'art. 31.1 C.E. (che implica un dovere di fornire dati di interesse tributario) ed il diritto a non fare dichiarazioni garantito dall'art. 24.2 C.E (che si tradurrebbe sempre in un diritto a non fornire informazioni autoincriminanti). E davanti a questo che si vede come un inevitabile confronto si ripresenta un dilemma sempre vivo: quale fra gli interessi garantiti dalla Costituzione deve prevalere? Alcuni autori danno maggior rilievo a quanto stabilito dall'art. 31.1 C.E. (11), in quanto tutte le informazioni richieste dall'Amministrazione finanziaria devono essere fornite dal contribuente e possono essere utilizzate sia per la liquidazione del tributo sia per stabilire un eventuale procedimento sanzionatorio. La maggior parte degli autori, invece, ritiene che debba prevalere il diritto fondamentale sancito dall'art. 24.2 C.E. (12); pertanto, ogni qual vol-

(10) Si vedano, tra gli altri, GARCIA ANOVEROS, J.: «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *REDF*, n. 90 (1996), p. 222; TEJERIZO LOPEZ, J.M.: «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *REDF*, n. 82 (1994), p. 278; e GARBERI LLOBREGAT, J.: «Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria», in *Poder Judicial*, n. 19 (1990), pp. 218, 219.

(11) Sono diversi gli orientamenti della dottrina che nel nostro Paese difendono la necessità di sacrificare il diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona, al fine di non infliggere un danno irreparabile all'interesse fiscale. Tra questi, RODRIGUEZ BEREIJO: «Le sanzioni fiscali in Spagna», in *Convegno di studi sulle sanzioni tributarie nell'esperienza europea*, Bologna, 1996, p. 5; implicitamente, ESEVERRI MARTINEZ, E.: «Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario», in *Técnica Tributaria*, n. 28 (1995), p. 76; ZORNOZA PEREZ, J. J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del procedimiento sancionador)*, Ed. Civitas, Madrid, 1992, p. 161; GARBERI LLOBREGAT, J.: *Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal ...*, cit., pp. 218, 219. Sembra difendere una posizione intermedia, BANO LEON, J. M.: *Potestades administrativas y garantias de las empresas en el Derecho espanol de la competencia*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1996, pp. 192-194.

(12) A questa conclusione giunge la maggior parte degli autori. Tra i quali, CASADO OLLERO, G.: «Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», in AAVV, *Estudios de Derecho tributario en Memoria de Mª del Carmen Bollo Arocena*, Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, pp. 159-161;

ta che al contribuente vengano richieste informazioni a carattere tributario che, *dal suo punto di vista,* possono potenzialmente dar vita all'irrogazione di sanzioni, potrà rifiutarsi di fornirle. È importante sottolineare che tali autori hanno creduto di trovare appoggio in alcune sentenze del Tribunale Costituzionale spagnolo, nonché nella giurisprudenza della Corte di Giustizia CE e del Tribunale Europeo per i Diritti Umani. In particolare:

1. Le Sentenze del Tribunale Costituzionale spagnolo nelle quali si sostiene la validità del principio di presunzione di innocenza in ambiti diversi da quello penale e amministrativo-sanzionatorio: in campo civilistico si fa in genere riferimento soltanto alla STC 13/1982, ma occorre aggiungere anche l'ATC 569/1984; relativamente a cause di lavoro, circa la possibilità di un licenziamento, si citano, tra le altre, le SSTC 36/1985 e 37/1985, e gli AATC 885/1985 e 1164/1987.

2. La Sentenza del 18 ottobre 1989 della Corte di Giustizia CE *(caso Orkem v. Commission of the European Communities)* (13), che dichiarò contrarie al diritto di difesa determinate domande che la Commissione fece ad un'azienda (CdF Chimie. S.A.) nel corso di un'inchiesta, nel settore dei termoplastici, relativa alla possibile violazione dell'art. 85.1 del Trattato CE.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M: «El principio de tutela judicial efectiva ...», cit., p. 278; PALAO TABOADA, C.: «Lo "blando" y lo "duro" del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 171, pp. 27-29; FALCÓN Y TELLA, R.: «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», «Editoriale» di *Quincena Fiscal*, n. 22 (1995), pp. 1-2; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Prologo di Casado Ollero, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 234; MESTRE DELGADO, E.: *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, 1991, pp. 131-132; GARCIA DE ENTERRIA, E. e FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, tomo II, 3ª ed., *Civitas*, Madrid, 1991, p. 185; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal*, n. 10 (1996), p. 11; SUAY RINCÓN, J.: «La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador», *Revista de Administración Pública*, n. 123 (1990), p. 162-164. Partendo da quest'idea, un'esigua parte della dottrina considera che la soluzione al problema consista nel proibire l'utilizzo, a scopo punitivo, delle prove fornite dal contribuente durante l'accertamento. GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Una nueva Ley General Tributaria* ..., cit., p. 222; SOLER ROCH, M.T.: «Deberes tributarios y derechos humanos», *RTT*, n. 30 (1995), p. 112; e FALCON Y TELLA, R.: «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia *Saunders* y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», Editoriale di *Quincena Fiscal*, n. 12 (1997), p. 6.

(13) *Court of Justice of the European Communities*, Orkem v. Commission of the European Communities, Sentenza del 18 ottobre 1989, caso 374/87.

3. La Sentenza 25 febbraio 1993 del Tribunale Europeo per i Diritti Umani *(caso Funke v. France)* (14) la quale, nel rispetto dell'art. 6 ECHR, annullò la sanzione imposta ad un cittadino per non aver fornito, alle autorità doganali, gli estratti dei conti correnti di cui era titolare in diversi istituti di credito all'estero e la documentazione riguardante il finanziamento di un appartamento acquistato nella Repubblica Federale Tedesca.

4. Al fine di trasferire le conclusioni raggiunte dal Tribunale Europeo in materia doganale in ambito tributario, viene citata, di solito, la Sentenza del 24 febbraio 1994, dello stesso Tribunale [caso Bendenoun v. France (15)], laddove si dichiara che l'art. 6 ECHR è applicabile nei processi riguardanti sanzioni tributarie, distinte dalle sanzioni penali per reati contro l'Amministrazione finanziaria (16).

5. Ed infine, la Sentenza del 17 dicembre 1996 del Tribunale Europeo per i Diritti Umani *(caso Saunders v. The United Kingdom)* (17), nella quale si decretava che l'utilizzo come prova, contro un soggetto, di dichiarazioni formulate dal soggetto stesso, ottenute coattivamente dagli Ispettori del Ministero per il Commercio e per l'Industria inglese nel corso di un mero procedimento amministrativo, violava l'art. 6 ECHR.

IV. Individuazione dei valori costituzionali in conflitto. Il fondamento dei diritti a non fare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevole

1. *Premesse metodologiche*

A nostro giudizio, per un'analisi metodologicamente corretta della questione occorre cominciare dal principio, evitando di dare per sconta-

(14) *European Court of Human Rights*, Funke v. France, Sentenza del 25 febbraio 1993, caso 82/1991/334/407, Serie A, vol. 256-A.

(15) *European Court of Human Rights*, Bendenoun v. France, caso 3/1993/338/476, Serie A, vol. 284.

(16) Cfr. Tribunale Europeo per i Diritti Umani, Bendenoun c. Francia, caso 3/1993/338/476. Per un'analisi di questa Sentenza si veda FROMMEL, S.N.: «The European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?», *Diritto e pratica tributaria*, T. LXIV, Parte I-2 (1993), pp. 2152, 2184-2194.

(17) *European Court of Human Rights*, Saunders v. The United Kingdom, case 43/1994/490/572.

ta qualsiasi conclusione alla quale giungono i diversi autori. A questo scopo, bisogna individuare innanzitutto se la valutazione del problema, fatta dalla maggioranza della dottrina, sia corretta – vale a dire se esista realmente un confronto tra beni costituzionalmente protetti che necessiti di un lavoro di ponderazione – e se quindi la domanda – quale dei beni in conflitto deve cedere? – sia corretta o se, come abbiamo detto all'inizio, non si tratti di una «falsa domanda».

Da un punto di vista logico, per il lavoro che abbiamo deciso di realizzare, sembra conveniente chiarire, innanzi tutto, quali valori costituzionali siano realmente implicati nel momento in cui l'Amministrazione richiede ad un contribuente il rilascio di dichiarazioni con possibili implicazioni di carattere tributario e penale. Dal momento che pare non si possa dubitare che in questi casi sia sempre in gioco il dovere di contribuire, il nostro lavoro si riduce a comprovare se sia metodologicamente corretto confrontare il suddetto dovere solo con il diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona o se, al contrario, sia più appropriato l'utilizzo di un'altra – o altre – garanzie costituzionali.

Per risolvere questo primo interrogativo è necessario, in primo luogo, chiarire una questione che ha suscitato molte polemiche: il fondamento attuale, nell'ordinamento giuridico spagnolo, dei diritti a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevole. Diciamo fondamento attuale perché la Costituzione, anche per quanto riguarda i diritti fondamentali, è una norma viva, in costante mutazione, che bisogna continuamente integrare – adattare – alla realtà storica che intende regolare (18). E sottolineiamo il riferimento all'ordinamento spagnolo giacché, per giungere a conclusioni valide, crediamo sia necessario utilizzare, come punto di riferimento, il caso di un ordinamento specifico. Ciò non impedisce, alla fine, di trasferire le conclusioni alle quali giungiamo utilizzando i concetti scientifici o giurisprudenziali elaborati nel nostro Paese, ad altri ordinamenti giuridici a noi vicini, naturalmente con le dovute sfumature ed adattamenti richiesti da ogni realtà politica, sociale e giuridica.

(18) L'interpretazione costituzionale – dice HESSE – è *Konkretisierung*. Ciò che non si rivela chiaramente come contenuto della Costituzione deve essere determinato facendo direttamente riferimento alla realtà di cui si tratta (...). In questo senso l'interpretazione costituzionale ha carattere creativo: il contenuto della norma interpretata risulta completo soltanto dopo la sua interpretazione. Dunque, solo in questo senso ha un carattere creativo: l'attività interpretativa rimane vincolata alla norma. (*Escritos de Derecho constitucional*, Introduzione e traduzione di Pedro Cruz Villalón, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983, p. 43).

2. *Il fondamento del diritto a non pronunciare dichiarazioni contro la propria persona nella dottrina e nella giurisprudenza europea e degli Stati Uniti*

Fatte tali premesse, diremo che una gran parte degli autori che hanno approfondito il tema della *ratio* del principio *nemo tenetur ledere contra se*, tendono a considerarlo come rimedio alla tortura in quanto strumento utilizzato per estorcere una confessione all'imputato (19). Un'altra parte qualificata della dottrina lo colloca nel Diritto naturale: è un atto *contra naturam* – si è detto – richiedere all'imputato una dichiarazione veritiera quando questa può pregiudicare la sua libertà o la sua vita (20). Non manca, in Spagna e fuori, chi considera i diritti a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevole come strumenti del più generico diritto di difesa, nella sua variante di autodifesa passiva (21). Senza dubbio, fuori di Spagna la ragione di tali garanzie processuali si è trovata nella tutela della *privacy*

(19) È il caso di FAYOS GARDO, A.: «Los derechos fundamentales a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable en la Lecrim.», *Justicia 93*, n. I (1993), p. 292.

(20) Hanno identificato il diritto naturale come fondamento dello *ius tacere*, RUIZ-JARABO COLOMER, D.: «El derecho del inculpado a no declarar y a no decir verdad», *Poder Judicial*, n. 6 (1983), pp. 27 e ss.; GÓMEZ DEL CASTILLO e GÓMEZ, M.: *El comportamiento procesal del imputado. (Silencio y falsedad)*, Ed. Bosch, Barcellona, 1979, pp. 36 e ss.; GIMENO SENDRA, V. ed altri: *Derecho procesal*, Tirant lo Blanch, Valenza, 1992, Tomo II, p. 290; MONTERO AROCA: *Introducción al Derecho Procesal*, Ed. Tecnos, Madrid, 1979, p. 239; VELAYOS MARTÍNEZ: «El derecho del imputado al silencio», *Justicia 95*, nn. I-II (1995), p. 62; MESTRE DELGADO, E.: «La defraudación tributaria ...», cit., p. 138; ROMERO COLOMA: *La prueba de confesión y el interrogatorio del acusado. Una visión psicológica*, Serlipost, Barcellona, 1989, p. 120.

(21) Vale a dire, «quella che si esercita proprio con l'inattività del soggetto sul quale ricade o può ricadere un'imputazione, e che, in seguito, può optare per difendersi nel processo nel modo che reputi più conveniente, senza che in nessun caso possa essere forzato o indotto, per mezzo di coercizioni, a pronunciare dichiarazioni contro la propria persona o a confessarsi colpevole (SSTC 36/1983, 2° fondamento giuridico; 127/1992, 2° fondamento giuridico)» (STC 197/1995, 6° fondamento giuridico; ripete le stesse parole la STC 161/1997, 5° fondamento giuridico). In questo senso, GARBERI LLOBREGAT: *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)*, Prologo di Vicente Gimeno Sendra, *Trivium*, Madrid, 1989, p. 197; ASENCIO MELLADO: *Prueba prohibida y prueba preconstituida*, *Trivium*, Madrid, 1989, p. 123; FAYOS GARDO: *Los derechos fundamentales a no declarar ...*, cit., pp. 277, 278 e 290; RAMOS MÉNDEZ, F.: *El Proceso Penal. Lectura constitucional*, Ed. J. M. Bosch, Barcelona, 1991, p. 17.

(come sostiene la Corte Suprema degli Stati Uniti nelle sue prime pronunce; v. gr., Boyd v. Stati Uniti o Miranda v. Arizona) (22), e soprattutto, nella protezione della libertà individuale e della dignità umana: questa secondo quanto affermato dal Tribunale Federale Tedesco (23)

(22) Come diceva il giudice BRENNAN in un voto a favore della Sentenza del 21 aprile 1976 [*Fisher v. United States*; 425 U.S. 391 (1976)], secondo la tesi sostenuta, in pratica, per molti anni, dalla Corte Suprema degli Stati Uniti: «Expressions are legion in opinions of this Court that the protection of personal privacy is a central purpose of the privilege against compelled self-incrimination. "[I]t is the invasion of [a person's] indefeasible right of personal security, personal liberty and private property" that "constitutes the essence of the offence" that violates the privilege. Boyd v. United States, supra, at. 630. The privilege reflects "our respect for the inviolability of the human personality and of the right of each individual 'to a private enclave where he may lead a private life'". Murphy v. Waterfront Comm'n, 378 U.S. 52, 55 (1964). "It respects a private inner sanctum of individual feeling and thought and proscribes state intrusion to extract self-condemnation". Couch v. United States, supra, at 327. Vedi anche Tehan v. United States ex rel. Shott, 382 U.S. 406, 416 (1966); Miranda v. Arizona, 384 U.S. 436, 460 (1966). "The Fifth Amendment in its Self-Incrimination Clause enables the citizen to create a zone of privacy which government may not force him to surrender to his detriment". Griswold v. Connecticut, 381 U.S. 479, 484 (1965). Oppure Katz v. United States, 389 U.S. 347, 350 n. 5 (1967)». Questa giurisprudenza è stata, senza dubbio, attenuata dalle ultime Sentenze della *Supreme Court* sulla materia. Così, la Sentenza del 21 aprile 1976 (caso Fischer c. Estados Unidos), immediatamente dopo aver riconosciuto che «It is true that the Court has often stated that one of the several purposes served by the constitutional privilege against compelled testimonial self-incrimination is that of protecting personal privacy», puntualizzava – in quello che alcuni giudici hanno inteso come un momento negativo della dottrina – che «the Court has never suggested that every invasion of privacy violates the privilege. Within the limits imposed by the language of the Fifth Amendment, which we necessarily observe, the privilege truly serves privacy interests; but the Court has never on any ground, personal privacy included, applied the Fifth Amendment to prevent the otherwise proper acquisition or use of evidence which, in the Court's view, did not involve compelled testimonial self-incrimination of some sort». Infine, il Tribunale conclude: «We cannot cut the Fifth Amendment completely loose from the moorings of its language, and make it serve as a general protector of privacy – a word not mentioned in its text and a concept directly addressed in the Fourth Amendment. We adhere to the view that the Fifth Amendment protects against "compelled self-incrimination, not [the disclosure of] private information" United States v. Nobles, 422 U.S. 225, 233 n. 7 (1975)».

(23) Poiché il diritto a non autoincriminarsi non è espressamente riconosciuto nella Costituzione tedesca, il Tribunale Costituzionale Federale tedesco ha dedotto tale diritto dai concetti di libertà personale (*Personlichkeitsrechts*) e dignità umana (*Wurde des Mensche*) garantiti costituzionalmente dagli artt. 1 (1) («La dignità umana è intangibile. Rispettarla e proteggerla è obbligo del pubblico potere»), 2 (1) («Tutte le persone hanno il diritto al libero svolgimento della loro personalità sempre che non

e, per certi aspetti, dal Tribunale Europeo per i Diritti Umani (24).

---

vengano lesi i diritti degli altri né l'ordine costituzionale o la legge morale) e 2 (2) («Tutte le persone hanno il diritto alla vita e all'integrità fisica. La libertà della persona è inviolabile. Questi diritti potranno essere limitati soltanto da una legge»). Così, nella Sentenza del 13 gennaio 1981 (cfr. BverfGE 56, p. 37 e ss) il *Bundesverfassugsgericht* dichiarava: «un obbligo legale a rilasciare informazioni può produrre nel soggetto il conflitto tra l'autoaccusarsi di un fatto punibile, il commettere eventualmente un nuovo reato rilasciando una falsa dichiarazione, o l'esporsi all'utilizzo di misure coercitive per mantenere il silenzio. Ne deriva che l'obbligo di fornire informazioni deve essere considerato come un'intromissione nella libertà d'attuazione e come una restrizione dei diritti della personalità, ai sensi dell'art. 2.1 G.G. La richiesta a pronunciare dichiarazioni contro la propria persona incide, inoltre, sulla dignità del soggetto contro il quale si utilizzano le sue stesse dichiarazioni» (Cfr. fondamento giuridico B, I, 1).

(24) In effetti, «*the will of the accused*» è uno dei fondamenti – sui quali, probabilmente, si è posta più enfasi – che il Tribunale Europeo per i Diritti Umani ha attribuito al diritto a non autoincriminarsi. Secondo quanto dichiarava per la prima volta la Sentenza del 17 dicembre 1996 (caso Saunders c. Reino Unido) ripetuta recentemente nella Sentenza del 20 ottobre 1997 (caso Serves c. Francia), «the right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of accused» (§ 68; quasi allo stesso modo, la Sentenza Serves c. Francia, § 46). «The right not to incriminate oneself – nella prima delle Sentenze citate si ripete – is primarily concerned, however, with respecting the will of an accused person to remain silent» (§ 69). Il Giudice MARTENS in un voto particolare – col quale concorda il Giudice KURIS – nella Sentenza Saunders c. Reino Unido, vuole intendere che, dei fondamenti citati dal Tribunale di Strasburgo – che, come vedremo, sono diversi – il rispetto del «*will of the accused*» è quello al quale si attribuisce maggior rilevanza: «I note that legal writers and courts have frequently accepted a further rationale (4). Its formulations vary, but they all essentially boil down to the proposition that respect for human dignity and autonomy requires that every suspect should be completely free to decide which attitude he will adopt with respect to the criminal charges against him. On this view it would be improper, because incompatible with such respect, to compel an accused to cooperate in whatever way in bringing about his own conviction. This rationale often seems to be the main justification for the broader privilege against self-incrimination». «The present judgment strongly suggests that the Court now has embraced this view» (§ 9).

Lo stesso Tribunale Europeo per i Diritti Umani ha messo in evidenza – dapprima nella Sentenza dell'8 febbraio 1986 (caso Murray c. Reino Unido) (§ 45, *in fine*), poi nella menzionata Sentenza Saunders c. Reino Unido (§ 68), ed, infine, nell'altrettanto citata Sentenza Serves c. Francia) (§ 46) – che il diritto a mantenere il silenzio e a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona «lies, inter alia, in protecting the "person charged" against improper compulsion by the authorities and thereby contributing to the avoidance of miscarriages of justice and to the fulfilment of the aims of Article 6».

3. *L'ultima ratio del diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona: il principio di presunzione di innocenza*

A nostro giudizio bisogna negare, dal principio, che il Diritto naturale sia il fondamento dei diritti in questione. È evidente che nel procedimento amministrativo sanzionatorio – nel quale, come sostiene la STC 197/1995, risultano applicabili le suddette garanzie processuali –, una dichiarazione non può mai costituire, come conseguenza, un rischio per la vita o per la libertà, potendo pregiudicare esclusivamente il patrimonio (25). E anche nell'ipotesi in cui si giungesse alla conclusione che è altrettanto *contra naturam* obbligare un cittadino a rilasciare dichiarazioni quando ciò potrebbe cagionare un danno patrimoniale, ciò non basterebbe a spiegare perché in ambiti come il procedimento civile o commerciale, nei quali il risultato della collaborazione è sempre lo stesso – ossia un danno patrimoniale –, esista un dovere di collaborare con la Giustizia (26).

D'altra parte, non vi è dubbio – come dichiarano le SSTC 197/1995 e 161/1997 – che i diritti a non rilasciare testimonianze contro la propria persona e a non confessarsi colpevole costituiscano strumenti del più generico diritto di difesa. Tantomeno è possibile negare che quando il pubblico potere richiede ad un cittadino, forzandolo, una informazione autoincriminante, vengano in ogni caso compromesse l'intimità, la libertà e la dignità personali e, a volte, anche l'integrità fisica e morale. Senza dubbio, l'allusione al diritto di difesa non consente di chiarire la delimitazione del contenuto essenziale dei diritti a non pronunciare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevole, né noi consideriamo la protezione della *privacy*, della libertà o della dignità come *ultima ratio* delle suddette garanzie, in grado di spiegare la loro portata attuale nel nostro sistema giuridico (27). Sebbene ne esistano varie, ci li-

(25) Quando si parla di procedimento tributario sanzionatorio, bisogna rendersi conto che con esso si possono imporre soltanto sanzioni pecuniarie (fisse o proporzionali) o sanzioni non pecuniarie con conseguenze chiaramente economiche.

(26) Cfr. RUIZ JARABO, D.: «El derecho del inculpado a no declarar ...», cit., p. 27; GÓMEZ DEL CASTILLO, M.: «El comportamiento procesal del imputado ..», cit., pp. 32, 33; si vedano, in generale, sull'argomento, le pp. 18-35 e la p. 53; VELAYOS MARTÍNEZ, I.: *El derecho del imputado al silencio*, cit., p. 62. Il fatto che esista un dovere di collaborare con la giustizia in ambito civile lo dimostra la figura della *ficta confessio* contemplata, di solito, come mezzo di prova del processo civile (così, per es., l'art. 586 della Ley de Enjuiciamiento Civil in Spagna).

(27) Alla stessa soluzione giunge la più recente giurisprudenza della Corte Suprema degli Stati Uniti a proposito del Quinto Emendamento della Costituzione

miteremo ad indicare due ragioni: in primo luogo, la *privacy*, la libertà o la dignità, sono valori che risultano pregiudicati anche quando vengono estorte dichiarazioni in procedimenti civili o commerciali, ed in tali ambiti – insistiamo – non si pone in discussione l'esistenza di un dovere di dire la verità (28); ed, in secondo luogo, nel nostro sistema, i beni giuridici citati sono specificamente tutelati da altri precetti costituzionali (v. gr., gli artt. 1, 10, 15, e 18 della CE; e gli artt. 2, 3, 5, e 8 del ECHR) (29).

A nostro giudizio, il fondamento ultimo dei diritti in questione va cercato nel principio di presunzione di innocenza o, per meglio dire, in una delle sue manifestazioni: l'obbligo della prova spetta all'accusa. In effetti, sembra evidente che se chi accusa deve provare, cioè deve fornire gli elementi di prova che stanno alla base di un procedimento penale o amministrativo sanzionatorio, non è lecito trasferire sull'accusato l'onere di fornire le prove che lo incriminano (30).

Nordamericana: «The proposition that the Fifth Amendment protects private information obtained without compelling self-incriminating testimony is contrary to the clear statements of this Court that under appropriate safeguards private incriminating statements of an accused may be overheard and used in evidence, if they are not compelled at the time they were uttered», Katz v. United States, 389 U.S. 347, 354 (1967); Osborn v. United States, 385 U.S. 323, 329-330 (1966); e Berger v. New York, 388 U.S. 41, 57 (1967); cf. Hoffa v. United States, 385 U.S. 293, 304 (1966); «and that disclosure of private information may be compelled if immunity removes the risk of incrimination». Kastigar v. United States, 406 U.S. 441 (1972)» (Fisher v. United States, § 4-6).

(28) Una critica simile fa GOMEZ DEL CASTILLO: *El comportamiento procesal del imputado* ..., cit., pp. 37, 38

(29) La Corte Suprema degli Stati Uniti utilizza lo stesso argomento per negare al Quinto Emendamento Costituzionale la possibilità di proteggere la riservatezza delle informazioni richieste al cittadino. Così dichiara anche la Corte Suprema in Fisher v. United States: «The Framers addressed the subject of personal privacy directly in the Fourth Amendment. They struck a balance so that when the State's reason to believe incriminating evidence will be found becomes sufficiently great, the invasion of privacy becomes justified and a warrant to search and seize will issue. They did not seek in still another Amendment - the Fifth - to achieve a general protection of privacy but to deal with the more specific issue of compelled self-incrimination. [425 U.S. 391, 401]» (§ 4-6).

(30) Il principio di presunzione d'innocenza previsto dall'art. 24.2 C.E., costituisce, in effetti, una garanzia processuale che, secondo la giurisprudenza del Tribunale Costituzionale spagnolo – riassunta nella più volte citata STC 76/1990, del 26 aprile –, comporta: «che la sanzione sia basata su atti o mezzi probatori a carico o incriminanti della condotta rimproverata; che l'onere della prova ricada sull'accusa, dal momento che nessuno è costretto a provare la propria innocenza; e che qualunque dubbio in merito alle prove fornite, liberamente valutato dall'organo sanzionatorio,

Prova di quanto detto sono le pronunce della Corte di Giustizia della Comunità Europea [caso Orkem v. la Commissione (31)], del Tribunale Europeo dei Diritti Umani [caso Saunders v. United Kingdom (32)], ed, in maniera categorica, quello del Tribunale Costituzionale Spagnolo nella STC 161/1997 (33).

---

si deve tradurre in un provvedimento di assoluzione» (8° fondamento giuridico, B). Sul contenuto del principio di presunzione d'innocenza in ambito penale si veda, tra le altre, la STC 303/1993 (3° fondamento giuridico).

(31) Il Tribunale di Lussemburgo annullò determinate questioni che, nel corso di un'inchiesta nel settore dei termoplastici, la Commisione CE addusse alla "CdF Chimie, S.A." perché «the Commission may not compel an undertaking to provide it with answers which might involve an admission on its part of the existence of an infringement *which it is incumbent upon the Commission to prove*» (§ 35; il corsivo è nostro).

(32) Secondo quanto dichiara questa Sentenza, «the right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. In this sense the right is closely linked to the presumption of innocence contained in Article 6 para. 2 of the Convention (art. 6-2)» (§ 68, *in fine*). D'altra parte, sebbene nella Sentenza Funke c. Francia il Tribunale di Strasburgo non si pronunciò esplicitamente sul fondamento dei diritti al silenzio e a non autoincriminarsi, è significativo il commento di FROMMEL a proposito della stessa: «In its judgment, the Court does not explain the basis of the right to silence. It is probably based on the general principle that puts the burden of proof (*charge de la preuve*) on the plaintiff (*onus probandi incumbit actori*), a burden that has to be heavier in criminal cases for the prosecution than in civil cases for the plaintiff, because in criminal matters there is the presumption of innocence enshrined in Article 6 (2) of the Convention» («The European Court of Human Rights ...», cit., p. 2178).

(33) In effetti, dopo aver ricordato che per il Tribunale Europeo per i Diritti Umani «il diritto al silenzio ed il diritto a non autoincriminarsi, non espressamente previsti dall'art. 6 della Convenzione, fanno parte dello stesso diritto ad un processo equo e sono strettamente collegati al diritto alla presunzione di innocenza», il 5° fondamento giuridico della STC 161/1997 afferma: «la nostra Costituzione prevede specificamente i diritti a non pronunciare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevole, strettamente legati al diritto di difesa ed al diritto alla presunzione di innocenza, dei quali costituiscono una manifestazione concreta. Così da una parte, il silenzio costituisce una possibile strategia difensiva dell'imputato o di chi possa esserlo, o può garantire la futura elezione della suddetta strategia. Dall'altra parte, i diritti coinvolti nella presente questione si collegano anche ad una delle manifestazioni del diritto alla presunzione d'innocenza: quella che attribuisce all'accusa l'onere della prova; non ci si può liberare facilmente di quest'onere facendo ricadere sull'imputato l'obbligo di fornire gli elementi di prova che conducano alla sua incriminazione. Usando le parole della STC 197/1995, «l'esercizio dello *ius puniendi* dello Stato nelle sue diverse manifestazioni è soggetto al gioco della prova incriminante della condotta rimproverata e ad un procedimento in cui l'imputato possa esercitare il suo diritto alla difesa» (7° fondamento giuridico).

4. *La necessità di confrontare il dovere di contribuire con un concetto più ampio: il diritto a non autoincriminarsi*

Da quanto detto si deduce, quindi, chiaramente che la presunzione di innocenza e i diritti a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevole sono intimamente collegati (34), e costituiscono quello che si potrebbe definire – secondo la terminologia della STC 161/1997 - «garanzie contro l'autoincriminazione» (35). Ed è proprio questo collegamento che consiglia di confrontare il dovere di contribuire non soltanto – come si fa – con i diritti a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevole, ma con tutte le garanzie contro l'autoincriminazione o, per meglio dire, con quello che ne costituisce la sintesi e che il Tribunale Europeo per i Diritti Umani definisce *the right not to incriminate oneself* o *droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination* nella versione francese (36).

Le considerazioni precedenti permettono di determinare, già in forma precisa, quali siano i valori che si possono trovare coinvolti quando l'Amministrazione finanziaria esige informazioni dal cittadino: il dovere di contribuire ed il diritto a non autoincriminarsi. E per verificare se, in tali fattispecie si produca, come sostiene la dottrina spagnola, una collisione tra l'interesse fiscale ed il diritto a non autoincriminarsi, bisogna, anzitutto, delimitare il contenuto dei due beni costituzionalmente riconosciuti.

V. Delimitazione dei beni giuridici concorrenti. In particolare, il contenuto del diritto a non autoincriminarsi

1. *Le implicazioni del dovere costituzionale di concorrere alle spese pubbliche*

Sul significato del dovere alla contribuzione o, se si preferisce interesse fiscale, non è necessario procedere ad una approfondita spiegazio-

(34) Della stessa opinione, FALCON Y TELLA: *El carácter reservado* ..., cit., p. 6

(35) Il 6° fondamento giuridico della STC 161/1997, in effetti, qualifica come garanzie contro l'autoincriminazione i «diritti a non rilasciare dichiarazioni e a non confessarsi colpevole», così come quelli alla «proibizione di coercizione per il rilascio di elementi di prova che hanno o possano avere, in futuro, valore incriminante contro l'indagato, derivanti dal diritto di difesa e dal diritto alla presunzione di innocenza».

(36) Cfr. la Sentenza del 25 febbraio 1993 (Funke c. Francia), § 44; la Sentenza del 17 dicembre 1996 (Saunders c. Reino Unido), § 68; e la Sentenza dell'8 febbraio 1996 (Murray c. Reino Unido), § 41.

ne. È ben nota la dottrina che, riguardo alle conseguenze della tutela costituzionale di tali interessi, si è pronunciata in modo simile ai diversi Tribunali costituzionali europei. Il Tribunale Costituzionale spagnolo, la Corte Costituzionale italiana e il *Bundesverfassungsgericht*, hanno dichiarato che il dovere di contribuire alle spese pubbliche, il cui rigoroso compimento è indispensabile per rendere possibile il funzionamento stesso dello Stato (37), necessita l'attribuzione ai pubblici poteri dei mezzi necessari per la sua tutela, e determina la soggezione dei cittadini ad un dovere di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria. Allo stesso tempo, si ammette espressamente che l'esercizio dei suddetti poteri può, giustamente, rientrare nella sfera dei diritti fondamentali (38).

(37) La Corte Costituzionale italiana, per giustificare la limitazione – a volte la negazione – dei diritti dei cittadini costituzionalmente protetti ha fatto costante riferimento alla necessità di tutelare l'interesse generale alla riscossione dei tributi, che è condizione vitale per la comunità, perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi statali (C.C. 4 aprile 1963 n. 45, C.C. 19 novembre 1964 n. 91, C.C. 16 giugno 1965 n. 50, tra le prime). A questo riguardo, è curiosa la perspicace progressione individuabile nella giurisprudenza della Corte Costituzionale: si comincia affermando nelle prime Sentenze che l'interesse fiscale, non meno fondamentale di diritti come la tutela giudiziaria (Sentenza n. 91/1964), è protetto dalla Costituzione allo stesso modo di ogni altro diritto individuale (Sentenze n. 45/1963 e 91/1964). Da ciò si giunge a dire che riceve nella Costituzione una particolare tutela, in modo da configurarsi non come uno degli interessi indistinti affidati alla cura dell'amministrazione statale, ma come un interesse particolarmente differenziato (Sentenza n. 50/1965), per finire sostenendo che costituisce un interesse primario (...) costituzionalmente differenziato (...) ed esige una tutela particolare (Sentenza n. 164/1974).

(38) È sufficiente sottolineare, ancora una volta, le chiare parole del TC nella sua STC 110/1984: «sembra inutile ricordare che nel mondo attuale l'ampiezza e la complessità delle funzioni che assume lo Stato fa sì che le spese pubbliche siano così onerose che il dovere ad una contribuzione equa, per il suo sostentamento, risulti particolarmente impellente. Altrimenti si produrrebbe una distribuzione ingiusta del carico fiscale (...). Da ciò la necessità di un'attività istruttoria particolarmente vigile ed efficace, sebbene possa risultare a volte scomoda e molesta. (...) Ciò a fondamento dell'imposizione del dovere giuridico di collaborare con l'Amministrazione in quest'aspetto fondamentale del bene pubblico (...)» (3° fondamento giuridico). Vedi anche il 3° fondamento giuridico della STC 76/1990. Sulla stessa linea, il *Bundesverfassungsgericht* indicava, nella sua Sentenza del 21 aprile 1988 (*Wistra*, n. 8, 1988, 302 – 303): «lo Stato è obbligato a riscuotere effettivamente le entrate che gli spettano legalmente al fine di poter realizzare i suoi molteplici lavori. Per questo motivo si richiede l'uguale trattamento di tutti i soggetti gravati in attuazione dell'art. 3.1. GG. È, quindi, giusto che i soggetti gravati o le persone implicate in un procedimento tributario siano obbligati al rilascio di informazioni veritiere, senza considerare se in questo modo si scoprano reati o infrazioni» (*Bverf* GE 56, 37, 49).

2. *Il contenuto del diritto a non autoincriminarsi*

2.1. Una definizione del diritto a non autoincriminarsi

La chiarezza d'esposizione ci impone, anticipando la conclusione alla quale giungeremo, di stabilire sin da ora che il diritto a non autoincriminarsi è, a nostro giudizio, un diritto a non essere condannato o sanzionato per una informazione autoincriminante rilasciata coattivamente. Come si sarà notato, gli elementi più importanti della definizione che necessitano di una spiegazione minuziosa sono essenzialmente due. In primo luogo, il fatto – di straordinaria importanza, come vedremo, per la tesi che sosteniamo – che la garanzia si materializza, in ultima istanza, in un diritto a non essere condannato o sanzionato in base ad informazioni rilasciate ai poteri pubblici coattivamente, e non, come si ritiene di solito, in un diritto alla riservatezza dei suddetti dati o nel diritto a non rilasciarli. Aspetto, questo, – probabilmente il più polemico - che analizzeremo in ultima istanza. In secondo luogo, occorre che vi siano alcuni presupposti per invocare il diritto: l'informazione, in effetti, deve essere stata ottenuta dal pubblico potere tramite l'esercizio della coazione, deve essere *rilasciata* dal soggetto sottoposto a coazione, ed inoltre, deve avere, in ogni caso, natura autoincriminante. Dedichiamo le successive riflessioni alla spiegazione di ciascun requisito e, quindi, del contenuto essenziale del diritto.

2.2. I caratteri dell'informazione il cui utilizzo ai fini penali ed amministrativo-sanzionatori viola il diritto a non autoincriminarsi

2.2.1. Il diritto a non autoincriminarsi impedisce il sanzionamento o la condanna in base ad una informazione autoincriminante rilasciata coattivamente

In primo luogo, come avverte il Tribunale Costituzionale Spagnolo (v. gr., SSTC 170/1990, 24/1992 e 172/1992), il diritto a non autoincriminarsi vieta unicamente la condanna o il sanzionamento di un soggetto in base ad una informazione rilasciata forzatamente. Da cui si deduce, evidentemente, che là dove i dati autoincriminanti vengano rilasciati volontariamente non è possibile riconoscere la violazione di questa garanzia costituzionale, giacché, a differenza di altri diritti fondamentali, il diritto a non autoincriminarsi ha carattere rinunciabile (39).

(39) In questo senso, tra le altre le SSTC 36/1983, 103/1985, 22/1988, 24/1992, 170/1990 e 172/1992, e gli AATC 681/1984, 21/1985, 840/1986 e 174/1990.

Al momento non possiamo soffermarci ad approfondire le caratteristiche che deve presentare la coercizione affinché si possa invocare il diritto a non autoincriminarsi. Sarà sufficiente dire che la coercizione può essere fisica o psichica (40), e deve essere in ogni caso esogena, pubblica (41), praticata dopo la realizzazione dell'illecito (42) e di intensità sufficiente a costringere il soggetto a rilasciare un'informazione che, altrimenti, non avrebbe rivelato (43). Come si deduce dalla giurisprudenza del Tribunale Europeo per i Diritti Umani (casi Funke c. Francia e Saunders c. United Kingdom), tutti questi caratteri si possono riscontrare nella coazione tipica in ambito tributario: l'ammonimento per mezzo di sanzioni pecuniarie (44).

(40) Si è pronunciata in questo senso la Corte Suprema degli Stati Uniti in Fisher v. United States: «The Court has held repeatedly that the Fifth Amendment is limited to prohibiting the use of "physical or moral compulsion" exerted on the person asserting the privilege», Perlman v. United States, 247 U.S. 7, 15 (1918); Johnson v. United States, 228 U.S. 457, 458 (1913); Couch v. United States, supra, at. 328, 336. See also Holt v. United States, 218 U.S. 245, 252-253 (1910); United States v. Dionisio, 410 U.S. 1 (1973); Schmerber v. California, 384 U.S. 757, 765 (1966); Burdeau v. McDowell, 256 U.S. 465, 476 (1921); California Bankers Assn. v. Shultz, 416 U.S. 21, 55 (1974)» (§ 1,2).

(41) In effetti, come abbiamo detto, in un approccio all'art. 24.2 C.E., non è possibile rendere conto della motivazione che, in maniera più o meno intensa, spinge un soggetto ad autoincriminarsi: costatato che non è esistita coazione di nessun tipo da parte dei poteri pubblici per facilitare l'informazione incriminante, non serve occuparsi, e tantomeno rendere noti, i vari motivi del comportamento del soggetto. Così dichiara l'ATC 174/1990, del 23 aprile.

(42) Se la coazione, per ottenere l'informazione che si rivela autoincriminante, si esercitasse prima della realizzazione della condotta punibile, non si metterebbe, il soggetto, nella difficile situazione di rilasciare la prova dell'illecito oppure di vedersi inflitta una sanzione per il mancato rilascio in quanto, nel momento in cui si esercita la coazione, l'informazione manca di rilevanza autoincriminante. In tale unica ipotesi, il diritto a non autoincriminarsi esclude l'utilizzo dell'informazione rilasciata come prova ai fini di un sanzionamento.

(43) Manca, per esempio, di una tale intensità l'esplicita avvertenza all'interrogato, nell'ipotesi che esistano indizi sufficienti del fatto che abbia commesso un illecito, che il suo rifiuto a rilasciare dichiarazioni può essere usato contro di lui. Così dichiara la Sentenza del Tribunale Europeo per i Diritti Umani dell'8 febbraio 1996 (caso Murray c. United Kingdom). Si veda specialmente il suo § 50.

(44) In effetti, come è noto, la Sentenza del 25 febbraio 1993 (caso Funke v. Francia) dichiarò inapplicabili le sanzioni imposte al signor Funke per aver rifiutato di rilasciare ai pubblici poteri informazioni a carattere autoincriminante. Allo stesso modo, la Sentenza del 17 dicembre 1996 (caso Saunders v. United Kingdom) dichiarò

Una volta stabilita la legalità costituzionale della testimonianza autoincriminante volontaria, il problema, all'atto pratico, è che non è sempre possibile determinare quando l'informazione sia stata fornita per una volontà propria o quando sia avvenuto in seguito a forzatura. A tale riguardo, dobbiamo chiarire, innanzitutto, che nei casi per i quali la legge non prevede la possibilità di costringere il soggetto a collaborare con i pubblici poteri, deve sussistere, a favore di questi, una premessa *iuris tantum* che indichi che i dati sono stati rilasciati volontariamente (ATC 479/1987) (45). Invece, in procedimenti, come quello di ispezione tributaria, per i quali la legge stabilisce l'obbligo di collaborare con il pubblico potere fornendo dati che potrebbero essere autoincriminanti, sebbene non si possa escludere *a priori* il carattere della volontarietà, si deve necessariamente partire dal presupposto, *iuris tantum*, che l'informazione è stata rilasciata in seguito a coercizione (46). Così si è pronunciato il Tribunale Europeo per i Diritti Umani nel caso Saunders c. United Kingdom (47). In tali casi sarà l'Amministrazione a dover provare la volontarietà del soggetto a collaborare al margine delle esigenze legali.

2.2.2. Il diritto a non autoincriminarsi sortisce effetti relativi all'informazione rilasciata coattivamente

La presenza di coercizione pubblica è condizione necessaria ma non sufficiente affinché si possa applicare il diritto a non autoincriminarsi. In secondo luogo, l'informazione autoincriminante deve essere stata rilasciata. Come abbiamo precedentemente indicato, i diritti a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevole

---

inapplicabile la condanna imposta al Signor Saunders in base alle informazioni rilasciate sotto la minaccia di sanzioni in caso di mancata collaborazione.

(45) Si veda il suo 3° fondamento giuridico.

(46) Nello stesso senso, FALCÓN Y TELLA, R.: *El carácter reservado* ..., cit., pp. 6, 7.

(47) Così si deduce chiaramente dal seguente estratto della menzionata sentenza: "It has not been disputed by the Government that the applicant was subject to legal compulsion to give evidence to the inspectors. He was obliged under sections 434 and 436 of the Companies Act 1985 (see paragraphs 48-49 above) to answer the questions put to him by the inspectors in the course of nine lengthy interviews of which seven were admissible as evidence at his trial. A refusal by the applicant to answer the questions put to him could have led to a finding of contempt of court and the imposition of a fine or committal to prison for up to two years (see paragraph 50 above) and it was no defence to such refusal that the questions were of an incriminating nature" (&70).

si fondano su una delle manifestazioni del principio di presunzione di innocenza: chi accusa deve provare, cioè deve fornire le prove che consentano di infliggere una condanna o irrogare una sanzione. E se chi accusa deve anche fornire le prove a carico è evidente – come afferma la STC 161/1997 – che non può far ricadere sull'accusato l'obbligo di rilasciare le prove che ne causino una autoincriminazione (48). Da questa affermazione del Tribunale crediamo possano derivare due conseguenze, che andiamo ad esporre.

A) Il diritto può essere invocato soltanto quando l'informazione è stata rilasciata: la necessità di distinguere tra *rilasciare* una dichiarazione ed essere obbligato a *sottostare* alla ricerca di una prova (49).

Prima conseguenza sarebbe che, mentre l'accusato non può essere obbligato a fornire una prova, ha però l'obbligo di sottostare all'attività probatoria, nel senso di essere obbligato a subire l'attività di chi ha l'obbligo di provare, nel nostro caso, l'Amministrazione finanziaria. Per questo motivo il Tribunale Costituzionale Spagnolo (50) ed il Tribunale Europeo per i Diritti Umani (51) hanno affermato che «il controllo del tasso alco-

(48) Effettivamente, come sottolinea la Sentenza citata, giacché una delle manifestazioni del diritto alla presunzione di innocenza attribuisce all'accusa l'onere della prova, «quest'onere non si può far ricadere sull'imputato obbligandolo a fornire elementi di prova che comportino un'autoincriminazione» (5° fondamento giuridico, *in fine*). Nello stesso senso si veda il caso Orkem v. Commissione del Tribunale di Giustizia della Comunità Europea, § 35, citato in una nota precedente.

(49) Nella versione spagnola vengono utilizzati i termini *aportar* e *soportar*. Abbiamo ritenuto opportuno tradurli rispettivamente con *rilasciare una dichiarazione*, intendendo l'obbligo di *contribuire* all'attività probatoria e *sottostare alle ricerche*, nel senso di essere obbligato a *subire* l'attività probatoria (*n.d.t.*).

(50) Si vedano le SSTC 103/1985, 107/1985, 252/1994, 207/1996 e, in maniera particolarmente esplicita, la STC 161/1997, secondo la quale, le citate prove «non costituiscono un obbligo all'autoincriminazione, nel senso che sostengano o possano sostenere direttamente (...) la sua imputazione penale o amministrativa».

(51) In effetti, nella Sentenza del 17 dicembre 1996 (caso Saunders v. United Kingdom), il Tribunale Europeo per i Diritti Umani dichiarava che «the right not to incriminate oneself as commonly understood in the legal systems of the Contracting Parties to the Convention and elsewhere, it does not extend to the use in criminal proceedings of material which may be obtained from the accused through the use of compulsory powers but which has an existence independent of the will of the suspect such as, inter alia, documents acquired pursuant to a warrant, breath, blood and urine samples and bodily tissue for the purpose of DNA testing» (§ 69).

lico, il riconoscimento in un confronto, o gli interventi corporei come il prelievo del sangue, delle urine, di capelli» (52), non contrastano, in linea di principio, con gli artt. 24.2 C.E. e 6 ECHR, giacché in tali casi, per espressione del massimo interprete della nostra Costituzione, ai soggetti non sarebbe richiesto il rilascio di una manifestazione di volontà o di una dichiarazione in cui si riconosce la colpevolezza (SSTC 76/1990, fondamento giuridico 10, e 103/1985, 3° fondamento giuridico), dove per dichiarazione si intende il «riconoscimento o l'interpretazione di determinati fatti o la valutazione degli stessi» (STC 161/1997, 7° fondamento giuridico).

Questa dottrina giurisprudenziale non è stata esente da critiche. Sebbene non siano mancate tesi estreme che sostengano che l'art. 24.2 C.E. stabilisca, a carattere generale, un diritto a non collaborare incompatibile con qualunque forma di collaborazione con i poteri pubblici prima descritti (53), la maggioranza degli autori ha, espressamente o tacitamente, distinto la collaborazione attiva – cioè quella che necessita di una certa attività, di una azione positiva o di un comportamento positivo del soggetto (ad es., la presenza in un confronto di riconoscimento o, più chiaramente, l'espirazione d'aria in un controllo del tasso alcolico) – dalla collaborazione passiva – che richiede al soggetto soltanto un'attitudine passiva, un "sopportare" gli interventi passivamente (ad es., analisi del sangue o delle urine) –, al fine di concludere che soltanto la seconda forma di collaborazione forzata dei poteri

(52) Allo stesso modo la Corte Suprema degli Stati Uniti ha dichiarato chiaramente: «It is also clear that the Fifth Amendment does not independently proscribe the compelled production of every sort of incriminating evidence but applies only when the accused is compelled to make a testimonial communication that is incriminating. We have, accordingly, declined to extend the protection of the privilege to the giving of blood samples, Schmerber v. California, 384 U.S. 757, 763-764 (1966); 10 to the giving of handwriting exemplars, Gilbert v. California, 388 U.S. 263, 265-267 (1967); voice exemplars, United States v. Wade, 388 U.S. 218, 222-223 (1967); or the donning of a blouse worn by the perpetrator, Holt v. United States, 218 U.S. 245 (1910)» (§ 12).

(53) Questa è, effettivamente, la tesi sostenuta da ENRIQUE RUIZ VADILLO nel *Voto Particolare* riguardo alla STC 161/1997; della stessa opinione FERNANDO GARCIA – MON e GONZALEZ REGUERAL.

Secondo l'art. 90.2 LOTC il Presidente ed i Magistrati del Tribunale potranno esprimere in un *voto particolare* la loro opinione discrepante rispetto alla pronuncia, sia per quanto riguarda la decisione che per ciò che l'ha indotta. I voti particolari fanno parte della risoluzione e, in caso di sentenze o di dichiarazioni, saranno pubblicati con le stesse nel *"Boletín Oficial del Estado"*. Tale figura può essere equiparata alle *Dissenting opinions* della *Supreme Court* degli Stati Uniti *(n.d.t.)*.

pubblici non sarebbe in contrasto con le garanzie specificate dall'art. 24.2 C.E (54).

Dal nostro punto di vista, invece, ha ragione la Sentenza STC 161/1997 quando afferma che le indagini corporee, come l'espirazione d'aria, il prelievo di sangue o l'analisi delle urine, non possono dar luogo ad un'autoincriminazione «indipendentemente dal fatto che la loro meccanica concreta non richieda un comportamento esclusivamente passivo» (7° fondamento giuridico). Siamo convinti che le garanzie *ex* art. 24.2 C.E. non impediscono al pubblico potere di richiedere agli imputati un certo grado di collaborazione nella ricerca delle prove della commissione di illeciti penali o amministrativi. Il suddetto precetto richiede solamente – ripetiamo – che sia il pubblico potere a reperire le prove alla base di una condanna o di una sanzione, tranne, naturalmente, nei casi di confessione spontanea dei trasgressori. È evidente, invece, che in molte occasioni, specialmente quando l'attività di ricerca si svolge sul corpo stesso dell'imputato, le perizie tecniche possono essere realizzate soltanto con la partecipazione, passiva o attiva, dello stesso. Il problema che nasce quando tale intervento non risulta necessario all'accusa per fornire prove, e contravviene alle garanzie di cui all'art. 24.2 C. E., si può risolvere se condividiamo questa affermazione: è possibile parlare di apporto di prove soltanto quando il pubblico potere viene messo a conoscenza, direttamente dall'interessato, di dati incriminanti che gli erano precedentemente sconosciuti. Ciò stabilito, la linea divisoria tra la collaborazione contraria all'art. 24 C.E. e quella che non violi tali principi è chiara: le garanzie contro l'autoincriminazione risulteranno applicabili soltanto quando, al momento di portare a termine l'attività probatoria, le prove saranno alla portata del pubblico potere, e la richiesta di collaborazione si fa esclusivamente tenendo conto del principio di proporzionalità. Si pensi, ancora una volta, a tutti quei casi per i quali l'attività probatoria va realizzata sul corpo del sospetto o accusato. Quando il cittadino è a disposizione degli agenti dell'autorità ed essi, al fine, ad es., di comprovare se superi il tasso alcolico legalmente autorizzato o guidi sotto gli effetti di una qualsiasi droga, gli richiedono un determinato comportamento attivo o passivo – soffiare, urinare in un recipiente o mostrare il suo braccio immobile –, l'unica ragione di tale richiesta è la salvaguar-

(54) In questo senso, ASENCIO MELLADO: *Prueba prohibida y prueba preconstituida*, cit., pp. 123, 126 143, 144; MONER MUÑOZ, E.: «Las intervenciones corporales», in AA.VV: *Las restricciones de los derechos fundamentales de la persona en el proceso penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993, pp. 169, 170 e 178; e VÁZQUEZ SOTELO, J.L.: *Presunción de inocencia del imputado e íntima convicción del Tribunal*, Ed. Bosch, Barcellona, 1984, p. 226.

dia del principio di proporzionalità per evitare l'utilizzo di strumenti che gravino maggiormente sui diritti del cittadino (integrità fisica, intimità, libertà). Le prove che dovrebbero trovarsi sul corpo dell'indagato, nell'aria dei suoi polmoni, nel suo sangue, nelle sue urine, hanno – come ha detto il Tribunale di Strasburgo, nel caso Saunders c. United Kingdom – *an existence independent of the will of the suspect* (§ 69), e sono alla portata del pubblico potere, giacché è sufficiente adottare mezzi di forza (ad es., trattenere il soggetto mentre gli si preleva il sangue), al fine di ottenerle. L'unica ragione per cui l'Amministrazione non accede direttamente alla prova tramite l'adozione di tali mezzi è perché il principio di proporzionalità lo impedisce.

Come si sarà compreso, questa distinzione ha grande importanza nell'ambito dei procedimenti tributari. Effettivamente, quando i soggetti e gli organi dell'Amministrazione finanziaria richiedano forzatamente ad es., al soggetto passivo, il rilascio di documenti contabili dei quali presume o conosce con certezza l'esistenza, in realtà si estorcono informazioni che non erano alla portata del pubblico potere al momento della richiesta. Ciò è differente dal caso in cui, ad es. in seguito all'apposizione di sigilli in un determinato locale si richieda la consegna dei documenti che si trovano a vista – cioè alla portata del pubblico potere – su un determinato scaffale. Ci occuperemo di tale fattispecie successivamente.

B) La inopportunità di distinguere tra "dichiarare" e "rilasciare" informazioni agli effetti del diritto a non autoincriminarsi. Il problema del rilascio di documenti autoincriminanti

A nostro giudizio, dall'affermazione della STC 161/1997: «l'accusato non ha il dovere di fornire elementi di prova incriminatori», si può dedurre anche che, agli effetti del diritto a non autoincriminarsi, manca di importanza il mezzo – verbale o documentale – utilizzato per fornire l'informazione. In altri termini, siamo convinti che anche la condanna, o sanzione, in base ad un'informazione autoincriminante, contenuta in documenti (libri, registri, contabilità) rilasciati sotto coazione, può ledere il diritto a non autoincriminarsi.

Questa è, dunque, la conclusione alla quale giunge il Tribunale Europeo per i Diritti Umani nella Sentenza Funke c. Francia, nella quale, come si è già detto, il Tribunale annullò la sanzione imposta ad un cittadino che non aveva rilasciato alle autorità doganali i documenti richiesti (in concreto, gli estratti di diversi conti all'estero e la documentazione riguardante l'acquisto di un appartamento in Germania) in quanto contrastante il diritto a non autoincriminarsi. Tesi questa che, a nostro parere, – nonostante quanto fatto notare dal giudice MARTENS nella sua

Dissenting Opinion alla Sentenza Saunders c. United Kingdom, con la quale concorda il giudice KURIS (55) – non contrasta con quanto stabilito più tardi dallo stesso Tribunale nella Sentenza Saunders v. United Kingdom. Tale Sentenza, segnalando – in *obiter dicta* – che il diritto a non pronunciare dichiarazioni contro la propria persona «non si estende all'utilizzo, in un procedimento penale, del materiale che si può ottenere dall'accusato con l'utilizzo di mezzi coattivi» come accade, *inter alia*, «con i documenti ottenuti grazie ad un provvedimento giudiziario» (§ 69), non faceva altro che distinguere, come noi stessi abbiamo fatto, i casi nei quali si interroga un soggetto in merito all'esistenza, la localizzazione, o il contenuto di documenti incriminanti (cioè si richiede fornire una prova), dai casi per i quali, in seguito all'apertura ed alla registrazione di un domicilio o di un negozio, i poteri pubblici trovano ed ispezionano o sequestrano una determinata documentazione incriminante (cioè, si richiede di sottostare alla ricerca di una prova).

Alla stessa conclusione (con diverse sfumature) giunge la Corte Suprema degli Stati Uniti nelle Sentenze Fisher v. Stati Uniti (56) e Stati Uniti v. Doe (57). Provvedimenti nei quali il Tribunale nordamericano segnalò che il rilascio di documenti autoincriminanti può violare il Quinto Emendamento nei casi in cui l'atto della consegna abbia tacitamente carattere «testimoniale o comunicativo», vale a dire, implichi tacitamente il riconoscimento dell'esistenza di tali documenti, e che essi sono in pos-

(55) La *Dissenting Opinion* dichiara: «both under the Fifth Amendment to the United States Constitution (8) and under the case-law of the Court of Justice of the European Communities (9) there is a right to remain silent, but in principle not a right to refuse to hand over documents, let alone an absolute right to do so» (§ 11). «It is, however, at least open to doubt whether the Court in paragraph 69 of its present judgment has not – implicitly, without saying so openly, let alone without adducing cogent reasons for doing so – overruled Funke and essentially converted to the more restricted doctrine adopted inter alia by the Court of Justice of the European Communities. In this context it is significant that paragraph 69 refers to how the privilege against self-incrimination is understood "in the legal systems of the Contracting States and elsewhere". What is more important is that, whilst the first sentence of paragraph 69 seems to amalgamate the privilege against self-incrimination with the right to remain silent, the second sentence seems to imply that - contrary to Funke – the privilege does not comprise the power to refuse to hand over incriminating documents nor that to prevent the use of such documents, obtained under compulsion, in criminal proceedings. I confess that I fail to see any other possible construction of paragraph 69 so that I presume that the above interpretation is correct» (§ 12).

(56) Cfr. *Supreme Court Reporter*, 425 U.S. 391 – 433.

(57) Cfr. *Supreme Court Reporter*, 465 U.S. 605 – 623.

sesso dell'inquisito e sono esattamente quelli richiesti. Ciò non avverrà, ad es., nel caso in cui un funzionario dell'Amministrazione finanziaria, nel corso dell'accesso e della verifica in un locale (previamente sigillato) ordini al contribuente la consegna di libri contabili che si trovano a vista su un determinato scaffale. È evidente, in effetti, che, indipendentemente dal fatto che tali libri possano contenere dati incriminanti per il soggetto, il mero rilascio non avrebbe alcun carattere testimoniale o comunicativo in quanto non comporterebbe né la localizzazione dei libri (che già si trovano alla portata del funzionario), né la denuncia di chi li ha compilati. Non si sta rafforzando la certezza o la falsità di quanto risulti scritto, né si sta fornendo nessun'altra informazione di un qualche interesse. Invece, quando un funzionario richiede, con la forza, al contribuente di esibire una certa contabilità, della cui esistenza ha certezza, ad es., grazie alle informazioni rilasciate dai lavoratori dell'azienda stessa, il solo atto della consegna comporterebbe, in maniera tacita, primo, la conferma della sua stessa esistenza; secondo, che la suddetta contabilità sia in possesso del contribuente; e terzo, che il contribuente crede che la documentazione contabile rilasciata sia quella specificamente stabilita dalla richiesta. E questa è una tacita dichiarazione dall'indubbio contenuto incriminante che deve godere della protezione del diritto a non autoincriminarsi.

Vero è che, come hanno detto alcuni autori spagnoli, il Tribunale nordamericano, nella sua Sentenza Shapiro v. Stati Uniti (58), stabilisce, con la dottrina definita *required records*, una vera e propria eccezione al Quinto Emendamento. Secondo tale regola, quando in virtù di una norma che lo prevede – per esempio, le norme tributarie – i pubblici poteri richiedano ad un cittadino l'esibizione di libri, archivi, o documenti, l'interessato non potrebbe invocare il Quinto Emendamento per rifiutare la richiesta. Secondo quanto afferma la migliore dottrina nordamericana (59), però, questa teoria è stata attenuata dalle Sentenze del Dipartimento per i Servizi Sociali della città di Baltimora: *Baltimore City Department of Social Services v. Bouknight* (60) e Stati Uniti v. Freed (61). In tali sentenze si afferma che, sebbene in questi casi non si possa rifiutare la con-

(58) Cfr. *Supreme Court Reporter*, 335 U.S. 1 (1948).

(59) AA.VV.: *McCormick on Evidence*, West Publishing Co., St. Paul, Minn., 1992, pp. 216-219.

(60) 493 U.S. 549 (1990)

(61) 401 U.S. 601 (1971).

segna di documenti appellandosi al Quinto Emendamento, l'accusa non può utilizzare gli stessi documenti, contro il soggetto, in un successivo processo penale. In ogni caso, a parer nostro, è chiaro che l'eccezione *required records* non trova spazio nel nostro Diritto, giacché, come ha sottolineato il Tribunale Europeo per i Diritti Umani nella Sentenza Saunders v. United Kingdom, il diritto a non autoincriminarsi è un diritto assoluto che non ammette alcun tipo di eccezione, essendo applicabile «relativamente a tutti gli illeciti eccezion fatta per nessuno, dal più semplice al più complesso» (§ 74).

Infine, come dicevamo all'inizio, il Tribunale Costituzionale spagnolo, nella più volte citata STC 76/1990, ha contestato in maniera radicale che la presentazione di documenti autoincriminanti, in particolare di natura contabile, possa violare il diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona. Sebbene non imposti il problema esattamente in questi termini, riguardo alla tesi sostenuta dalla Corte Suprema degli Stati Uniti, il Tribunale costituzionale spagnolo rileva che la dichiarazione, agli effetti della suddetta garanzia costituzionale, comprende unicamente le manifestazioni espresse – mai tacite – di volontà o conoscenza (62). Senza dubbio, oltre a ricordare la contraddizione di questa posizione rispetto a quella difesa dal Tribunale di Strasburgo, conviene mettere in risalto che quanto non è stato espressamente rigettato dalla STC 76/1990 (a nostro giudizio, senza eccessivi problemi, riproposto dalla STC 161/1997) è che l'utilizzo a scopo punitivo di documenti incriminanti, forniti da un soggetto, possa violare il principio di presunzione di innocenza. Principio che, tutelato di fronte a qualsiasi "rilascio" coattivo di prove autoincriminanti – possa o non qualificarsi, il suddetto rilascio, come

(62) Si pronuncia allo stesso modo il Tribunale di Giustizia CE nella Sentenza del 18 ottobre 1989 (caso Orkem c. Comisión de las Comunidades Europeas); che, come abbiamo già detto, fu pronunciata riguardo alla liceità delle domande poste dalla Commissione CE all'ente "CdF Chimie, S.A." durante un'inchiesta nel settore dei termoplastici per la verifica di attività che contravvenivano all'art. 85.1 del Trattato CE. Sebbene tale Sentenza giunse alla conclusione che «the Commission may not compel an undertaking to provide it with answers which might involve an admission on its part of the existence of an infringement which it is incumbent upon the Commission to prove» (§ 35), giacché sarebbe violato il «diritto di difesa», dichiarò anche che «the Commission is entitled, in order to preserve the useful effect of Article 11 (2) and (5) of Regulation No 17, to compel an undertaking to provide all necessary information concerning such facts as may be known to it and to disclose to it, if necessary, such documents relating thereto as are in its possession, even if the latter may be used to establish, against it or another undertaking, the existence of anti-competitive conduct, it may not, by means of a decision calling for information, undermine the rights of defence of the undertaking concerned» (§ 34).

"dichiarazione" – costituisce, come abbiamo visto, una delle garanzie contro l'autoincriminazione.

2.2.3. Il diritto a non autoincriminarsi è applicabile soltanto nei casi in cui sia stata fornita una informazione autoincriminante

È evidente che affinché si possa applicare il diritto a non autoincriminarsi occorre che sia stata fornita una informazione autoincriminante: ciò, a nostro giudizio, accade quando concorrono le tre circostanze che esaminiamo qui di seguito.

In primo luogo, l'informazione deve essere utile al fine della comminazione di una pena o di una sanzione amministrativa: non è sufficiente, infatti, che tali informazioni abbiano soltanto un carattere potenzialmente e genericamente lesivo. Come ha fatto notare il Tribunale Costituzionale spagnolo, laddove non è in gioco lo *ius puniendi* dello Stato, non si possono invocare le garanzie processuali dell'imputato. Certamente, una parte della dottrina spagnola a favore dell'applicazione del diritto in questione nei procedimenti tributari d'accertamento e verifica, fonda le proprie tesi sul fatto che, lo stesso Tribunale Costituzionale, ha previsto l'applicazione, in alcune fattispecie, del principio di presunzione di innocenza anche in procedimenti non penali né amministrativi sanzionatori; ciò, in particolare, in procedimenti civili e, soprattutto, in processi di lavoro in merito a possibili licenziamenti (63). Però questi autori non dicono che tale posizione è stata espressamente abbandonata dal Tribunale Costituzionale spagnolo con la STC 6/1988, alla quale sono seguite numerose decisioni di pari orientamento (tra le altre, SSTC 81/1988, 30/1992, 27/1993, ecc.).

Agli effetti del diritto a non autoincriminarsi, risulta totalmente indifferente che l'informazione possa cagionare una condanna penale o una sanzione amministrativa, in quanto anche per quest'ultima ipotesi, risultano applicabili quasi tutte le garanzie processuali, come rendono manifesto il Tribunale Europeo per i Diritti Umani [Sentenze dell' 8 giugno 1976 (caso Engel v. Netherlands), 21 febbraio 1984 (caso Ozturk v. Germany), 28 giugno 1984 (caso Campbell and Fell v. United Kingdom) e 25 agosto 1987 (casi Lutz, Englert and Nolkenbockhoff)] (64), ed il

(63) In effetti, a dimostrazione dell'orientamento del TC che dichiara applicabile la presunzione d'innocenza in procedimenti civili e di lavoro in cause di licenziamento si possono indicare le SSTC 13/1982, 36/1985 e 37/1985, e gli AATC 569/1984, 885/1985 e 1164/1987, tutte citate nel testo.

(64) *European Court of Human Rights*, Engel v. Netherlands, Sentenza dell'8

Tribunale Costituzionale spagnolo (in tutte le SSTC 18/1981, 77/1983 e 197/1995).

Da quanto abbiamo detto si può già dedurre che le garanzie contro l'autoincriminazione non sono applicabili in un procedimento di liquidazione tributaria *stricto sensu*.

In secondo luogo – in contrasto con quanto sembra sostenere FROMMEL (65) – l'informazione rilasciata deve essere utile al fine di condannare o sanzionare chi la fornisce, cioè l'informazione deve avere carattere autoincriminante. Così si sono pronunciati chiaramente il nostro Tribunale Costituzionale [ad es., STC 161/1997 (66)] e, già da molto tempo, il Tribunale Supremo degli Stati Uniti [ad es., caso Johnson v.

giugno 1976, serie A. vol. 22; Öztürk v. Germany, Sentenza del 21 febbraio 1984, Serie A, vol. 73; Campbell and Fell v. United Kingdom, Sentenza del 28 giugno 1984, Serie A, vol. 80; Lutz, Englert and Nölkenbockhoff v. Germany, Sentenza del 25 agosto 1987, Serie A, vol. 123. Nella Sentenza del caso Öztürk si fa notare che: «The Court was confronted with a similar issue in the case of Engel and others, which was cited in argument by the representatives» (§ 48). «The Convention is not opposed to States, in the performance of their task as guardians of the public interest, both creating or maintaining a distinction between different categories of offences for the purposes of their domestic law and drawing the dividing line, but it does not follow that the classification thus made by the States is decisive for the purposes of the Convention» (...). «The Convention is not opposed to the moves towards "decriminalisation" which are taking place - in extremely varied forms – in the member States of the Council of Europe. The Government quite rightly insisted on this point. Nevertheless, if the Contracting States were able at their discretion, by classifying an offence as "regulatory" instead of criminal, to exclude the operation of the fundamental clauses of Articles 6 and 7 (art. 6, art. 7), the application of these provisions would be subordinated to their sovereign will» (Öztürk v. Germany, Judgment of 21 February 1984, Series A, vol. 73, § 49).

(65) Per l'autore citato, dalla Sentenza Funke c. Francia si apprende che «the right to silence may be invoked not only to avoid self-incrimination, but also for other motives as, for example, the desire to avoid incriminating others», FROMMEL: *The European Court of Human Rights* ..., cit., p. 2195).

(66) In conformità con il principio di presunzione d'innocenza – secondo la STC 161/1997 – l'onere della prova «non si può trasferire facilmente, facendo ricadere sull'imputato l'obbligo di fornire gli elementi di prova che comportino un'autoincriminazione» (5° fondamento giuridico). «Maggiore ampiezza ha il divieto di coazione per ottenere elementi di prova che hanno o potrebbero avere, in futuro, valore incriminante per l'interrogato». Le «garanzie contro l'autoincriminazione si riferiscono in quest'ambito – prosegue – soltanto alle dichiarazioni dell'imputato vero o presunto che hanno un contenuto direttamente incriminante». «Quindi, come indicano il prefisso e il sostantivo che manifestano la garanzia di autoincriminazione, la stessa garanzia si riferisce unicamente alle dichiarazioni di contenuto direttamente incriminante» (6° fondamento giuridico).

Stati Uniti (67)]. Si deduce chiaramente che l'utilizzo, con effetto punitivo, contro un contribuente, di dichiarazioni fornite da terzi, obbligati a collaborare secondo le norme tributarie, non viola il diritto a non autoincriminarsi.

2.3. *Il mero rilascio coattivo di dichiarazioni autoincriminanti non viola l'art. 24.2 C.E.*

È questo l'ultimo degli elementi che abbiamo interesse a sottolineare nella definizione del diritto in questione: non si tratta – come di solito riconosce la dottrina – di una garanzia processuale che si traduce nella possibilità di non fornire, se non si desidera, dichiarazioni autoincriminanti, ma di un diritto a che i dati relativi alla commissione di illeciti penali o amministrativi, se rilasciati dal cittadino in seguito a coazione del pubblico potere, non siano impiegati per condannarlo o sanzionarlo. Si tratta di una conclusione molto importante per spiegare la tesi che sosteniamo, che deriva direttamente da quello che abbiamo riconosciuto come fondamento ultimo dei diritti a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevole: il principio della presunzione di innocenza.

Secondo quanto più volte evidenziato dal Tribunale Costituzionale, in effetti, se non vi è stata dichiarazione di colpevolezza, seguita da condanna o sanzione, non è possibile parlare di violazione della presunzione di innocenza (68). È proprio questa la ragione per cui il massimo in-

(67) «A party is privileged from producing evidence but not from its production», Johnson v. Stati Uniti, 228 U.S., 458, 33 S. Ct., 572, 57 L.Ed., 920 (1913). Si segue lo stesso orientamento in Solomon Fisher v. United States: «The Court has held repeatedly that the Fifth Amendment is limited to prohibiting the use of "physical or moral compulsion" exerted on the person asserting the privilege».

(68) «Non sarà riconosciuta la presunzione d'innocenza – ha detto il Tribunale Costituzionale –, nei casi in cui si dichiara la colpevolezza senza prove o a prescindere da queste» (STC 2/1984, 3° fondamento giuridico). Così, «se non vi è sanzione non è possibile parlare di colpa o d'innocenza. Né, pertanto, si può parlare di una tale presunzione che si riferisce soltanto alla esistenza di prove relativamente ad una condotta che, legalmente riconosciuta come non lecita, si imputa al soggetto» (STC 42/1989, 4° fondamento giuridico; ATC 657/1987). Più chiaramente indicava la STC 71/1994: la presunzione di innocenza «garantisce che nessuno venga condannato o sanzionato se non dopo un'attività probatoria nella quale, tramite prove lecitamente ottenute e fatte valere in giudizio, si raggiunge la razionale convinzione della colpevolezza»; la suddetta garanzia comporta «un limite all'esercizio dello *ius puniendi* dello Stato», cosicché, «la presunzione di innocenza può essere violata soltanto dalla condanna senza prove o su prove irregolarmente ottenute o fatte valere nella causa senza garanzie» (7° fondamento giuridico).

terprete della Costituzione, ad esempio, ha rifiutato il fatto che il mero procedimento giuridico (69), l'applicazione di misure cautelari (70), la carcerazione preventiva (71) o anche la decisione di estradizione (72) possano violare la presunzione di innocenza.

Dunque, se la presunzione di innocenza può essere violata soltanto quando esiste una dichiarazione di colpevolezza alla quale segue una condanna e, come abbiamo detto, i diritti a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessarsi colpevole hanno il loro fondamento in una delle manifestazioni del suddetto principio, è evidente – a parer nostro – che il diritto a non autoincriminarsi potrà considerarsi violato solo se il soggetto a cui viene estorta l'informazione sarà condannato o sanzionato a causa della stessa. Possiamo spiegare tale affermazione con un esempio estremo: una dichiarazione estorta dal pubblico potere tramite coazione fisica di un cittadino, violerà senza dubbio i suoi diritti alla dignità e all'integrità fisica. Se in seguito, però, non sarà dichiarato colpevole o se la condanna si baserà sull'esistenza di altre prove lecitamente ottenute, non si considererà violato l'art. 24.2 C.E. Tale conclusione non è mai stata espressa in questi termini dalla dottrina spagnola o dal Tribunale Costituzionale, ma solo dalla Corte Suprema degli Stati Uniti, che ha chiaramente evidenziato l'impossibilità di invocare il privilegio del Quinto Emendamento al fine di non fornire l'informazione richiesta dal pubblico potere se non è attuabile la condanna per l'esistenza di prescrizione, indulto, previa assoluzione o garanzia di immunità (73).

Crediamo, quindi, che il "contenuto costituzionale" del diritto a non autoincriminarsi non si sostanzi nel diritto a non fornire dichiarazioni autoincriminanti sotto coazione, ma esclusivamente nel diritto a che tali dichiarazioni non siano utilizzate in un procedimento punitivo o, il che è lo stesso, che la condanna non si basi su di esse. In altri termini, l'obbligo di fornire informazioni non incide di per sé sulle garanzie contro l'incriminazione.

---

(69) Cfr. SSTC 66/1989, 2° fondamento giuridico, e 71/1994, 7° fondamento giuridico.

(70) Cfr. STC 71/1994, 7° fondamento giuridico, e ATC 98/1986, 3° fondamento giuridico.

(71) Cfr. STC 128/1995, 2° fondamento giuridico.

(72) Per tutti, STC 141/1998, 3° fondamento giuridico.

(73) Cfr. AA.VV.: *McCormick on Evidence*, cit., p. 171.

2.4. *Il diritto a non autoincriminarsi come diritto assoluto*

Secondo la nostra definizione, il diritto a non autoincriminarsi appare, dunque, come un diritto assoluto. È certo che il Tribunale Costituzionale spagnolo ha negato, in più occasioni, l'esistenza di diritti illimitati (74) ma a nostro giudizio, esistono diritti assoluti, cioè diritti il cui contenuto costituzionale coincide con il loro contenuto essenziale, ovvero, diritti che, per loro natura non sono suscettibili di eccezioni, sfumature, o limitazioni. Senz'altro, sono di questo tipo alcuni diritti materiali, come il diritto a non subire torture [come ha riconosciuto recentemente la STC 151/1997 (75)], ma soprattutto alcune garanzie processuali, come il diritto a non autoincriminarsi. Un diritto che, come si è espressamente pronunciato il Tribunale Europeo per i Diritti Umani nella Sentenza Saunders v. United Kingdom, non ammette eccezioni, essendo applicabile *"in respect of all types of criminal offences without distinction from the most simple to the most complex"* (76). Un diritto che non può

(74) Così hanno sostenuto, tra le altre, le SSTC 11/1981, 2/1982, 91/1983, 110/1984, 77/1985, 159/1986 e 120/1990, così come gli AATC 103/1982 e 129/1990.

(75) In effetti, la STC 151/1997 dichiara che «salvo determinate eccezioni, come quella del diritto a non essere soggetto a torture, i diritti fondamentali non sono assoluti» (1° fondamento giuridico).

(76) L'opportunità di fare eccezione per tale garanzia processuale fu evidenziata dal Governo inglese nel processo terminato con la Sentenza del Tribunale Europeo per i Diritti Umani del 17 dicembre 1996 (caso Saunders v. United Kingdom) riguardo alle frodi delle grandi aziende, in cui si può includere la frode al Fisco; alcuni voti particolari alla suddetta Sentenza – in particolare, quelli del Giudice MARTENS, e del Giudice KURIS, e il voto particolare del giudice VALTICOS, al quale si affianca il Giudice GOLCUKLU, difesero con forza questa tesi. Il Tribunale Europeo per i Diritti Umani – come la Commissione – fortunatamente, negò questa possibilità in modo chiaro e categorico dichiarando: «It does not accept the Government's argument that the complexity of corporate fraud and the vital public interest in the investigation of such fraud and the punishment of those responsible could justify such a marked departure as that which occurred in the present case from one of the basic principles of a fair procedure. Like the Commission, it considers that the general requirements of fairness contained in Article 6 (art. 6), including the right not to incriminate oneself, apply to criminal proceedings in respect of all types of criminal offences without distinction from the most simple to the most complex. The public interest cannot be invoked to justify the use of answers compulsorily obtained in a non-judicial investigation to incriminate the accused during the trial proceedings. It is noteworthy in this respect that under the relevant legislation statements obtained under compulsory powers by the Serious Fraud Office cannot, as a general rule, be adduced in evidence at the subsequent trial of the person concerned. Moreover the fact that statements were made by the applicant prior to his being charged does not prevent their later use in criminal proceedings from constituting an infringement of the right» (§ 74).

essere limitato senza svuotarsi di contenuto, senza negare la propria esistenza, senza che, insomma, risulti svilito nel suo contenuto essenziale (77). Un diritto che, nonostante la posizione del Tribunale Costituzionale spagnolo che prevede la possibilità di un'applicazione "con sfumature" delle garanzie processuali dell'imputato nel procedimento amministrativo sanzionatorio, si mantiene sempre inalterato, non soltanto per la sua natura, ma perché non esiste nessuna singolarità nel procedimento amministrativo sanzionatorio tale da far prevedere una diversa applicazione (78).

(77) L'art. 53 della CE stabilisce l'esistenza di un contenuto essenziale dei diritti fondamentali che non può decadere in nessun caso. Da parte sua, la STC 175/1985, del 17 dicembre, sottolinea, come parte di quel contenuto essenziale del principio di presunzione di innocenza, l'obbligo dell'accusa di annullare la suddetta presunzione «con una minima attività probatoria, prodotta con tutte le garanzie processuali, dalla quale si possa dedurre la colpevolezza dell'accusato» (fondamento giuridico 4 a). Partendo da queste premesse, come si può limitare il diritto a che l'accusa fornisca le prove su cui si basa la pena o la sanzione, o il diritto a non autoincriminarsi senza che, inevitabilmente, il bene giuridico che le suddette garanzie cercano di tutelare rimanga non protetto? Certamente, il Tribunale Europeo per i Diritti Umani, nella Sentenza dell'8 febbraio 1996 (caso Murray v. United Kingdom), negò il carattere assoluto del diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona; ciò al fine di contrastare il principio che il silenzio mancasse di rilievo nella valutazione della prova. Ed anche nella Sentenza del 17 dicembre 1996 il Tribunale Europeo affermò categoricamente: «Nor does the Court find it necessary, having regard to the above assessment as to the use of the interviews during the trial, to decide whether the right not to incriminate oneself is absolute or whether infringements of it may be justified in particular circumstances» (§74). Senza dubbio, secondo la dottrina che si basa su tale provvedimento il Tribunale considera che la suddetta garanzia processuale non ammette limitazioni di nessun tipo. Così hanno inteso due dei giudici del Tribunale in un voto particolare alla Sentenza Saunders. Ci riferiamo al voto particolare del Giudice MARTENS, al quale si affianca il Giudice KURIS. Con questo voto dichiarano che la tesi del Tribunale, secondo la quale i diritti a mantenere il silenzio e a non pronunciare dichiarazioni contro la propria persona sono «at the heart of the notion of fair procedure» ed hanno come fondamento, tra gli altri, il rispetto della «human dignity», «imply that, in the Court's opinion, the privilege against self-incrimination is far more absolute than it is in my view» (§ 11).

(78) Conviene ricordare che lo stesso Tribunale Costituzionale ha affermato che, «la presunzione d'innocenza vige, senza eccezioni, nell'ordinamento amministrativo sanzionatorio, garantendo il diritto a non subire sanzioni che non siano basate su una previa attività probatoria sulla quale l'organo competente possa fondare un giudizio ragionevole di colpevolezza» (SSTC 76/1990, 138/1990, 212/1990, 59/1991, 25/1993, 297/1993, 341/1993, 97/1995 e 14/1997); e che la STC 45/1997, oltre ad avvertire – sulla linea abituale del Tribunale – che il principio di presunzione di innocenza comporta una serie di esigenze applicabili all'ambito amministrativo «con le necessarie modifiche *mutatis mutandis* per la diversa titolarità della potestà sanzionatoria»,

VI. L'esistenza di un diritto costituzionale a non fornire dichiarazioni autoincriminanti. Fondamento e presupposto di applicazione

Abbiamo appena dimostrato quale è il contenuto costituzionale – che coincide con quello essenziale – del diritto a non autoincriminarsi: un diritto a che l'informazione autoincriminante, rilasciata sotto coazione, non venga utilizzata con effetti penali e amministrativo-sanzionatori. Nonostante quanto sostenuto dalla dottrina, secondo cui il diritto a non autoincriminarsi non include un diritto a non fornire informazioni, occorre evidenziare che il pubblico potere non può sempre, in qualunque circostanza, esigere da un cittadino dichiarazioni autoincriminanti. Come si ricorderà, abbiamo citato precedentemente due sentenze di Tribunali europei nei quali si riconosceva, in determinati casi, un diritto a non fornire dichiarazioni autoincriminanti; ci riferiamo ai dibattimenti Orkem v. Comision, del Tribunale di Giustizia delle Comunità Europee e Funke v. Francia, del Tribunale Europeo per i Diritti Umani. Vogliamo dimostrare che il diritto a non fornire prove – che, effettivamente, a volte esiste – non deriva direttamente dal diritto a non autoincriminarsi, ma dalla necessità di tutelare altre beni giuridici costituzionalmente protetti – la libertà, la dignità, l'intimità – e soltanto indirettamente dalla suddetta garanzia processuale.

Nell'ipotesi in cui il pubblico potere esiga da un cittadino il rilascio coattivo di dati – autoincriminanti o no – inevitabilmente si inciderà sui suoi diritti alla libertà ed alla dignità e, a volte, all'intimità (questa è la ragione per cui il Tribunale Federale tedesco trova il fondamento del diritto a non autoincriminarsi nella tutela di tali valori). Certamente, il fatto di incidere su un diritto costituzionale non equivale a violarlo; occorre però che la pretesa del pubblico potere abbia come fondamento la protezione di un valore costituzionale, che giustifichi – in termini di proporzionalità – la limitazione di tali beni. In mancanza di tale valore la pretesa del pubblico potere non sarà legittima e, quindi, il cittadino potrà rifiutare di fornire l'informazione richiesta. Ciò è quanto accade nell'ipotesi in cui l'Amministrazione richieda all'imputato di un procedimento penale o amministrativo sanzionatorio dichiarazioni chiaramente ed esclusivamente autoincriminanti.

---

dichiara: «in essa l'onere di provare i fatti spetta ineluttabilmente all'Amministrazione Pubblica» (4° fondamento giuridico). Si potranno, dunque, richiedere più o meno prove, che siano più o meno irrefutabili, a seconda se ci si trovi in ambito penale o sanzionatorio. La prova, di qualunque natura, deve sempre essere fornita da chi accusa.

Così, in tali circostanze, il pubblico potere può stare richiedendo i dati soltanto al fine di condannare o sanzionare il singolo. In questo modo lede la sua libertà, la sua dignità e – forse – la sua intimità, senza che, di converso, ciò si sostanzi nella difesa di un diverso valore costituzionale da tutelare in quanto l'informazione ottenuta è prova non lecita agli effetti punitivi. In questi casi, proprio per la validità ed il contenuto costituzionale del diritto a non autoincriminarsi, la pretesa pubblica manca di legittimità in quanto intesa esclusivamente ad un fine illecito: la condanna o il sanzionamento in base a dati autoincriminanti ottenuti in maniera forzata. Si può dire, dunque, che l'Amministrazione non ha titolo per richiedere l'informazione giacché è costituzionalmente vietata la possibilità di utilizzare la stessa al fine di una condanna.

Da quanto detto si deduce, quindi, che a differenza di quanto espresso dalla maggioranza della dottrina, per la giurisprudenza dei Tribunali europei la richiesta, all'imputato in un processo, di dichiarazioni chiaramente ed esclusivamente autoincriminanti costituisce il requisito necessario affinché si possa parlare di diritto a non fornire dichiarazioni. In effetti:

• Nel caso Orkem v. Comision, la Corte di Giustizia CE giudicò che Orkem S.A era materialmente l'imputata in un processo e le concesse di non rispondere soltanto riguardo alle questioni direttamente incriminanti (79).

(79) Così si deduce, chiaramente, dall'analisi del suo testo, del quale riproduciamo i passaggi più significativi: «Thus, the Commission may not compel an undertaking to provide it with answers which might involve an admission on its part of the existence of an infringement which it is incumbent upon the Commission to prove» (§ 35). «The foregoing criteria must be observed in considering the questions to which the Commission, by means of the contested decision, required the applicant to give an answer» (§ 36). «The questions in Section I relating to meetings of producers, which are intended only to secure factual information on the circumstances in which such meetings were held and the capacity in which the participants attended them, and also the requirement of disclosure of documents in the applicant's possession relating thereto, are not open to criticism» (§ 37). «The questions on prices in Section II relate essentially to the measures taken in order to determine and maintain price levels satisfactory to all the participants at the meetings. Whilst those questions are not open to criticism in so far as the Commission seeks factual clarification as to the subject-matter and implementation of those measures, the position is different as regards those which relate to the purpose of the action taken and the objective pursued by those measures. In that respect, sub-question 1(c), which seeks clarification on "every step or concerted measure which may have been envisaged or adopted to support such price initiatives", is such as to compel the applicant to acknowledge its

• Nel caso Funke v. Francia, il Tribunale Europeo per i Diritti Umani annullò le sanzioni imposte al Signor Funke per il suo rifiuto a collaborare, considerando che nel momento in cui gli erano stati richiesti alcuni documenti era già penalmente inquisito, e che i documenti richiesti contenevano solo dati relativi alle infrazioni doganali (80).

• Nei casi Saunders v. United Kingdom e Fayed v. United Kingdom, il Tribunale Europeo per i Diritti Umani considerò che il ricorrente non poteva rifiutarsi di rilasciare le dichiarazioni richieste durante un pro-

---

participation in an agreement whose object was to fix selling prices and which was capable of preventing or restricting competition, or to state that it intended to achieve that objective» (§ 38). «The same finding applies to Questions 1 and 2 of Section III concerning the quotas, targets or shares allocated to the producers. By requiring disclosure of the "details of any system or method which made it possible to attribute sales targets or quotas to the participants" and details of "any method facilitating annual monitoring of compliance with any system of targets in terms of volume or quotas", the Commission endeavoured to obtain from the applicant an acknowledgment of its participation in an agreement intended to limit or control production or outlets or to share markets» (§ 39). «No such criticism may be made against Question 3 in Section III, which deals with the information disclosed by the undertaking to the other producers regarding the production and sale of the product in question or against the questions in Section IV on the statements forwarded to, and statistics provided by, Fides, since those questions were intended only to elicit factual information on the functioning of the system for the exchange of statistical and other information» (§ 40). «It must be concluded that, by requiring the undertaking to which the decision was addressed to acknowledge, in response to Questions II (1) (c) and III (1) and (2) of the request for information, that it had infringed Article 85 of the EEC Treaty, the Commission undermined the applicant's rights of defence» (§ 41). «The contested decision must therefore be annulled as regards Questions II (1)(c) and III (1) and (2); the remainder of the application must be dismissed» (§ 42).

(80) In effetti, se si esaminano gli antecedenti del provvedimento citato, si nota che, nel momento in cui al Signor Funke furono richiesti alcuni documenti – relativi alla sua titolarità di diversi conti correnti –, l'unico scopo era disporre di elementi probatori sui quali fondare la risoluzione di un procedimento sanzionatorio per violazione di leggi doganali. La sanzione imposta per la sua mancanza di collaborazione era una misura coattiva per ottenere informazioni esclusivamente indirizzate a punire la sua condotta precedente. A prova di ciò si veda il seguente passaggio della sentenza: «The Court notes that the customs secured Mr Funke's conviction in order to obtain certain documents which they believed must exist, although they were not certain of the fact. Being unable or unwilling to procure them by some other means, they attempted to compel the applicant himself to provide the evidence of offences he had allegedly committed. The special features of customs law (...) cannot justify such an infringement of the right of anyone "charged with a criminal offence", within the autonomous meaning of this expression in Article 6 (art. 6), to remain silent and not to contribute to incriminating himself. There has accordingly been a breach of Article 6 para. 1 (art. 6-1)» (§ 44).

cedimento del Dipartimento Britannico per l'Industria ed il Commercio, in quanto tale procedimento non aveva natura punitiva; tuttavia i dati rilasciati non avrebbero potuto essere utilizzati in seguito al fine di imporre una qualsiasi pena (81).

• Per finire, il Tribunale Costituzionale spagnolo ha affermato nella recente STC 161/1997 che «le garanzie contro l'autoincriminazione permettono soltanto di rifiutare di fornire dichiarazioni a carattere direttamente incriminante» (82).

(81) Nella prima delle sentenze citate – sebbene molto superficialmente – il Tribunale di Strasburgo arrivò alla conclusione che l'art. 6 ECHR non è applicabile in sede di accertamento – in particolare, in un procedimento amministrativo a carattere inquisitorio svolto dagli ispettori del Dipartimento inglese per l'Industria e il Commercio –. Vale a dire che non esiste, in quest'ambito (cioè, in un procedimento considerato non sanzionatorio), un diritto a non rilasciare informazioni autoincriminanti, indipendentemente dal fatto che non possano essere utilizzate in un secondo momento per fondare una condanna penale o una sanzione amministrativa. In effetti, nel § 67 della Sentenza si può leggere: «The Court first observes that the applicant's complaint is confined to the use of the statements obtained by the DTI inspectors during the criminal proceedings against him. While an administrative investigation is capable of involving the determination of a "criminal charge" in the light of the Court's case-law concerning the autonomous meaning of this concept, it has not been suggested in the pleadings before the Court that Article 6 para. 1 (art. 6-1) was applicable to the proceedings conducted by the inspectors or that these proceedings themselves involved the determination of a criminal charge within the meaning of that provision (art. 6-1) (see, inter alia, the Deweer v. Belgium judgment of 27 February 1980, Series A no. 35, pp. 21-24, paras. 42-47). In this respect the Court recalls its judgment in Fayed v. the United Kingdom where it held that the functions performed by the inspectors under section 432 (2) of the Companies Act 1985 were essentially investigative in nature and that they did not adjudicate either in form or in substance. Their purpose was to ascertain and record facts which might subsequently be used as the basis for action by other competent authorities – prosecuting, regulatory, disciplinary or even legislative (judgment of 21 September 1994, Series A no. 294-B, p. 47, para. 61). As stated in that case, a requirement that such a preparatory investigation should be subject to the guarantees of a judicial procedure as set forth in Article 6 para. 1 (art. 6-1) would in practice unduly hamper the effective regulation in the public interest of complex financial and commercial activities».

(82) In questo senso il Tribunale Costituzionale sottolinea la mancanza di equilibrio nel processo, «a danno della giustizia, e delle legittime funzioni dell'Amministrazione, con pregiudizio dell'interesse pubblico» che potrebbe comportare «l'estensione della facoltà di non collaborare a qualsiasi attività indipendentemente dal suo contenuto o dal suo carattere, o l'abbandono della loro qualifica come direttamente incriminanti per la persona della quale si richiede la collaborazione». (6° fondamento giuridico). Dunque la garanzia di autoincriminazione si riferisce unicamente alle dichiarazioni di contenuto direttamente incriminante.

Ciò posto, dobbiamo dire che, invece, laddove non concorrano le circostanze menzionate – quando la richiesta di informazioni non abbia il chiaro ed unico proposito di condannare o sanzionare il soggetto richiesto – a meno che non si presenti qualche altra finalità costituzionalmente legittima, non è possibile non collaborare giacché il diritto a non autoincriminarsi esige solo che le informazioni rilasciate coattivamente non siano utilizzate con fini penali o amministrativo-sanzionatori. Ed è proprio questo che accade quando l'Amministrazione richiede ad un cittadino informazioni a carattere tributario. In questi casi, come ha segnalato il Tribunale Costituzionale spagnolo (SSTC 110/1984 e 76/1990), esiste un contro-valore che autorizza la limitazione dei diritti riconosciuti negli articoli 1, 10, e 18 CE (libertà, dignità, intimità) (83), pertanto, il comportamento che si richiede al soggetto passivo non incide sul suo diritto a non autoincriminarsi, il cui contenuto essenziale non è integrato da un diritto a non fornire informazioni.

Nell'ambito della fase d'accertamento, il diritto a non autoincriminarsi non potrà mai giustificare il rifiuto del contribuente a fornire dati all'Amministrazione, giacché, indipendentemente dal fatto che si possa trattare di dati autoincriminanti, si tratta di informazioni utili anche per il compimento di un'altra finalità costituzionalmente tutelata: la liquidazione della imposta.

VII. Le conclusioni più rilevanti della nostra tesi

1. *La mancanza di contrasto tra il dovere di collaborare con l'Amministrazione finanziaria ed il diritto a non autoincriminarsi. Breve riferimento alla giurisprudenza del Bundesverfassungsgericht*

Posto che il diritto a non autoincriminarsi non implica mai, nei procedimenti tributari, un diritto a non fornire informazioni, la conclusione che ne segue sembra chiara: in contrasto con quanto sostiene la quasi totalità della dottrina, quando l'Amministrazione richiede, al soggetto passivo, dichiarazioni a carattere tributario e punitivo, non occorre fare al-

(83) Non ammette nessun dubbio, per quanto riguarda il diritto all'intimità, la sentenza del Tribunale Costituzionale 110/1984 (5° fondamento giuridico): «(...) anche ammettendo come ipotesi che il movimento dei conti bancari sia coperto dal diritto all'intimità il fisco ben potrebbe limitare tale diritto». In questo senso si può anche vedere la ATC 642/1986: «(...) se non vi è dubbio che, all'inizio, i dati relativi alla situazione economica di una persona (...) sono garantiti dal diritto all'intimità costituzionalmente protetto, non si può però dubitare che l'Amministrazione sia legittimata, sul piano costituzionale (art. 31.1 della CE), a richiedere determinati dati relativi alla situazione economica dei contribuenti».

cun confronto tra beni costituzionali giacché il diritto a non autoincriminarsi riconosciuto dall'art. 24.2 C.E. e il dovere di contribuire stabilito nell'art. 31.1 C.E. confluiscono ma non entrano in contrasto. In questi casi, per rispettare nella loro integrità i beni giuridici concorrenti, è sufficiente obbligare il contribuente a fornire informazioni a carattere tributario e non utilizzare tali dichiarazioni ai fini di un processo penale o di un procedimento amministrativo sanzionatorio.

Quando l'Amministrazione finanziaria richiede informazioni nel corso di un procedimento tributario, perché l'art. 24 C.E non lo impedisce e senza dubbio lo esige l'art. 31.1 C.E, il contribuente dovrà collaborare, benché gli elementi di prova così ottenuti, se autoincriminanti, non potranno essere utilizzati contro il soggetto stesso in un procedimento punitivo. Dal nostro punto di vista, è proprio questo ciò che intendeva il Tribunale Costituzionale quando, nella STC 76/1990 – che crediamo sia stata male interpretata – negava l'esistenza di un diritto alla riservatezza delle informazioni a carattere tributario *ex* art. 24.2 C.E.

Crediamo, dunque, di poter già affermare, riprendendo lo spunto iniziale, che quella che si è posta la maggior parte della dottrina tributaria sia una falsa domanda. In effetti, quando l'Amministrazione richiede ad un soggetto informazioni a carattere tributario con possibili implicazioni penali non c'è bisogno di chiarire se debba prevalere il dovere di collaborare o il diritto a non autoincriminarsi, in quanto, in tali ipotesi, i suddetti valori non si scontrano mai.

La conclusione alla quale siamo giunti – esiste da un lato il dovere di rilasciare informazioni a carattere tributario anche se abbiano rilevanza penale o amministrativo-sanzionatoria, e dall'altro il divieto di utilizzarle per irrogare sanzioni o pene – coincide con quella espressa dal Tribunale Federale tedesco nelle sentenze del 13 gennaio 1981 (sull'obbligo di dichiarare i fallimenti) e del 21 aprile 1988 (che tratta specificamente il dovere di collaborare in ambito tributario), anche se il Tribunale Federale tedesco partiva da premesse diverse.

Dal momento che la Costituzione tedesca non prevede espressamente, tra le garanzie processuali, il diritto a non fare dichiarazioni contro la propria persona, il *Bundesverfassungsgericht* ha cercato il fondamento costituzionale di tale diritto, trovandolo in quei precetti della Costituzione che tutelano i diritti alla libertà ed alla dignità (84). In base a tali pre-

(84) «L'obbligo di rilasciare informazioni – dice la Sentenza del 13 gennaio 1981 – deve considerarsi come un'intromissione nella libertà d'attuazione e come una restrizione ai diritti della personalità, ai sensi dell'art. 2.1. G.G. La richiesta di rilasciare dichiarazioni contro la propria persona lede, inoltre, la dignità della persona contro la quale vengono usati i suoi stessi atti». (B.I.1).

messe, il Tribunale tedesco ha ritenuto che il diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona non è, come noi lo consideriamo, un diritto assoluto, ma possiede un contenuto essenziale (il diritto a che l'informazione coattivamente ottenuta non sia utilizzata ai fini di una condanna o sanzione), e un contenuto non essenziale o disponibile (il diritto a non fornire, se non si desidera, dati autoincriminanti). In caso di contrasto (che potrebbe scaturire naturalmente), il contenuto disponibile dovrebbe cedere il passo di fronte all'interesse pubblico alla giusta riscossione (85).

(85) Secondo la dottrina del Tribunale Costituzionale tedesco, il diritto a non autoincriminarsi sarebbe suscettibile di due modalità di protezione o garanzia, «a seconda della posizione di chi informa e della finalità dell'informazione». Il «tipo e la portata della protezione offerta da tale fondamentale diritto sono direttamente correlati anche al fatto che altre persone necessitino di tali dichiarazioni e con quali modalità e, soprattutto, se tali dichiarazioni facciano parte di una serie di obbligazioni assunte volontariamente» (B.I.2). Il diritto a non fornire prove, cioè, «la massima protezione dall'autoaccusa (*Selbstbezichtigung*) spetta ai testimoni, alle parti del processo e, soprattutto, all'imputato in un processo penale o analogo». «Le persone citate sono assolutamente protette di fronte ad un obbligo del genere grazie al riconoscimento di un diritto a mantenere il silenzio o a non rilasciare dichiarazioni». Quest'ultimo diritto esiste nell'ambito dei procedimenti penali ed amministrativo-sanzionatori. Effettivamente, dice il Tribunale, «come l'autoaccusa comporta un'intromissione grave, proprio a causa delle sue ripercussioni penali, i meccanismi di protezione scattano soprattutto in quei casi in cui la dichiarazione serva ai fini penali o simili»; ipotesi in cui l'interesse della comunità all'esercizio dello *ius puniendi* decade davanti al diritto a non autoincriminarsi. Al di fuori dei casi citati, non esiste un diritto a non rilasciare dichiarazioni, tranne se la dichiarazione, che deve necessariamente essere rilasciata al fine di tutelare altri interessi, non sia utilizzata ai fini di una condanna o sanzione del contribuente. Mentre «il Diritto vigente – dice il Tribunale – concede sempre ai testimoni, alle parti del processo ed agli accusati, un diritto a non rilasciare dichiarazioni in caso di autoaccusa, non avviene lo stesso per quelle persone che, per ragioni particolari, si trovino negozialmente o legalmente obbligati a rilasciare ad altri o all'Amministrazione le informazioni necessarie». «In questo caso – si dice – si scontrano l'interesse del contribuente con interessi di altri soggetti che devono essere tenuti in conto in vari modi». In questi casi il legislatore può «stabilire un dovere incondizionato al rilascio di dichirazioni» e «prevedere misure per la loro ratifica o rilascio». In genere – dice il Tribunale – si tratta di casi in cui soltanto il contribuente si trova «nella possibilità di fornire le dichiarazioni *de quibus*, senza le quali colui che è legittimato all'ottenimento si troverebbe gravemente pregiudicato o non potrebbe svolgere adeguatamente le sue funzioni». «In questi casi non si riconosce al contribuente un diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona nell'ipotesi di atti contrari ai suoi obblighi, giacché in caso contrario la sua posizione risulterebbe migliore dell'autore delle stesse. Fino ad ora la giurisprudenza ha giustificato tale obbligo incondizionato d'informazione». Allora, come indica la dottrina, «nella misura in cui si possa difendere l'uso della coazione per ottenere un'autoaccusa, le dichiarazioni su comportamenti delittuosi ottenute in tal modo non si potrebbero trasmettere alle

Seppure non condividiamo questa particolare interpretazione del Tribunale Costituzionale tedesco (che scaturisce da una Legge Fondamentale che, a differenza di altre, come quella spagnola, non prevede espressamente tra le sue garanzie processuali i diritti a non fare dichiarazioni contro la propria persona e a non confessare la propria colpevolezza), da un punto di vista costituzionale non abbiamo nulla da ridire riguardo ai risultati di tale tesi per quanto preserva sia l'interesse alla giusta riscossione sia il diritto a non autoincriminarsi.

2. *Critiche alle tesi maggioritarie*

A nostro giudizio, senza dubbio, le risposte che la generalità della dottrina ha dato a quella che abbiamo definito falsa domanda sono inaccettabili da un punto di vista strettamente costituzionale; inaccettabili in quanto violano uno dei beni giuridici costituzionali in gioco e ignorano alcuni principi quali l'unità della Costituzione (86) e quello c.d. di concordanza pratica, secondo cui, nell'interpretazione costituzionale, nei casi in cui concorrano due valori, gli stessi debbono essere delimitati in mo-

autorità competenti per la persecuzione dei reati che non potrebbero utilizzarle contro chi rilascia la dichiarazione stessa».

Lo stesso considera il *Bundesverfassungsgericht* nella sua Sentenza del 21 aprile 1988 (*Wistra*, n. 8, 1988, 302-303), questa volta riferita specificamente all'ambito finanziario. In effetti, secondo il Tribunale, «l'art. 2.1. G.G. non comporta una protezione totale dell'autoaccusa contro la coazione dello Stato, a prescindere da un eventuale pregiudizio nei confronti di terzi meritevoli di protezione. (...) Sarebbe irragionevole e contro la dignità umana forzare delle dichiarazioni che portino a conoscere i presupposti per imporre una sanzione o una condanna penale. L'art. 2.1 G.G. garantisce una protezione del diritto di difesa contro l'ingerenza pubblica, nel rispetto della vecchia e sperimentata tradizione giuridica. Se al contrario si tratta di dichiarazioni necessarie, il legislatore sarà autorizzato a bilanciare le esigenze delle diverse parti. (...) Lo Stato è obbligato alla riscossione effettiva dei tributi che gli spettano legalmente al fine di poter realizzare i suoi molteplici fini. Per questo motivo bisogna trattare allo stesso modo tutti i contribuenti, secondo l'art. 3.1 G.G. E per questo si giustifica il fatto che i soggetti gravati o le persone implicate in un procedimento tributario siano obbligati a rilasciare dichiarazioni, a prescindere che ciò possa comportare la scoperta di eventuali reati» (BverfGE 56, 37, 49).

(86) Su questo principio KONRAD HESSE: «Il rapporto e l'interdipendenza tra i diversi elementi della Costituzione (...) obbligano a non tenere in conto la norma soltanto in quanto tale, ma nell'ambito del rapporto con le altre norme. Tutte le norme costituzionali devono essere interpretate in maniera da evitare contraddizioni con altre norme costituzionali. L'unica soluzione del problema coerente con questo principio deve essere ricercata nei principi fondamentali della Costituzione senza essere limitata da una visione parziale» (*Escritos de Derecho constitucional* ..., cit., p. 48).

do da conservare, ove possibile, la propria precipua natura e raggiungere un'effettività ottima (87).

La prima tesi – che prevede l'obbligo di fornire informazioni che possono essere utilizzate incondizionatamente al fine di fondare una condanna contro il soggetto obbligato a collaborare (88) – si pone chiara-

(87) Nelle parole di KONRAD HESSE, il principio di concordanza pratica implica che «i beni giuridici costituzionalmente protetti devono essere collegati, nella soluzione del problema, in maniera tale che tutti conservino la propria identità. Laddove si producano scontri – dice il Professore di Friburgo – non si deve preferire l'uno sacrificando l'altro, per mezzo di un precipitoso "bilanciamento dei beni" o "astratto bilanciamento di valori". Al contrario, il principio dell'unità della Costituzione esige un lavoro di "ottimizzazione": si rende necessario stabilire i limiti di ciascuno affinché tutti siano efficacemente tutelati. La fissazione dei limiti deve rispondere in ogni fattispecie al principio di proporzionalità: non deve andare oltre a quanto richiesto dalla realizzazione della concordanza tra i due beni giuridici» (*Escritos de Derecho Constitucional ...*, cit., pp. 48, 49. Si può anche consultare il suo lavoro originale «*Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, Müller, Heidelberg, 1982, specialmente le pp. 127 e ss.). Infine, come ha spiegato chiaramente JIMENEZ CAMPO in Spagna, la regola o principio della concordanza pratica – che, con lo stesso appellativo, ha richiesto esplicitamente il nostro Tribunale Costituzionale in reiterata giurisprudenza, tra le altre le SSTC 199/1987, del 16 dicembre, 62/1989, del 3 aprile, 124/1989, del 7 luglio, 60/1991, del 4 marzo, 74/1991, dell'8 aprile e 12/1992, del 27 gennaio – richiede "che i precetti costituzionali, ed i beni ed interessi protetti, siano, tutti, tutelati, senza dare origine a quello che HESSE definisce un "bilanciamento affrettato" che finisca con tutelare in modo esclusivo soltanto un precetto tralasciando completamente l'altro o gli altri» (JIMENEZ CAMPO, J.: «*Interpretación de la Constitución*», voce de *Enciclopedia jurídica básica*, vol. III, Civitas, Madrid, 1995, p. 3689). Sulla stessa linea ZAGREBELSKY, G.: *El derecho dùctil. Ley, derechos, justicia*, Epìlogo di Gregorio Peces – Barba, Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 16.

(88) In effetti, sono diverse le formulazioni dottrinali che nel nostro Paese difendono la necessità di sacrificare il diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona nell'ambito delle sanzioni tributarie, al fine di non infliggere un pregiudizio irreparabile all'interesse fiscale. Tra le altre, quella del prof. RODRIGUEZ BEREIJO, che si riferisce alla questione riguardante la Sentenza Funke, del TEDH, che dichiarava inammissibile la sanzione imposta ad un soggetto per il suo rifiuto a fornire alcuni documenti nel corso di un procedimento amministrativo, essendo, tale misura, contraria al diritto a non autoincriminarsi. L'autore avverte che «le conseguenze di un tale comportamento (del Tribunale europeo), potrebbero portare alla proibizione dell'utilizzo delle prove ottenute nel procedimento amministrativo, indirizzato esclusivamente alla determinazione dell'esistenza e del *quantum* dell'imposta, nei procedimenti sanzionatori o processi penali tributari e produrre un effetto distorto, nocivo e chiaramente contrario ai beni giuridici protetti dal diritto amministrativo-sanzionatorio» (*Le sanzioni fiscali in Spagna*, cit., p. 5). Nello stesso senso si indirizzano implicitamente le considerazioni di ESEVERRI MARTINEZ: *Procedimiento de liquidación tributaria ...*, cit., p. 76. Si veda anche ZORNOZA PÉREZ, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias ...*, cit., p. 161.

mente in contrasto con la Costituzione perché, rispettando scrupolosamente quanto previsto dall'art. 31.1 C.E., ignora apertamente il diritto a non autoincriminarsi che, sebbene – non ci stancheremo di ripeterlo – non implica un diritto a non collaborare, prevede un diritto a che l'informazione autoincriminante rilasciata sotto coazione non venga utilizzata ai fini penali.

Però, dal nostro punto di vista, la tesi che permette al soggetto di non fornire informazioni che ritiene essere autoincriminanti ha una dubbia valenza costituzionale, con tutto il rispetto per quelli che la difendono (89). L'idea, indubbiamente, trova appoggio nel diritto positivo tedesco, più concretamente nel paragrafo 393 della sua *Abgabenordnung* (90) e nell'interpretazione che dello stesso ha fornito la dottrina tedesca. Tenendo conto del contenuto della suddetta norma, la maggior parte degli autori conviene che il divieto dell'esercizio della coazione previsto dalla stessa, implica il riconoscimento del diritto a non autoincriminarsi (91)

(89) In questo senso, PALAO TABOADA, C: *Lo «blando» y lo «duro»...*, cit., p. 33; e LÓPEZ DÍAZ, A.: *El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*, XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, L.2, Lisbona, 1998, p. 146.

(90) Il citato § 393 prevede:

«1. I diritti e doveri dei contribuenti e dell'Autorità finanziaria nel procedimento d'imposizione e nel procedimento penale si adatteranno, per il rispettivo procedimento, alle disposizioni vigenti. Non saranno ammesse, in sede di accertamento, misure coercitive (§ 328) contro il contribuente tese all'autoaccusa di un reato tributario o di un'infrazione amministrativa da lui commessi. Quanto detto si applica sempre che sia stato iniziato contro di lui un procedimento penale in base a tali fatti. Il contribuente sarà informato di questi precetti sempre che esista un motivo per farlo.

2. Quando in un procedimento penale il pubblico ministero o il Tribunale vengano a conoscenza, di fatti o prove che il soggetto obbligato abbia manifestato all'autorità finanziaria nel compimento di doveri giuridici tributari, prima che fosse avviato il procedimento penale, o ignorando che fosse stato avviato, non si potranno utilizzare le suddette conoscenze contro di lui per perseguire un fatto che non costituisce reato tributario. Quanto avvenuto in precedenza non sarà applicabile ai reati la cui persecuzione sia di interesse pubblico».

(91) Accenna a questa conclusione SEER, R.: *Der konflikt zwischen dem Schweigerecht des Beschuldigten im Steuerstraftverfahren und seiner Mitwirkungspficht im Besteuerungsverfahren, Der Steuerberater*, n. 5, 1987, p. 130. L'autore afferma che «il § 393.1 incisi 2 e 3 AO non costituisce un fondamento per il diritto a non autoaccusarsi, poiché dichiara soltanto che la collaborazione del contribuente indagato non si può ottenere utilizzando mezzi coercitivi. Il legislatore parte dal presupposto che nell'ipotesi manchi un dovere di collaborare, il silenzio del contribuente non può indurre conseguenze a lui sfavorevoli nel procedimento in atto e tantomeno si possono ottenere ingiusti vantaggi nei confronti di cittadini il cui comportamento tributario

del contribuente per quanto riguarda gli illeciti di natura tributaria nella fase d'accertamento. Né si mette in dubbio il fatto che sia il cittadino a decidere se l'informazione richiesta ha carattere autoincriminante e ha il dovere di dimostrare, in maggiore o minore grado, secondo gli autori, la veridicità (92) di tale circostanza. D'altra parte, sembra chiaro che la norma ammette implicitamente che l'informazione dovrà essere fornita in maniera volontaria, giacché per ottenerla non si possono adottare le misure stabilite nel § 328 (93): multa coercitiva, esecuzione sussidiaria e

---

sia onesto». Ha ragione KOHLMANN quando specifica che l'*Abgabenordnung* garantisce all'imputato in un procedimento sanzionatorio, secondo il principio *Nemo tenetur*, soltanto un diritto a mantenere il silenzio. Restano, dunque, gli obblighi di dichiarare e collaborare – anche quando vi sia pericolo di autoaccusa –, ma questi non potranno essere conseguiti coattivamente. La proibizione dell'utilizzo di mezzi coattivi prevista nel § 393.1.2 e 3 AO ha l'effetto di «un diritto a non rilasciare dichiarazioni e a non collaborare, giacché un dovere, la cui osservanza non può essere conseguita dalle autorità, perde il carattere di dovere». KOHLMANN, G.: *Strafprozessuale Verwertungsverbot als Schranken für steuerliche und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden*, in *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke*, Ed. Otto Schmidt, Köln, 1995, p. 501.

(92) In questo senso, SCHEURMANN-KETTNER: «i mezzi coattivi sono inammissibili anche nell'ipotesi in cui, non essendosi avviato alcun procedimento tributario sanzionatorio, si obblighi il contribuente ad autoaccusarsi di un reato tributario o di infrazione. Per determinare quando si verifica tale ipotesi, l'Amministrazione finanziaria dovrà fare riferimento alla collaborazione del contribuente, il quale dovrà rendere almeno parzialmente credibili le ragioni per cui rifiuta la sua collaborazione, nonostante si tenga in conto che, secondo l'opinione dominante, non si può esigere troppo, giacché, in questo caso, si realizzerebbe un'autoaccusa coattiva» (SCHEURMANN – KETTNER P.: «§ 393 AO Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren», K. KOCH/ R. SCHOLZ, *AO Kommentar*, Ed. C. Heymanns, Köln, 1996, p. 2232, 2233). TESKE afferma che «se il contribuente-parte del procedimento in corso non è stato imputato, ma è testimone, si scontreranno il dovere di collaborare ed il diritto a non fare dichiarazioni su determinate questioni del § 55 StPO. In questo caso vige la proibizione di utilizzare mezzi coattivi nella misura in cui il contribuente renda credibile il rischio di autoaccusarsi» [TESKE, D.: *Das Verhältnis von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren unter besonderer Berücksichtigung des Zwangsmittelsverbotes* (§ 393 Abs.1 S.2 e S.3 AO), *WISTRA*, n. 6, 1988]. Sulla stessa linea, JOECKS, in FRANZEN; GAST; JOECKS: *Steuerstrafrecht*, 4ª ed., Beck, Monaco, 1996, commento al § 393 AO, n. marg. 27. Contrario a qualunque esigenza di prova del carattere autoincriminante dell'informazione richiesta, REISS, W.: *Besteuerungverfahren und Strafverfahren*, Ed. P. Deubner, Colonia, 1987, pp. 272 e ss. Gli ultimi due autori sono citati da PALAO TABOADA, C: *Lo «blando» y lo «duro»* ..., cit., p. 33, nota 73.

(93) A questo proposito, GARCIA FRIAS, A.: *El alcance del derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador*, Barcellona, 1998, inedito, p.10.

coazione diretta. Ciò permette di utilizzare tutte le informazioni fornite dal contribuente nel corso di un eventuale procedimento punitivo.

Dunque, la suddetta tesi – che, a nostro giudizio, potrebbe essere accettata soltanto in base al paragrafo 393 dell' *Abgabenordnung* pur se in contrasto con la giurisprudenza del Tribunale Federale tedesco – muove – benché non lo si dica mai espressamente – dalla considerazione che il diritto a non rilasciare informazioni è parte del contenuto essenziale, non disponibile, del diritto a non rilasciare dichiarazioni contro la propria persona.

Tale tesi ci lascia perplessi, in quanto, attribuisce al diritto a non autoincriminarsi un contenuto essenziale eccessivo – o se si preferisce non necessario – per raggiungere il fine ultimo dell'art. 24.2 C.E. (che, ripetiamo, non fa altro che impedire all'accusatore di ottenere la condanna o la sanzione dell'imputato in base alle prove che lo ha costretto a fornire) (94) e lascia al contribuente un eccessivo margine di libertà non soltanto relativamente all'interesse fiscale costituzionalmente tutelato, ma anche relativamente a valori, egualmente riconosciuti in Norme fondamentali, quali la redistribuzione del reddito (art. 40.1 C.E) o l'uguaglianza materiale (art. 9.2 C.E.), per il conseguimento delle quali la giusta riscossione è condizione indispensabile.

A nostro giudizio, la necessità di una giusta riscossione non può essere risolta postulando, come fanno i difensori di questa tesi, la possibilità di un accertamento presuntivo, certamente, in tal modo, è possibile determinare situazioni imponibili in base ad elementi indiretti e presunti (95). Crediamo di dover rifiutare tale soluzione, non solo perché si tratta di un metodo di accertamento applicabile soltanto in presenza di determinate circostanze che non sempre concorrono (96), ma soprattutto

(94) In essa, anche se si rispettano le esigenze del diritto a non autoincriminarsi (è evidente che se non si fornisce alcuna dichiarazione non la si può utilizzare a fini penali), si ignorano i principi di unità della Costituzione e di concordanza pratica.

(95) L'art. 50 della LGT autorizza l'Amministrazione, che non sia in possesso di informazioni che permettano di quantificare l'imponibile, a fissare la base imponibile utilizzando i seguenti metodi: «dati e fatti precedenti disponibili rilevanti», «elementi che accreditino indirettamente l'esistenza di beni e di reddito, come entrate, vendite, rendimenti abituali nel rispettivo settore economico», «segni, indici relativi ai contribuenti, secondo dati e antecedenti che si riferiscano a casi simili o equivalenti».

(96) Occorre, secondo il già citato art. 50 LGT, che l'Amministrazione non abbia potuto determinare la base imponibile a causa delle insufficienti informazioni del soggetto, per anomalie sostanziali nella contabilità, o a causa della resistenza opposta in sede di accertamento.

perché il principio di capacità economica, formulato nelle Costituzioni dei Paesi a noi vicini (in Spagna nell'art. 31.1 C.E.) esige, quando è possibile, che ogni soggetto contribuisca in base alla propria reale capacità economica, non secondo una capacità stimata in base ad elementi indiretti. È possibile un accertamento effettivo senza sacrificare, almeno, il contenuto essenziale del diritto a non autoincriminarsi: è sufficiente non utilizzare i dati ottenuti dal contribuente per fini punitivi.

VIII. Le conseguenze delle nostre conclusioni nell'ambito dei procedimenti tributari

1. L'importanza del diritto a non autoincriminarsi, nei procedimenti amministrativi in materia tributaria

Una volta stabilito il contenuto costituzionale del diritto a non autoincriminarsi, dobbiamo trasferire le nostre conclusioni nell'ambito dei procedimenti tributari, nei quali, ripetiamo, l'informazione richiesta non ha mai una connotazione esclusivamente punitiva.

A. Dobbiamo cominciare affermando che il diritto a non autoincriminarsi non può essere invocato in quei procedimenti tesi esclusivamente alla liquidazione dell'imposta. Non tenendo conto dell'umana sensazione di "pregiudizio" che possono provocare, secondo il Tribunale Costituzionale spagnolo [SSTC 126/1987 e 76/1990 tra le altre (97)] né l'imposta né gli interessi di mora – che si determinano in un procedimento di liquidazione puro – hanno carattere punitivo o restrittivo di diritti individuali.

Stando alle dichiarazioni del Tribunale Europeo per i Diritti Umani (98) il diritto a non autoincriminarsi è sempre applicabile, come ab-

(97) Si veda, per tutte, la STC 126/1987, nel cui 9° fondamento giuridico, A) si nega che la natura delle norme tributarie sia equiparabile a quella delle disposizioni sanzionatorie o restrittive dei diritti ai quali si riferisce l'art. 9.3 della CE, giacché esse «hanno un fondamento autonomo essendo conseguenza obbligata del dovere di contribuire alle spese pubbliche, imposto a tutti i cittadini dall'art. 31.1 C.E.».

(98) Per quanto riguarda ciò si possono esaminare le Sentenze dell'8 giugno 1976 (caso Engel), 21 febbraio e 28 giugno 1984 (caso Ozturk e caso Campbell e Fell, rispettivamente), 25 agosto 1987 (casi Lutz, Englert, e Nolkenbockhoff), tutti quanti della Corte Europea per i Diritti Umani. Sulla stessa linea, le STC 18/1981, 77/1983 e 125/1983. Sebbene, la giurisprudenza in questo senso sia incisiva, non mancano, negli ultimi tempi, almeno in Spagna, autori che richiedono una revisione di tale linea interpretativa, rifiutando che i principi del processo penale si possano applicare in

biamo detto, ai procedimenti sanzionatori tributari. Proseguendo, si dovrebbe dire che la suddetta garanzia è applicabile a tutti i procedimenti amministrativi che possano essere considerati materialmente penali o amministrativo-sanzionatori, non essendo necessaria, quindi, l'espressa notifica all'interessato dell'apertura di un procedimento penale o sanzionatorio. Se ci atteniamo alla dottrina del Tribunale Costituzionale spagnolo, dobbiamo considerare che il procedimento assume connotazione punitiva "nel momento in cui si conferisce credibilità all'imputazione di un fatto punibile verso una certa persona", indipendentemente dal fatto che il pubblico potere abbia formulato o meno un'accusa formale (STC 135/1989), o abbia formalmente avviato un procedimento punitivo.

B. In questo modo, quando si avvia un procedimento d'accertamento tributario con l'unica finalità di liquidare l'imposta, senza che esista alcun indizio di infrazione tributaria (cosa poco frequente), il soggetto passivo non può invocare il diritto a non autoincriminarsi.

Quando, invece, l'accertamento viene preceduto dalla costante presenza di indizi di frode, o quando, sebbene iniziato in assenza di tali circostanze, nel corso del procedimento si paventi la possibilità che il contribuente abbia commesso illeciti tributari, bisogna partire dalle seguenti premesse:

a) sebbene l'accertamento abbia per oggetto esclusivo la determinazione dell'imposta, dobbiamo considerare che ci troviamo in presenza di un procedimento di liquidazione tributaria (procedimento ispettivo-liquidatorio) e, allo stesso tempo, di un procedimento materialmente punitivo (procedimento ispettivo-sanzionatorio), entrambi parte dell'accertamento. Così ha dichiarato in Spagna la STC 50/1995 (99).

b) Il contribuente indagato si troverà, in questi casi, nella doppia condizione di obbligato tributario e imputato materiale, in quanto per quest'ultima è sufficiente che il pubblico potere nutra fondati sospetti che sia stato commesso un illecito (100).

---

ambito amministrativo sanzionatorio. Si veda, BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: *El procedimiento sancionador*, in *Información Fiscal*, n. 16 (1996), pp. 22 e ss.; e ZORNOZA PÉREZ, J.: *Prólogo a la obra de Marín-Barnuevo Fabo, D.: Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Mc Graw Hill, Madrid, 1996, pp. XXIII e XXIV.

(99) Si veda il suo 7° fondamento giuridico.

(100) In effetti, la situazione che determina l'entrata in vigore delle garanzie dell'imputato non può essere definita da una mera formalità processuale. Così, in Spagna, la STC 37/1989 accoglie chiaramente il concetto di imputazione materiale come dato decisivo per l'attribuzione di tali diritti: «si deve difendere l'opportunità di

c) L'informazione richiesta avrà una doppia utilità, tributaria e punitiva.

Ciò posto, non è possibile dubitare che in questi casi il contribuente soggetto a verifica possa invocare il diritto a non autoincriminarsi. Tale conclusione, non permette di sostenere che l'indagato possa rifiutarsi di collaborare con l'Amministrazione perché, come abbiamo sostenuto prima, nella fase d'accertamento, la vigenza del «diritto a non autoincriminarsi» non impedisce che l'Amministrazione richieda i dati rilevanti ai fini tributari, né giustifica il rifiuto del contribuente a rilasciare dichiarazioni.

2. Titolari del diritto. Delimitazione negativa

Per quanto riguarda i titolari del diritto a non autoincriminarsi, in ambito di procedimenti tributari, è evidente che, in linea teorica, essi si identificano con tutti coloro che potrebbero essere condannati o sanzionati per infrazioni o reati fiscali. Ciò posto, rifiutiamo l'idea che la suddetta garanzia possa essere invocata in una serie di fattispecie dubbie, ma nelle quale l'interessato manca di legittimità per ciò.

a) In primo luogo, non possono invocare il diritto a non autoincriminarsi – lo abbiamo già detto – i soggetti che potrebbero essere colpiti da risoluzioni pregiudiziali non punitive: è il caso tipico del contribuente obbligato a fornire l'informazione necessaria a liquidare l'imposta e gli interessi di mora.

b) Tantomeno possono appellarsi alla suddetta garanzia i soggetti che potrebbero vedersi pregiudicati dall'esecuzione di una risoluzione previa: è il caso di coloro che, in fase esecutoria, si trovano obbligati ad indicare all'Amministrazione i beni del proprio patrimonio sufficienti alla copertura dell'importo dei propri debiti tributari (101). La conclusione non varia nell'ipotesi di sanzioni pecuniarie, giacché le dichiarazioni non vengono richieste ai fini di avviare le indagini per irrogare una sanzione – unica ipotesi nella quale è possibile applicare il diritto a non autoincriminarsi – ma soltanto per renderla effettiva.

---

concedere tale diritto (di difesa), prima che siano rilasciate dichiarazioni, a tutti coloro che abbiano potuto avere una qualche parte nei fatti trattati nel processo (ATC 21/1987, 1° fondamento giuridico) ogni volta che risulti effettivamente in sede processuale che una determinata persona, sebbene non sia stata processata, sia già considerata, quanto meno, "sospettata" di avere commesso un reato». Si veda, più recentemente, la STC 100/1996.

(101) In Spagna, per esempio, tale dovere di collaborare nel procedimento di esecuzione dei debiti tributari è stabilito dall'art. 133.2 LGT.

c) Infine, non possono appellarsi al diritto a non autoincriminarsi, indipendentemente dagli effetti che possano nel loro caso derivare dalla validità del segreto professionale, i soggetti obbligati a rilasciare dichiarazioni tributarie che possano incriminare terzi.

3. Il diritto a non autoincriminarsi e le potestà amministrative per la verifica tributaria

Non resta che mettere in risalto una serie di conclusioni di cui la legislazione deve tenere conto nello stabilire le linee guida per i procedimenti tributari, affinché la pratica amministrativa rispetti le garanzie costituzionali del cittadino senza rinunciare per ciò al fedele compimento delle sue funzioni pubbliche.

Ci interessa sottolineare, in primo luogo, che la vigenza del diritto a non autoincriminarsi non esclude in nessun modo la possibilità che le norme stabiliscano il dovere dei contribuenti di fornire qualunque dato di interesse tributario, prevedano sanzioni in caso di inadempimento del suddetto obbligo e contemplino la possibilità che le dichiarazioni ottenute nel corso di un accertamento siano utilizzate per avviare un processo penale o un procedimento amministrativo sanzionatorio. In effetti:

a) In primo luogo, per quanto riguarda l'obbligo di collaborare fornendo dichiarazioni, non solo non vi è alcun impedimento costituzionale a che la legge possa imporre a tutti i cittadini un dovere di assistenza all'Amministrazione finanziaria nell'esercizio delle sue funzioni, ma anzi, come indicato dalla giurisprudenza europea, tale obbligo trova fondamento nell'interesse pubblico, tutelato costituzionalmente, alla riscossione delle imposte (102).

b) In secondo luogo, giacché, come abbiamo detto, il diritto a non autoincriminarsi non legittima il rifiuto a fornire informazioni nell'ambito di procedimenti tributari, è evidente che nessuna delle norme che puniscono la mancanza di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria nell'esercizio delle sue funzioni contravviene al diritto costituzionale a non autoincriminarsi.

c) In terzo luogo, per quanto riguarda l'uso che si può fare dell'informazione ottenuta dai contribuenti, risulta chiaro che i dati rilasciati sotto coazione in seguito ad una richiesta dell'Amministrazione non possono costituire la base di misure punitive contro il soggetto obbligato.

(102) In Spagna, si vedano, le SSTC 110/1984 e 76/1990; e, in Germania, la Sentenza del *Bundesverfassungsgericht* del 21 aprile 1988 (*Wistra*, n. 8, 302, 303).

Senza dubbio, contro quanto sostiene parte della dottrina spagnola (103), ciò non permette di ipotizzare l'incostituzionalità delle norme che prevedono l'utilizzo dei dati ottenuti nel corso di un procedimento tributario in ulteriori procedimenti sanzionatori. L'unica cosa certa è che, in virtù del diritto a non autoincriminarsi, possono essere utilizzati a scopo sanzionatorio soltanto quei dati che non siano stati ottenuti dall'imputato tramite l'esercizio della coazione, vale a dire: a) i dati rilasciati volontariamente dall'interessato nel procedimento di verifica; b) i dati rilasciati da terzi in base al dovere di collaborare legalmente stabilito; c) i dati ottenuti dalla stessa Amministrazione senza necessità di obbligare l'imputato a fornire la prova dell'illecito (accesso a locali commerciali, verifica dei documenti, etc). Infine, a nostro giudizio, non pongono alcun problema le norme che stabiliscono la comunicazione di quanto riscontrato nel corso di un procedimento tributario, agli organi preposti a sanzionare gli eventuali illeciti emersi (104). Il mero trasferimento di prove al giudice penale, o al «*Ministerio Fiscal*» ed altre Amministrazioni preposte al sanzionamento o alla condanna di fatti punibili non viola, in nessun caso, il diritto a non autoincriminarsi.

Esistono, almeno tre ragioni che conducono a questa conclusione: in primo luogo, la mera presentazione di prove autoincriminanti non contravviene la suddetta garanzia, giacché, affinché ciò accada, occorre che l'informazione sia utilizzata effettivamente per irrogare la misura penale o amministrativo-sanzionatoria. In secondo luogo, esistono dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria che possono lecitamente fondare una condanna penale o una sanzione amministrativa: quelli rilasciati vo-

(103) È il caso di LAGO MONTERO, J.M.: *Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidaciòn tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse*», XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributàrio, L.2, Lisbona, 1998, pp. 345, 346; e HERRERA MOLINA, P.M.: *Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sì mismo en el procedimiento inspector, Impuestos*, n. 15, 16 (1997), pp. 153, 154.

(104) Non possiamo, quindi, condividere la tesi di quelli che, in Spagna, hanno dubitato seriamente della costituzionalità di tali norme. Così, PALAO TABOADA, C.: *Lo «blando» y lo «duro» ...*, cit. p. 12; implicitamente sulla stessa linea si esprime ESCRIBANO LOPEZ, F.: *Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria, Quincena Fiscal*, n. 4 (1998), p. 13; e, ugualmente, FALCON Y TELLA, R.: *El caràcter reservado ...*, cit., pp. 7, 8. In seguito, sembra che, quest'ultimo autore abbia mitigato la sua posizione (*La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la Sentencia Saunders, de 17 de diciembre de 1996*, XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, L. 2, Lisbona, 1998, p. 490).

lontariamente dall'imputato, quelli rilasciati da terzi e quelli ottenuti dall'Amministrazione tramite l'esercizio dell'attività probatoria. In terzo luogo, infine, di fronte all'eterogeneità degli elementi probatori derivati dall'attività di accertamento tributario, sembra chiaro che il giudizio in merito alla liceità della prova spetta esclusivamente agli organi *ad hoc* soprattutto se tali comportamenti abbiano ripercussioni penali.

Dunque, se si accetta la nostra tesi, il pieno riconoscimento del diritto a non autoincriminarsi non rappresenta un serio ostacolo per l'esercizio della funzione tributaria. Questo non significa certamente che le attività amministrative nel corso dei procedimenti tributari possano rimanere estranee all'esistenza di tale garanzia processuale ed agli imperativi costituzionali derivanti dalla stessa. In particolare, è necessario – cosa non insignificante, se ci atteniamo all'esperienza spagnola – che gli organi amministrativi prendano coscienza del fatto che la suddetta funzione rappresenta l'uso di un potere (lo *ius puniendi* dello Stato) il cui esercizio è strettamente sottomesso a specifiche esigenze costituzionali stabilite a garanzia del cittadino. Per questo motivo, l'Amministrazione finanziaria deve sempre far sì che il rilascio delle dichiarazioni avvenga in forma volontaria (cosa che esigerà l'espressa dichiarazione da parte degli interessati, giacché altrimenti si potrà presumere che la collaborazione sia frutto di coazione). Nel caso in cui non sussista una collaborazione volontaria, l'unica possibile alternativa si sostanzia, a parer nostro, nella necessità che l'Amministrazione indaghi utilizzando ogni possibile strumento ad eccezione della diretta richiesta di informazioni al soggetto. Le possibilità in questo senso sono molto ampie: si possono ricavare informazioni da terzi, ispezionare luoghi dove si possano ottenere *in situ* prove del fatto imponibile, effettuando *in loco* l'esame della contabilità ed, in generale, di tutti quei documenti - libri, schedari, fatture – che possano contribuire a chiarire la situazione tributaria, comprese le informazioni che si possano ottenere da computers e calcolatori elettronici. Tutte le prove ottenute in questo modo possono essere utilizzate ai fini penali ed amministrativo-sanzionatori, giacché l'interessato non è stato obbligato a rilasciare le prove della propria condotta, ma ha dovuto soltanto "sopportare" l'attività probatoria svolta dall'Amministrazione con la suddetta finalità. Esistono, quindi, strumenti idonei ad indagare su possibili illeciti senza che ci sia bisogno della collaborazione attiva da parte dell'obbligato tributario. Se, nonostante ciò, l'informazione ottenuta non fosse sufficiente a liquidare l'imposta, si potrà sempre costringere il contribuente a rilasciare informazioni sotto la minaccia di possibili sanzioni. In quest'ultimo caso, però, crediamo che le eventuali misure punitive (che non possono fondarsi sulle prove rilasciate dal contribuente) potrebbero essere imposte solo sulla base di prove indiziarie, nell'ipotesi

in cui queste ultime siano idonee a superare la presunzione di innocenza valida per tutti gli imputati (105).

Epilogo

Crediamo, quindi, che la tesi difesa in questa sede permetta di unire l'interesse pubblico alla giusta riscossione – che è, senza dubbio, la base dello Stato sociale di Diritto – ad una garanzia fondamentale del cittadino quale il diritto a non autoincriminarsi di fronte alla pretesa dello Stato di esercitare lo *ius puniendi*. Non dobbiamo rinunciare né all'una né all'altra cosa. Entrambe possono coesistere nel nostro sistema costituzionale. Ancora una volta, dunque, ci troviamo in presenza di un problema che – citando Wittgenstein – più che «risolto» non andava, in realtà neanche «posto».

(105) Se ci atteniamo all'abbondante e reiterata interpretazione del Tribunale Costituzionale spagnolo sull'attitudine del mezzo probatorio all'annullamento della presunzione d'innocenza, si può affermare che esso è pienamente ammissibile a tale scopo sempre che i fatti-base (o «indizi» propriamente detti) siano «pienamente provati», che dagli stessi si possa giungere a considerare provati i fatti punibili, e che la risoluzione punitiva sia sufficientemente motivata (si vedano per tutte, tra le più recenti, le SSTC 24/1997 e 45/1997).

El deber de colaborar con la administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Un analisis crítico de la cuestión a la vista de la jurisprudencia europea y norteamericana

Ángel Aguallo Avilés
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Córdoba)
Florián García Berro
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla)

I. Consideraciones preliminares

Lo ha dicho antes que nosotros Vives Antón: "nada hay más devastador que una falsa pregunta, pues distorsiona el problema de tal modo que, cuanto más se profundiza en la investigación que intenta darle respuesta, más se acrecienta la confusión" (1). Pues bien, o mucho nos equivocamos o la historia que vamos a relatar es la de una falsa pregunta o, si se prefiere, de un conflicto aparente. Pero vayamos por partes.

Lo que con este estudio tratamos de poner en claro es el verdadero significado del llamado "derecho a no autoincriminarse" - luego explicaremos por qué usamos esta denominación y no otra de las muchas con las que suele designárselo - para determinar cómo interfiere, en su caso, la vigencia de esta garantía en el ejercicio de aquellas potestades administrativas que consisten en exigir mediante coacción al ciudadano que proporcione información útil para el cumplimiento de una función pública. Pues, en efecto, si no cabe duda sobre la existencia de intereses públicos capaces de justificar en ciertos casos la atribución de potestades de esa naturaleza, tampoco puede haberla de que, en ocasiones, el empleo de las mismas supone forzar al ciudadano afectado a facilitar evidencias reveladoras de que ha cometido ilícitos punibles. Situación que suscita la necesidad de examinar hasta qué punto, en los supuestos citados, el requerimiento coactivo de información penetra la esfera de los de-

(1) Cfr. VIVES ANTÓN, T.: "La comisión por omisión: comentario al artículo 11 del Código Penal de 1995", en Comentarios al Código Penal. Tomo I. Edersa, Madrid (1999), pág. 490.

rechos y garantías individuales -en particular, la del derecho a no autoincriminarse-, y si puede llegar incluso a producir su violación.

El problema que acabamos de enunciar se ha percibido, como se sabe, con especial intensidad en relación con el ámbito de actuación de la Hacienda Pública para la aplicación del sistema tributario, función a cuyo servicio los ordenamientos nacionales establecen una serie de medios de averiguación de la verdad, entre los que destaca la posibilidad de recabar información de los propios contribuyentes.

Nuestro análisis de la cuestión tomará como referencia inmediata el caso específico de España, cuya Constitución reconoce en su artículo 24.2 una serie de garantías procesales, entre las que están los derechos "a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable". Por esta razón vamos a dedicar particular atención a la jurisprudencia emanada por el Tribunal Constitucional de nuestro país y a las opiniones expresadas al respecto por los autores españoles. No obstante, el problema que tratamos de resolver posee por muchos motivos una dimensión supranacional que ha de ser necesariamente resaltada. En efecto, puede decirse que, con distintas variantes accesorias, derivadas de la distinta configuración del procedimiento tributario en cada ordenamiento nacional, la preocupación por el significado del derecho a no autoincriminarse en el ámbito de la gestión de los tributos puede percibirse en términos sustancialmente idénticos en todos los países del entorno europeo occidental, pues la citada garantía procesal se encuentra presente, de manera explícita o no, en los textos constitucionales de todos ellos y, en todo caso, su vigencia deriva directamente del artículo 6 del European Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms (en adelante, ECHR) (2), según ha declarado en numerosas ocasiones la European Court of Human Rights. De ahí que este último órgano, así como en menor medida el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se hayan visto obligados en diversas ocasiones a aplicar el citado derecho, proporcionando elementos de juicio que no sólo serán objeto de consideración, sino que resultarán decisivos para apoyar las conclusiones de nuestro trabajo, en el que analizaremos además las soluciones ofrecidas por los tribunales de otros países distintos de España, como el Tribunal Federal Alemán o el Tribunal Supremo de los Estados Unidos de Norteamérica, cuyos pronunciamientos poseen indudable relevancia para la adecuada comprensión del problema estudiado y constituyen un elemento de juicio indispensable para que la resolución del mismo pueda proyectarse sobre los distintos ámbitos jurídicos nacionales.

(2) European Convention on Human Rights and Fundamental Freedoms (E.T.S. 5-1950), *European Conventions and Agreementes*, vol. 1, Strasbourg, Council of Europe, 1971, pag. 21.

II. La gestion de los tributos en el derecho español

Para poner en antecedentes al lector, y dado que el presente análisis utilizará como punto de arranque el planteamiento de la cuestión en la doctrina y en la jurisprudencia española, consideramos conveniente, para permitir un adecuado seguimiento del discurso, exponer de forma muy sucinta los grandes trazos del procedimiento tributario en España.

La comprobación e investigación tributaria, esto es, la actuación administrativa tendente a acreditar los hechos relevantes para determinar las obligaciones tributarias, viene llevándose a cabo en nuestro país, de manera fundamental, mediante el llamado procedimiento inspector, cuyo desarrollo se encomienda a los órganos de la Inspección Financiera y Tributaria (3). Para la averiguación de la verdad, la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT en lo sucesivo), atribuye a la Inspección una serie de potestades, entre las que se encuentra la posibilidad de solicitar al contribuyente u obligado tributario cuanta información pueda ser necesaria para fijar del modo más fiel posible las obligaciones fiscales de éste, así como de imponerle determinadas sanciones si no atiende satisfactoriamente dicha solicitud. La resolución que pone fin al procedimiento inspector tiene por objeto fijar la cuota tributaria pendiente y los intereses de demora que resulten exigibles. Cuando en el curso de las actuaciones se evidencien ilícitos tributarios, se instruirá un procedimiento sancionador independiente y separado del inspector, que podrá culminar en la imposición de sanciones. En resumidas cuentas, el contribuyente u obligado tributario tiene el deber de facilitar, durante el procedimiento inspector, cuanta información con trascendencia tributaria le sea requerida; de otra parte, aunque la posibilidad de imponer sanciones debe hacerse efectiva mediante un procedimiento específico, la ley no prohíbe que la información obtenida durante

(3) El artículo 123 de la Ley General Tributaria y las normas reguladoras de algunos tributos contemplan también la posibilidad de que sean los llamados órganos de gestión, ajenos a la Inspección tributaria, los que lleven a cabo ciertas actuaciones de comprobación, que en tales casos reciben el nombre de "comprobación abreviada o formal". No obstante, tales actuaciones, que comparten con el procedimiento inspector la finalidad perseguida -fijación de los hechos tributariamente relevantes y liquidación del tributo-, difieren de éste por la distinta naturaleza de los medios de que la Administración puede servirse para su desarrollo, los cuales consistirán de modo principal en los datos obrantes previamente en poder de la Administración, que sólo excepcionalmente puede requerir del contribuyente la aportación de información. Por lo demás, la práctica de liquidaciones basada en actuaciones de este tipo no impide el desarrollo ulterior de un procedimiento inspector relativo al mismo tributo y obligado tributario.

las actuaciones inspectoras se utilice posteriormente como fundamento de la resolución sancionadora. De este modo, puede suceder que la información requerida coactivamente para liquidar el tributo durante el procedimiento inspector constituya evidencia de ilícitos tributarios susceptibles de sanción mediante el subsiguiente procedimiento punitivo. De ahí que la doctrina española venga expresando serias dudas acerca de la compatibilidad del deber de informar a la Administración tributaria y, en particular, a la Inspección- con las garantías previstas en el artículo 24.2 de la Constitución Española, que proclama los derechos de todo imputado a la presunción de inocencia, a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

III. El conflicto en la jurisprudencia y en la doctrina españolas

Planteadas así las cosas, lo primero que debe decirse es que la Sentencia del Tribunal Constitucional español (en adelante, STC) 76/1990 dejó algo muy claro: el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tutelado en el art. 31.1 de la Constitución Española (en adelante C.E.) justifica la atribución a la Administración, para el ejercicio de la función tributaria, de un conjunto de poderes exorbitantes susceptibles de limitar los derechos y libertades constitucionales, así como el establecimiento de la obligación de los ciudadanos de colaborar con el poder público suministrando información con trascendencia tributaria (4). Uno de esos deberes de colaboración es el que tutelaba la letra f) -en la actualidad letra g) - del art. 83.3 LGT, en virtud del cual la falta de aportación de pruebas y documentos contables requeridos por la Administración Tributaria o la negativa a su exhibición constituye infracción simple sancionada con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas.

La citada sentencia resuelve, entre otras impugnaciones acumuladas, una cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, que achacaba al precepto antes citado la presunta vulneración del artículo 24.2 de la C.E., en el que se establecen el principio de presunción de inocencia y los derechos a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables, garantías que, a juicio de dicha Sala, tutelarían un derecho a la *reserva* de los datos económicos - y, por ende, tributarios - que, *según la particular apre-*

(4) Cfr., especialmente, su fundamento jurídico 3°, que sintetiza la doctrina mantenida hasta ese momento por el Tribunal en esta materia.

ciación del afectado, tengan al mismo tiempo carácter autoincriminatorio (5).

En fin, la citada cuestión de inconstitucionalidad desembocó, como se acaba de decir, en la STC 76/1990, en la que el Tribunal Constitucional, soslayando cualquier pronunciamiento acerca del principio de presunción de inocencia, se limitó a negar que el derecho a no declarar contra sí mismo pudiera resultar vulnerado por el art. 83.3 LGT en razón de tres argumentos:

1. En primer lugar, porque la aportación de documentos exigida por el art. 83.3 LGT no equivale a la *declaración* a que alude el art. 24.2 C.E., dado que no implica ninguna *manifestación de voluntad o conocimiento* que tenga contenido inculpatorio (6).

2. En segundo lugar, porque las garantías procesales del art. 24.2 C.E. - y, por tanto, el derecho a no declarar contra sí mismo - sólo resultan aplicables a quienes tienen la condición de *imputados en un procedimiento penal o administrativo sancionador*, siendo evidente que el procedimiento inspector carece de carácter punitivo (7).

3. En te rcer lugar, en fin, pese a que el Tribunal Constitucional reconoce -como ya hiciera en la STC 110/1984 - que en el curso de las actuaciones inspectoras pueden llegar a obtenerse pruebas de que el contribuyente ha cometido un delito o infracción, rechaza *a limine* que el derecho a no declarar contra sí mismo confiera a su titular la facultad de *reservarse* frente a la Administración los datos precisos para hacer efectivo el deber de contribuir (8). Conclusión ésta que ha sido interpretada

(5) Véase el Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 20 de septiembre de 1988. Un resumen amplio de su contenido puede hallarse en MENDIZABAL ALLENDE, R.: "Las potestades constitucionales de la Hacienda Pública y su configuración jurisprudencial", en *Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría, Tomo V, Economía y Hacienda, Ed. Civitas*, Madrid, 1991, pág. 4016.

(6) En este sentido, véase el fundamento jurídico 10° de la STC 76/1990.

(7) "Se impone aquí de nuevo la prudencia frente a intentos apresurados de trasladar mecánicamente garantías y conceptos propios del orden penal a actuaciones y procedimientos administrativos distintos y alejados del mismo como es, en este caso, el de gestión tributaria" (STC 76/1990, fundamento jurídico 10°).

(8) En efecto, el Tribunal Constitucional niega que exista "un genérico derecho del contribuyente a la reserva de sus datos económicos frente a la Administración tributaria", afirmando, con referencia a esa supuesta facultad de reserva, que "tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra (...)" (STC 76/1990, fundamento jurídico 10°).

por la totalidad de la doctrina española en el sentido de que, ante la evidente confrontación que se produce en estos casos entre el deber de contribuir y el derecho a no declarar contra sí mismo, el Tribunal Constitucional, del mismo modo que hiciera en la STC 110/1984 en relación con el derecho a la intimidad (9), hace una ponderación en favor del primero de dichos bienes constitucionales (10).

Pues bien, en un esfuerzo de síntesis podemos afirmar que, partiendo de esta lectura de la STC 76/1990, prácticamente toda la doctrina coincide en el diagnóstico del problema: cuando la Hacienda Pública reclama a un obligado tributario información que tiene a la vez trascendencia tributaria y punitiva se produce una colisión entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 C.E. (que implica un deber de aportar los datos con trascendencia tributaria) y el derecho a no declarar garantizado en el art. 24.2 C.E. (que se traduciría en todo caso en un derecho a no aportar la información autoincriminatoria). Y ante esta que se ve como inevitable confrontación, la cuestión que, de manera más o menos explícita, se propone resolver es siempre la misma: *¿cuál de los bienes jurídicos constitucionales en presencia debe prevalecer?* Sólo en la respuesta a la pregunta planteada se difiere: algunos autores consideran prevalente la protección del interés a una recaudación justa (11), de manera que, a su juicio, deben aportarse

(9) La citada sentencia, en su fundamento jurídico 8°, declaró efectivamente la necesidad de que el derecho a la intimidad pudiese resultar limitado por las exigencias del deber de contribuir: "es posible -decía el Tribunal- que la actuación inspectora pueda en alguna ocasión, a través de la investigación de documentos o antecedentes relativos a los movimientos de las cuentas bancarias, interferirse en aspectos concretos del derecho a la intimidad. Pero como ya se ha advertido, este derecho, al igual que los demás, tiene sus límites, que en este caso vienen marcados por el deber de todos de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, como dispone el ya citado art. 31.1 de la Constitución, deber para cuyo efectivo cumplimiento es evidentemente necesaria la inspección fiscal".

(10) Véanse, entre otros muchos, GARCIA AÑOVEROS, J.: "Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales", *REDF*, núm. 90 (1996), pág. 222; TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios", *REDF*, núm. 82 (1994), pág. 278; y GARBERI LLOBREGAT, J.: "Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal en la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de abril de 1990, sobre constitucionalidad de determinados preceptos de la Ley General Tributaria", *Poder Judicial*, núm. 19 (1990), pág. 218-219.

(11) En efecto, son varias las formulaciones doctrinales que en nuestro país apuntan a la necesidad de sacrificar el derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito de las sanciones tributarias, a fin de no infligir un perjuicio irreparable al interés fiscal. Entre ellas, RODRIGUEZ BEREIJO: "Le sanzioni fiscali in Spagna", en *Con-*

todos los datos con trascendencia tributaria exigidos por la Administración tributaria, pudiendo ser éstos utilizados sin limitaciones tanto para liquidar el tributo como para fundamentar un eventual procedimiento punitivo; la mayoría de ellos, sin embargo, consideran que es el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo el que debe primar (12), de modo que, cada vez que se reclame al inspeccionado información con trascendencia tributaria que, *desde su punto de vista*, pudiera llegar a incriminarlo, podrá *negarse a aportarla*. Es importante señalar que estos últimos han creído encontrar apoyo en alguna jurisprudencia del propio Tri-

vegno di studi sulle sanzioni tributarie nell'esperienza europea, Bolonia, 1996, pág. 5; implícitamente, ESEVERRI MARTINEZ, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario", *Técnica Tributaria*, núm. 28 (1995), pág. 76; ZORNOZA PEREZ, J.J.: "El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)", *Ed. Civitas*, Madrid, 1992, pág. 161; GARBERÍ LLOBREGAT, J.: "Derechos fundamentales de incidencia penal y procesal...", cit., págs. 218-219. Parece defender una posición intermedia, BAÑO LEÓN, J.M.: "Potestades administrativas y garantías de las empresas en el Derecho español de la competencia", Mc Graw-Hill, Madrid, 1996, págs. 192-194.

(12) A esta conclusión llegan, utilizando diversos razonamientos, la inmensa mayoría de los autores. Entre ellos, CASADO OLLERO, G.: "Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario", en AAVV, *Estudios de Derecho tributario en Memoria de M[a] del Carmen Bollo Arocena*, Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, págs. 159-161; TEJERIZO LÓPEZ, J.M: "El principio de tutela judicial efectiva...", cit., pág. 278; PALAO TABOADA, C.: "Lo 'blando' y lo 'duro' del Proyecto de Ley de derechos y garantías de los contribuyentes", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 171, págs. 27-29; FALCÓN Y TELLA, R.: "Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar", "Editorial" de *Quincena Fiscal*, núm. 22 (1995), págs. 1-2; ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Jurisprudencia constitucional tributaria", Prólogo de Casado Ollero, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 234; MESTRE DELGADO, E.: "La defraudación tributaria por omisión", Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, 1991, págs. 131-132; GARCIA DE ENTERRIA, E. y FERNANDEZ RODRIGUEZ, T.R.: "Curso de Derecho Administrativo", tomo II, 3ª ed., *Civitas*, Madrid, 1991, pág. 185; ESCRIBANO LÓPEZ, F.: "El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT", *Quincena Fiscal*, núm. 10 (1996), pág. 11; }plain SUAY RINCÓN, J.: "La discutible vigencia de los principios de imparcialidad y de contradicción en el procedimiento administrativo sancionador", *Revista de Administración Pública*, núm. 123 (1990), págs. 162-164. Partiendo de esta idea, un reducido grupo de autores considera que la solución al problema consiste en prohibir la utilización de las pruebas aportadas por el sujeto pasivo durante el procedimiento de comprobación en el procedimiento sancionador. Así, GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Una nueva Ley General Tributaria...", cit., pág. 222; SOLER ROCH, M.T.: "Deberes tributarios y derechos humanos", *RTT*, núm. 30 (1995), pág. 112; y FALCON Y TELLA, R.: "El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia *Saunders* y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno", Editorial de *Quincena Fiscal*, núm. 12 (1997), pág. 6.

bunal Constitucional español, así como en la del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Y así, es muy corriente encontrar, en apoyo de su tesis, la cita de los siguientes pronunciamientos:

1°. Sentencias del Tribunal Constitucional español en las que éste ha sostenido la vigencia del principio de presunción de inocencia en ámbitos ajenos al punitivo, concretamente, en *procesos civiles* (suele citarse sólo la STC 13/1982, pero hay que añadir también el ATC 569/1984) y en *procesos laborales* en los que se enjuiciaba la procedencia de un despido (entre otras, las SSTC 36/1985 y 37/1985, y los AATC 885/1985 y 1164/1987).

2°. La Sentencia de 18 de octubre de 1989 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (*caso Orkem v. Commission of the European Communities*) (13), sentencia que declaró contrarias al derecho de defensa determinadas preguntas que la Comisión hizo a una empresa (CdF Chimie, S.A.) en el curso de una investigación sobre la presunta existencia, en el sector de los termoplásticos, de *prácticas colusorias* de la competencia contrarias al art. 85.1 del Tratado de la CEE.

3.° La Sentencia de 25 de febrero de 1993 del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (*caso Funke v. France*) (14) que anuló, por contravenir los derechos "a no declarar y a no contribuir a su propia incriminación", derivados del art. 6 ECHR, la sanción impuesta a un ciudadano por no facilitar a las autoridades aduaneras los extractos de las cuentas corrientes cuya titularidad ostentaba en diversas entidades financieras en el extranjero y la documentación relativa a la financiación de un apartamento adquirido en la República Federal Alemana.

4.° Con el fin de trasladar las conclusiones alcanzadas por el Tribunal Europeo en materia de Aduanas al ámbito tributario se suele citar la Sentencia del mismo Tribunal de 24 de febrero de 1994 (*caso Bendenoun v. France*), (15) donde se declara que el art. 6 ECHR es aplicable a los procesos relacionados con "sanciones tributarias" (*sanctions fiscales*), distintas de las "sanciones penales" (*sanctions pénales*) por delitos contra la Hacienda Pública (16).

(13) Court of Justice of the European Communities, *Orkem v. Commission of the European Communities*, Judgement of 18 October 1989, case 374/87.

(14) European Court of Human Rights, *Funke v. France*, Judgment of 25 February 1993, case 82/1991/334/407, Serie A, vol. 256-A.

(15) European Court of Human Rights, *Bendenoun v. France*, case 3/1993/338/476, Serie A, vol. 284.

(16) Cfr. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, *Bendenoun c. Francia*, caso 3/1993/338/476. Para un análisis de esta Sentencia consúltese FROMMEL, S.N.: "The

5.º Y, en último lugar, la Sentencia de 17 de diciembre de 1996 del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (*caso Saunders v. The United Kingdom*) (17), que estimó que había vulnerado el derecho a no autoincriminarse, deducible del art. 6 ECHR, la utilización como prueba de cargo contra un sujeto, en un proceso judicial, de las declaraciones formuladas por éste bajo coacción a los Inspectores del Ministerio de Comercio e Industria Británico en el curso de un procedimiento administrativo de carácter inquisitivo.

IV. Fijacion de los valores constitucionales en conflicto. El fundamento del derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable

1. Premisas metodológicas

A nuestro juicio, un análisis metodológicamente correcto del tema precisa comenzar por el principio, evitando dar por verdaderas cualesquiera de las conclusiones alcanzadas por los distintos autores. A este respecto, lo que hay que descubrir, antes que nada, es si el *diagnóstico* que del problema ha hecho la doctrina mayoritaria es correcto -es decir, si existe en realidad una confrontación de bienes constitucionalmente protegidos que precise de una labor de ponderación- y si, por lo tanto, la *pregunta* que generalmente se pretende resolver -a saber, cuál de los valores en conflicto debe ceder- es correcta o, por el contrario, como hemos dicho al comienzo, se trata de una "falsa pregunta".

Desde un punto de vista lógico, para la tarea que nos hemos propuesto parece conveniente dilucidar, antes que nada, cuáles son los valores constitucionales realmente implicados cuando la Administración exige de un obligado tributario el suministro de información con trascendencia tributaria y punitiva. Como no parece dudoso que en estos casos siempre está en juego el deber de contribuir, para cuya consecución efectiva es necesario que la Administración pueda conocer los hechos con trascendencia tributaria, la tarea se reduce a comprobar si resulta meto-

---

European Court of Human Rights and the right of the accused to remain silent: can it be invoked by taxpayers?", *Diritto e pratica tributaria*, T. LXIV, Parte I-2 (1993), págs. 2152, 2184-2194.

(17) European Court of Human Rights, Saunders v. The United Kingdom, case 43/1994/490/572.

dológicamente correcto confrontar el citado deber únicamente con el derecho a no declarar contra sí mismo o si, por el contrario, resulta más adecuado manejar otra u otras -añadidas- garantías constitucionales.

Pues bien, para resolver este primer interrogante -cuáles son las garantías constitucionales que hay que confrontar con el deber de contribuir- es necesario dilucidar en primer lugar una cuestión polémica como pocas: la del fundamento actual, *en el ordenamiento jurídico español*, de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Decimos fundamento *actual* porque la Constitución, *incluso en lo que se refiere a los derechos fundamentales*, es una norma viva, en constante mutación, que precisa ser en todo momento integrada -concretizada (si se nos permite la expresión)- con la realidad histórica que pretende normar (18); y subrayamos la alusión al *ordenamiento español*, porque para alcanzar resultados válidos creemos necesario utilizar como punto de referencia el caso específico de un ordenamiento en concreto, lo que no impide que, finalmente, las conclusiones alcanzadas manejando los conceptos científicos o jurisprudenciales elaborados en nuestro país puedan trasladarse a otros ordenamientos jurídicos de nuestro entorno con las matizaciones y adaptaciones que requiera cada realidad política, social y jurídica.

2. El fundamento del derecho a no declarar contra sí mismo en la doctrina y en la jurisprudencia europea y norteamericana

Hechas las anteriores advertencias, diremos que gran parte de los autores que han indagado acerca de la *ratio* del principio *nemo tenetur edere contra se* lo identifican como un remedio para desterrar la tortura como instrumento dirigido a arrancar una confesión del imputado (19).

(18) "La interpretación constitucional - dice HESSE - es "concretización" (*Konkretisierung*). Precisamente lo que no aparece de forma clara como contenido de la Constitución es lo que debe ser determinado mediante la incorporación de la "realidad" de cuya ordenación se trata (...). En este sentido la interpretación constitucional tiene carácter creativo: el contenido de la norma interpretada sólo queda completo con su interpretación; ahora bien, sólo en ese sentido posee carácter creativo: la actividad interpretativa queda vinculada a la norma" ("Escritos de Derecho constitucional", Introducción y traducción de Pedro Cruz Villalón, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1983, pág. 43).

(19) Es el caso de FAYOS GARDO, A.: "Los derechos fundamentales a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable en la Lecrim.", *Justicia 93*, núm I (1993), pág. 292.

Otro sector cualificado de la doctrina sitúa dicho fundamento en el Derecho natural: es un acto *contra naturam* -se ha dicho- reclamar al imputado una declaración veraz cuando de ésta puede derivarse un perjuicio para su libertad o su vida (20). No han faltado tampoco quienes, dentro y fuera de España, han identificado los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable como *instrumentales* del más genérico derecho de defensa, en su vertiente de *"autodefensa pasiva"* (21). Fuera de España, sin embargo, la razón de la existencia de dichas garantías procesales ha solido buscarse en la tutela de la privacidad (así lo mantuvo el Tribunal Supremo de Estados Unidos en sus primeras decisiones; *v.gr.*, *Boyd c. Estados Unidos* o *Miranda c. Arizona*) (22) y, sobre todo, en la pro-

(20) Han identificado el Derecho natural como fundamento del *ius tacere*, RUIZ-JARABO COLOMER, D.: "El derecho del inculpado a no declarar y a no decir verdad", *Poder Judicial*, núm. 6 (1983), págs. 27 y ss.; GÓMEZ DEL CASTILLO y GÓMEZ, M.: "El comportamiento procesal del imputado. (Silencio y falsedad)", Ed. Bosch, Barcelona, 1979, págs. 36 y ss.; GIMENO SENDRA, V. y otros: "Derecho procesal", Tirant lo Blanch, Valencia, 1992, Tomo II, pág. 290; MONTERO AROCA: "Introducción al Derecho Procesal", Ed. Tecnos, Madrid, 1979, pág. 239; VELAYOS MARTÍNEZ: "El derecho del imputado al silencio", *Justicia 95*, núms. I-II (1995), pág. 62; MESTRE DELGADO, E.: "La defraudación tributaria...", cit., pág. 138; ROMERO COLOMA: "La prueba de confesión y el interrogatorio del acusado. Una visión psicológica", Serlipost, Barcelona, 1989, pág. 120.

(21) Esto es, "la que se ejerce precisamente con la inactividad del sujeto, sobre el que recae o puede recaer una imputación, quien, en consecuencia, puede optar por defenderse en el proceso en la forma que estime más conveniente para sus intereses, sin que en ningún caso pueda ser forzado o inducido, bajo constricción o compulsión alguna, a declarar contra sí mismo o a confesarse culpable (SSTC 36/1983, fundamento jurídico 2.º; 127/1992, fundamento jurídico 2.º)" (STC 197/1995, fundamento jurídico 6.º; reitera las mismas palabras la STC 161/1997, fundamento jurídico 5.º). En este sentido, GARBERI LLOBREGAT: "La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (Doctrina del Tribunal Constitucional y reforma legislativa)", Prólogo de Vicente Gimeno Sendra, *Trivium*, Madrid, 1989, pág. 197; ASENCIO MELLADO: "Prueba prohibida y prueba preconstituida", *Trivium*, Madrid, 1989, pág. 123; FAYOS GARDO: "Los derechos fundamentales a no declarar...", cit., págs. 277-278 y 290); RAMOS MÉNDEZ, F.: "El Proceso Penal. Lectura constitucional", Ed. J. M. Bosch, Barcelona, 1991, pág. 17.

(22) Como señalaba el Juez BRENNAN en un voto concurrente a la Sentencia de 21 de abril de 1976 [*Fisher v. United States*; 425 U.S. 391 (1976)], esta ha sido, en esencia, la tesis que ha mantenido, durante muchos años, el Tribunal Supremo de Estados Unidos: "Expressions are legion in opinions of this Court that the protection of personal privacy is a central purpose of the privilege against compelled self-incrimination. "[I]t is the invasion of [a person's] indefeasible right of personal security, personal liberty and private property" that "constitutes the essence of the offence" that violates the privilege. Boyd v. United States, supra, at 630. The privilege reflects "our respect for the inviolability of the human personality and of the right of each indivi-

tección de la "libertad personal" y la "dignidad humana": ésta es, invariablemente, la doctrina del Tribunal Federal Alemán (23) y, sólo parcial-

---

dual 'to a private enclave where he may lead a private life.'" Murphy v. Waterfront Comm'n, 378 U.S. 52, 55 (1964). "It respects a private inner sanctum of individual feeling and thought and proscribes state intrusion to extract self-condemnation." Couch v. United States, supra, at 327. See also Tehan v. United States ex rel. Shott, 382 U.S. 406, 416 (1966); Miranda v. Arizona, 384 U.S. 436, 460 (1966). "The Fifth Amendment in its Self-Incrimination Clause enables the citizen to create a zone of privacy which government may not force him to surrender to his detriment." Griswold v. Connecticut, 381 U.S. 479, 484 (1965). See also Katz v. United States, 389 U.S. 347, 350 n. 5 (1967)". Esta jurisprudencia, sin embargo, ha sido matizada en los últimos pronunciamientos de la *Supreme Court* sobre la materia. Así, la Sentencia de 21 de abril de 1976 (caso *Fischer c. Estados Unidos*), inmediatamente después de reconocer que "It is true that the Court has often stated that one of the several purposes served by the constitutional privilege against compelled testimonial self-incrimination is that of protecting personal privacy", puntualizaba -en lo que se ha entendido por alguno de sus Jueces como un giro negativo en su doctrina- que "the Court has never suggested that every invasion of privacy violates the privilege. Within the limits imposed by the language of the Fifth Amendment, which we necessarily observe, the privilege truly serves privacy interests; but the Court has never on any ground, personal privacy included, applied the Fifth Amendment to prevent the otherwise proper acquisition or use of evidence which, in the Court's view, did not involve compelled testimonial self-incrimination of some sort". Al final, concluye el Tribunal: "We cannot cut the Fifth Amendment completely loose from the moorings of its language, and make it serve as a general protector of privacy - a word not mentioned in its text and a concept directly addressed in the Fourth Amendment. We adhere to the view that the Fifth Amendment protects against "compelled self-incrimination, not [the disclosure of] private information" United States v. Nobles, 422 U.S. 225, 233 n. 7 (1975)".

(23) Concretamente, no estando reconocido explícitamente el derecho a no autoincriminarse en la Constitución alemana, el Tribunal Constitucional Federal Alemán lo ha deducido de las nociones "libertad personal" (*Persönlichkeitsrechts*) y "dignidad humana" (*Würde des Mensche*) garantizadas constitucionalmente en los arts. 1 (1) ("La dignidad humana es intangible. Respetarla y protegerla es obligación de todo poder público"), 2 (1) ("Toda persona tiene el derecho al libre desarrollo de su personalidad siempre que no se viole los derechos de otra ni atente contra el orden constitucional o la ley moral) y 2 (2) ("Toda persona tiene el derecho a la vida y a la integridad física. La libertad de la persona es inviolable. Estos derechos sólo podrán ser restringidos en virtud de una ley"). Así, en la Sentencia de 13 de enero de 1981 (cfr. BVerfGE 56, pág. 37 y ss.) el *Bundesverfassungsgericht* señalaba: "el establecimiento de una obligación legal de proporcionar información puede producir en el obligado el conflicto entre autoinculparse de un hecho punible, cometer eventualmente un nuevo delito por realizar una declaración falsa, o exponerse a la utilización de medidas coercitivas por su silencio. Debido a esas consecuencias, la obligación de proporcionar información ha de tenerse como una intromisión en la libertad de actuación y como una restricción de los derechos de la personalidad, en el sentido del art. 2.1 G.G. El compelimiento a declarar contra uno mismo afecta, además, a la dignidad de la persona contra la que se usan sus propias manifestaciones" (Cfr. fundamento jurídico B, I, 1).

mente, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (24) El propio Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha destacado - primero en la Sentencia de 8 de febrero de 1986 (caso *Murray c. Reino Unido*) (§ 45, *in fine*), después en la mencionada Sentencia *Saunders c. Reino Unido* (§ 68), y, últimamente, en la también citada Sentencia *Serves c. Francia*) (§ 46) - que los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo *"lies, inter alia, in protecting the "person charged" against improper compulsion by the authorities and thereby contribuing to the avoidance of miscarriages of justice and to the fulfilment of the aims of Article 6"*.

3. La última ratio del derecho a no declarar contra sí mismo: el principio de presunción de inocencia

En nuestra opinión hay que negar *a radice* que el Derecho natural sea el fundamento de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable. Es evidente que en el procedimiento administrativo sancionador -en el que, como ha expresado la STC 197/1995, resultan aplicables dichas garantías procesales-, la declaración nunca puede llevar consigo un riesgo para la vida o la libertad, sino únicamente un perjui-

(24) En efecto, *"the will of the accused"* es uno de los fundamentos -probablemente, en el que más énfasis se ha puesto- que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha atribuido al derecho a no autoincriminarse. Según señalaba por vez primera la Sentencia de 17 de diciembre de 1996 (caso *Saunders c. Reino Unido*) y reitera recientemente la Sentencia de 20 de octubre de 1997 (caso *Serves c. Francia*), *"the right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of accused"* (§ 68; en sentido casi idéntico, Sentencia *Serves c. Francia*, § 46). *"The right not to incriminate oneself* -se remarca en la primera de las Sentencias citadas- *is primarily concerned, however, with respecting the will of an accused person to remain silent"* (§ 69). El Juez MARTENS en un voto particular - al que se adhiere el Juez KURIS - a la Sentencia *Saunders c. Reino Unido*, entiende que, de los fundamentos citados por el Tribunal de Estrasburgo - que como veremos, son varios - el respeto a *"the will of the accused"* es al que más relevancia le atribuye: "I note that legal writers and courts have frequently accepted a further rationale (4). Its formulations vary, but they all essentially boil down to the proposition that respect for human dignity and autonomy requires that every suspect should be completely free to decide which attitude he will adopt with respect to the criminal charges against him. On this view it would be improper, because incompatible with such respect, to compel an accused to cooperate in whatever way in bringing about his own conviction. This rationale often seems to be the main justification for the broader privilege against self-incrimination". "The present judgment strongly suggests that the Court now has embraced this view" (§ 9).

cio patrimonial (25). Y aunque se llegara a la conclusión de que es asimismo *contra naturam* obligar a un ciudadano a declarar cuando sus manifestaciones pudieran acarrearle una disminución en sus bienes, quedaría por explicar aún por qué en ámbitos como el procedimiento civil o el mercantil en los que el resultado de la colaboración es el mismo -un perjuicio patrimonial-, existe un *deber de colaborar* con la Justicia (26).

Por el contrario, no es dudoso -así lo han declarado las SSTC 197/1995 y 161/1997- que los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable constituyen instrumentos del genérico derecho de defensa. Como tampoco es posible negar -subrayamos esta idea- que cuando el poder público reclama de un ciudadano bajo coacción información autoincriminatoria siempre resultan afectadas la intimidad, la libertad y la dignidad, y, a veces la integridad física y moral. Sin embargo, ni la alusión al derecho de defensa permite avanzar demasiado en la delimitación del contenido esencial de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, ni consideramos que la protección de la privacidad, la libertad o la dignidad sea la *última ratio* de las citadas garantías, esto es, la que explica su alcance actual en nuestro sistema jurídico (27). Aunque existen más, nos limitamos a apuntar dos razones: en primer lugar, porque la privacidad, la libertad o la dignidad, son valores que también resultan perjudicados cuando se reclama coactivamente información

(25) Cuando se habla de procedimiento tributario sancionador, debe tenerse en cuenta que conforme al mismo solamente pueden imponerse sanciones pecuniarias (fijas o proporcionales) o sanciones no pecuniarias que tienen una proyección o derivación claramente económica.

(26) Cfr. RUIZ JARABO, D.: "El derecho del inculpado a no declarar...", cit., pág. 27; GÓMEZ DEL CASTILLO, M.: "El comportamiento procesal del imputado...", cit., págs. 32 y 33; véanse, en general, sobre el asunto, las págs. 18-35 y la pág. 53; VELAYOS MARTÍNEZ, I.: "El derecho del imputado al silencio", cit., pág. 62. Que existe un deber de colaborar con la justicia en el ámbito civil lo demuestra la figura de la *ficta confessio* que suele contemplarse como medio de prueba del proceso civil (así, por ejemplo, el art. 586 de la Ley de Enjuiciamiento Civil española).

(27) Idéntica conclusión alcanza la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo de los Estados Unidos en relación con la 5ª Enmienda de la Constitución Norteamericana: "The proposition that the Fifth Amendment protects private information obtained without compelling self-incriminating testimony is contrary to the clear statements of this Court that under appropriate safeguards private incriminating statements of an accused may be overheard and used in evidence, if they are not compelled at the time they were uttered, Katz v. United States, 389 U.S. 347, 354 (1967); Osborn v. United States, 385 U.S. 323, 329-330 (1966); and Berger v. New York, 388 U.S. 41, 57 (1967); cf. Hoffa v. United States, 385 U.S. 293, 304 (1966); and that disclosure of private information may be compelled if immunity removes the risk of incrimination. Kastigar v. United States, 406 U.S. 441 (1972)" (Fisher v. United States, § 4-6).

en procedimientos como el civil o el mercantil, y en tales ámbitos -insistimos- no se discute la existencia de un deber de decir verdad (28); y, en segundo lugar, porque en nuestro sistema los bienes jurídicos citados gozan de tutela *específica* en otros preceptos constitucionales (*v.gr.*, los arts. 1, 10, 15 y 18 de la C.E.; y los arts. 2, 3, 5 y 8 del ECHR) (29).

En nuestra opinión, el fundamento *último* de los derechos a no declarar contra sí mismo y a no declararse culpable hay que buscarlo en el principio de presunción de inocencia o, mejor dicho, *en una de sus manifestaciones*: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba. En efecto, parece evidente que si quien acusa ha de probar -esto es, debe *aportar* (palabra clave) los elementos de "prueba" que cimentan un procedimiento penal o administrativo sancionador-, no es lícito trasladar sobre el acusado la carga de suministrar las evidencias que lo incriminan (30). Que quede constancia de que así lo han mantenido también el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (caso *Orkem c. la Comisión* (31)), el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (caso *Saunders c. Rei-*

(28) Una crítica semejante hace GÓMEZ DEL CASTILLO: "El comportamiento procesal del imputado...", cit., págs. 37-38.

(29) El mismo argumento lo emplea el Tribunal Supremo de los Estados Unidos para negar que la 5ª Enmienda proteja la privacidad de la información reclamada al ciudadano. Así lo señala la *Supreme Court* en *Fisher v. United States*: "The Framers addressed the subject of personal privacy directly in the Fourth Amendment. They struck a balance so that when the State's reason to believe incriminating evidence will be found becomes sufficiently great, the invasion of privacy becomes justified and a warrant to search and seize will issue. They did not seek in still another Amendment - the Fifth - to achieve a general protection of privacy but to deal with the more specific issue of compelled self-incrimination. [425 U.S. 391, 401]" (§ 4-6).

(30) El principio de presunción de inocencia recogido en el art. 24.2 C.E., constituye, en efecto, una garantía procesal que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional español -sintetizada en la tantas veces citada STC 76/1990, de 26 de abril-, comporta: "que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio" [fundamento jurídico 8.°, B)]. Sobre el contenido del principio de presunción de inocencia en el ámbito penal véase, entre muchas otras, la STC 303/1993 (fundamento jurídico 3º).

(31) El Tribunal de Luxemburgo anuló determinadas cuestiones que, en el curso de una investigación sobre presuntas prácticas colusorias de la competencia en el sector de los termoplásticos, la Comisión de las Comunidades Europeas planteó a la entidad "CdF Chimie, S.A." (en el momento de plantear el recurso "Orkem, S.A.") porque "the Commission may not compel an undertaking to provide it with answers which might involve an admission on its part of the existence of an infringement *which it is incumbent upon the Commission to prove*" (§ 35; la cursiva es nuestra).

no Unido (32)), y, de forma rotunda, el Tribunal Constitucional español en la reciente STC 161/1997 (33).

4. La necesidad de confrontar el deber de contribuir con un concepto más amplio: el derecho a no autoincriminarse

De lo que acabamos de decir se deduce claramente que presunción de inocencia y derechos a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables, por consiguiente, están íntimamente conectados (34), de

(32) Según se declara en ella, "the right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. In this sense the right is closely linked to the presumption of innocence contained in Article 6 para. 2 of the Convention (art. 6-2)" (§ 68, *in fine*). Por otra parte, aunque en la Sentencia *Funke c. Francia* el Tribunal de Estrasburgo no se pronunció explícitamente sobre el fundamento de los derechos a guardar silencio y a no autoincriminarse, es significativo el comentario de FROMMEL a propósito de la misma: "In its judgment, the Court does not explain the basis of the right to silence. It is probably based on the general principle that puts the burden of proof (*charge de la preuve*) on the plaintiff (*onus probandi incumbit actor*), a burden that has to be heavier in criminal cases for the prosecution than in civil cases for the plantiff, because in criminal matters there is the presumption of innocence enshrined in Article 6 (2) of the Convention" ("The European Court of Human Rights...", cit., pág. 2178).

(33) En efecto, tras recordar que para el Tribunal Europeo de Derechos Humanos "el derecho al silencio y el derecho a no autoincriminarse, no expresamente mencionados en el artículo 6 del Convenio, residen en el corazón mismo del derecho a un proceso equitativo y enlazan estrechamente con el derecho a la presunción de inocencia", afirma el fundamento jurídico 5.º de la STC 161/1997: "nuestra Constitución sí menciona específicamente los derechos "a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable", estrechamente relacionados, en efecto, con el derecho de defensa y con el derecho a la presunción de inocencia, de los que constituye una manifestación concreta.- Así, por una parte, el silencio constituye una posible estrategia defensiva del imputado o de quien pueda serlo, o puede garantizar la futura elección de dicha estrategia. (...).- Por otra parte, los derechos alegados en la presente cuestión entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia: la que sitúa en la acusación la carga de la prueba; esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan autoincriminación. En palabras también de la STC 197/1995, "el ejercicio del *ius puniendi* del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o incriminatoria de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa aquélla pueda ejercer su derecho de defensa" (fundamento jurídico 7.º)".

(34) De la misma opinión, FALCÓN Y TELLA, R.: "El carácter reservado...", cit., pág. 6.

manera que constituyen lo que podríamos llamar -en expresión de la STC 161/1997- *"garantías frente a la autoincriminación"* (35). Y es precisamente esta conexión la que aconseja, en un análisis acabado del deber de colaborar con la Administración tributaria desde la perspectiva de las garantías procesales en el ámbito punitivo, confrontar el deber de contribuir no sólo -como se viene haciendo- con los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, sino con todas esas "garantías frente a la autoincriminación" o, mejor aún, con lo que constituye la síntesis de todas ellas: lo que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos denomina *"the right not to incriminate oneself"* o *"droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination"* en la versión francesa (36).

Las consideraciones anteriores permiten ya determinar de forma precisa cuáles son los valores que pueden verse implicados cuando la Hacienda Pública exige información al ciudadano: el deber de contribuir y el "derecho a no autoincriminarse". Y para comprobar si cuando la Administración tributaria exige de forma coactiva información de utilidad tributaria y punitiva a los contribuyentes se produce, como sostiene toda la doctrina española, una colisión entre el "interés fiscal" y el "derecho a no autoincriminarse", es preciso, antes que nada, delimitar el contenido de ambos bienes constitucionalizados.

V. Delimitacion de los bienes juridicos concurrentes. En particular, el contenido del derecho a no autoincriminarse

1. Las implicaciones del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos publicos

Sobre el significado del deber de contribución o, si se prefiere, interés a la recaudación o interés fiscal, no es preciso abundar excesivamen-

(35) El fundamento jurídico 6.° de la STC 161/1997, en efecto, califica a los "derechos a la no declaración y a la no confesión", así como a la "prohibición de compulsión a la aportación de elementos de prueba que tengan o puedan tener en el futuro valor incriminatorio contra el así compelido, derivada del derecho de defensa y del derecho a la presunción de inocencia", como *garantías frente a la autoincriminación*.

(36) Cfr. Sentencia de 25 de febrero de 1993 (*Funke c. Francia*), § 44; Sentencia de 17 de diciembre de 1996 (*Saunders c. Reino Unido*), § 68; y Sentencia de 8 de febrero de 1996 (*Murray c. Reino Unido*), § 41.

te en explicaciones. Resulta bien conocida la doctrina que sobre las consecuencias de su tutela constitucional han formulado en términos semejantes los distintos tribunales constitucionales europeos. Tanto el Tribunal Constitucional español, como la Corte Costituzionale italiana y el Bundesverfassungsgericht, han declarado que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, cuyo estricto cumplimiento es indispensable para posibilitar el funcionamiento mismo del Estado (37), exige la atribución a los poderes públicos de los medios necesarios para velar por la indicada finalidad, y determina la sujeción de los ciudadanos a un deber de colaboración con la Administración tributaria que incluye proporcionar la información precisa para fijar su verdadera riqueza. Al mismo tiempo, se admite expresamente que el ejercicio de las citadas potestades puede penetrar justificadamente en la esfera de los derechos fundamentales (38).

(37) El Tribunal Constitucional italiano, en efecto, para fundamentar la limitación -he incluso cesión- de los derechos de los ciudadanos constitucionalmente garantizados ha aludido constantemente a la necesidad de *"tutela dell'interesse generale alla riscossione dei tributi, che è condizione di vita per la comunità, perchè rende possibile il regolare funzionamento dei servizi statali"* (SSCI 45/1963, de 4 de abril, 91/1964, de 19 de noviembre, 50/1965, de 16 de junio, entre las primeras). A este respecto, es curiosa la sutil progresión adivinable en la doctrina de la *Corte Costituzionale*: se comienza afirmando en los primeros pronunciamientos que el interés fiscal, *"non meno fondamentale"* que derechos como la tutela judicial (Sentencia núm. 91/1964), es protegido por la Constitución *"sullo stesso piano di ogni diritto individuale"* (Sentencias núm. 45/1963 y 91/1964). De ahí se pasa a decir que recibe en la Constitución una *"particolare tutela"*, de modo que se configura *"non come uno degli interessi indistinti che sono affidati alla cura dell'amministrazione statale, ma come un interesse particularmente differenziato"* (Sentencia núm. 50/1965), para acabar sosteniendo que constituye un *"interesse primario (...) costituzionalmente differenziato (...) ed esige una tutela particolare"* (Sentencia núm. 164/1974).

(38) Basta con referir una vez más las expresivas palabras del TC en su STC 110/1984: "parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal (...). De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta. (...) De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público (...)" (fundamento jurídico 3°). Vid. asimismo el fundamento jurídico 3° de la STC 76/1990. En la misma linea, el Bundesverfassungsgericht señalaba, en su Sentencia de 21 de abril de 1988 (*Wistra*, núm. 8, 1988, 302-303): "el Estado está obligado a recaudar efectivamente los ingresos que le corresponden legalmente para poder realizar justamente sus múltiples tareas. Por este motivo se exige abarcar de forma igual a todos los obligados tributarios en cumplimiento del art. 3.1 GG. Por este motivo está justificado materialmente que los obligados tributarios

2. *El contenido del derecho a no autoincriminarse*

2.1. Una definición del derecho a no autoincriminarse

La claridad en la exposición recomienda que, adelantándonos a la conclusión que alcanzaremos, se afirme desde ahora que el "derecho a no autoincriminarse" es, a nuestro juicio, un *"derecho a no ser condenado o sancionado con fundamento en la información autoincriminatoria aportada bajo coacción"*. Como se habrá advertido, dos son, en esencia, los elementos sobresalientes de la definición que precisan de una explicación detallada. En primer lugar, la circunstancia -de extraordinaria importancia, como veremos, para la tesis que mantenemos- de que la garantía se materializa en última instancia en un derecho a *no ser condenado o sancionado* con fundamento en los datos aportados bajo coacción a los poderes públicos y no, como suele mantenerse, en un derecho a la *reserva* de dichos datos o, si se prefiere, a *no aportarlos*. Este será el aspecto de la definición -probablemente el más polémico- que analizaremos en último lugar. En segundo lugar, hay determinados aspectos relacionados con la información que permite invocar el derecho: la información, en efecto, debe haber sido obtenida por el poder público mediante el ejercicio de la *coacción*, debe haber sido *aportada* por el afectado por la coacción y, además, debe tener en todo caso naturaleza *auto-incriminatoria*. A explicar cada una de estos requisitos y, por tanto, el contenido esencial del derecho, dedicamos las siguientes reflexiones.

2.2. Los caracteres de la información cuya utilización con fines punitivos vulnera el derecho a no autoincriminarse

2.2.1. El derecho a no autoincriminarse impide sancionar o condenar con fundamento en la información autoincriminatoria aportada de forma coactiva

El "derecho a no autoincriminarse", en primer lugar, como advierte el Tribunal Constitucional español (*v.gr.*, SSTC 170/1990, 24/1992 y 172/1992) únicamente prohíbe condenar o sancionar a un sujeto con fundamento en la información aportada por éste bajo coacción. De donde se deduce, evidentemente, que allí donde los datos autoincriminatorios se

---

o las personas implicadas en un procedimiento tributario estén obligadas a prestar información veraz, sin considerar si de este modo se descubren delitos o infracciones" (BVerfGE 56, 37, 49).

faciliten *voluntariamente* no es posible apreciar la violación de esta garantía constitucional, dado que, a diferencia de otros derechos fundamentales, el "derecho a no autoincriminarse" tiene carácter *renunciable* (39).

No podemos detenernos ahora en profundizar acerca de los caracteres que ha de revestir la coacción para que pueda invocarse el derecho a no autoincriminarse. Baste decir que la misma puede ser *física* o *psíquica* (40), y tiene que ser en todo caso *exógena*, *pública* (41), *ejercida después de la comisión del ilícito* (42) y de la *suficiente intensidad* como para forzar al afectado a facilitar una información que, de otra manera, se hubiera reservado (43); cualidades todas estas que, como se deduce de la

(39) En este sentido se han pronunciado, entre otras muchas, las SSTC 36/1983, 103/1985, 22/1988, 24/1992, 170/1990 y 172/1992, así como los AATC 681/1984, 21/1985, 840/1986 y 174/1990.

(40) En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo de Estados Unidos en reiterada doctrina que recuerda en *Fisher v. United States*: "The Court has held repeatedly that the Fifth Amendment is limited to prohibiting the use of "physical or moral compulsion" exerted on the person asserting the privilege, Perlman v. United States, 247 U.S. 7, 15 (1918); Johnson v. United States, 228 U.S. 457, 458 (1913); Couch v. United States, supra, at 328, 336. See also Holt v. United States, 218 U.S. 245, 252-253 (1910); United States v. Dionisio, 410 U.S. 1 (1973); Schmerber v. California, 384 U.S. 757, 765 (1966); Burdeau v. McDowell, 256 U.S. 465, 476 (1921); California Bankers Assn. v. Shultz, 416 U.S. 21, 55 (1974)" (§ 1,2).

(41) En efecto, como hemos dicho antes, desde la perspectiva del art. 24.2 C.E. no es posible tener en cuenta las motivaciones que, de manera más o menos intensa, empujan a un sujeto a autoincriminarse: constatado que no ha existido presión de ningún tipo de los poderes públicos para facilitar la información incriminatoria, no es preciso atender, y mucho menos expresar, los verdaderos motivos por los que el sujeto ha procedido de esta manera; así lo ha señalado el ATC 174/1990, de 23 de abril.

(42) Si la coacción para obtener la información que luego resulta autoincriminatoria se ejerciera con antelación a la comisión de la conducta punible, no se situaría al futuro agente de la misma en una disyuntiva inevitable de aportar la prueba del ilícito o soportar una sanción por no hacerlo -ya que, en el momento de ejercerse la coacción, la información carece de relevancia incriminatoria-, única hipótesis en la que, con arreglo a su fundamento, el derecho a no autoincriminarse excluiría el uso de la información facilitada como evidencia punitiva.

(43) Carece, por ejemplo, de tal intensidad -y sobre este particular incidiremos más adelante con mayor detenimiento-, la expresa advertencia al interrogado, siempre que existan indicios suficientes de que ha cometido un ilícito, de que su negativa a declarar puede operar en su contra. Así lo ha puesto de relieve la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 8 de febrero de 1996 (caso *Murray c. Reino Unido*). Véase especialmente su § 50.

jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (casos *Funke c. Francia* y *Saunders c. Reino Unido*) cumple la coacción típica en el ámbito de los procedimientos tributarios: la admonición con sanciones pecuniarias (44).

Una vez sentada la legalidad constitucional del testimonio autoincriminatorio voluntario, el problema en la práctica es que no siempre es posible determinar cuándo ha existido el deseo de aportar la información o cuándo se ha hecho como consecuencia de la coacción. A este respecto hay que dejar muy claro, primeramente, que en los supuestos en los que la ley no contempla la posibilidad de constreñir al sujeto para que colabore con los poderes públicos, debe existir en favor de éstos una presunción *iuris tamtum* de que los datos facilitados lo han sido voluntariamente (ATC 479/1987 (45)). Mientras que, por el contrario, en los procedimientos como el de inspección tributaria en los que la ley establece la obligación de colaborar con el poder público aportando datos que pudieran ser autoincriminatorios, aunque no puede descartarse *a radice* la existencia de voluntariedad, hay que partir necesariamente de la presunción *iuris tantum* de que la información se ha facilitado como consecuencia de la coacción (46). Así vino a decirlo el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el caso *Saunders c. Reino Unido* (47). En definitiva, en los procedimientos de inspección tributaria será la Administración quien tendrá que probar la voluntad del sujeto de colaborar al margen de las exigencias legales.

(44) En efecto, como se sabe, la Sentencia de 25 de febrero de 1993 (caso *Funke c. Francia*) declaró nulas las sanciones impuestas al Sr. Funke por negarse a facilitar a los poderes públicos información de carácter autoincriminatorio. De la misma forma, la Sentencia de 17 de diciembre de 1996 (caso *Saunders c. Reino Unido*) anuló la condena impuesta al Sr. Saunders con apoyo en información que suministró bajo la amenaza de sanciones en el supuesto de falta de colaboración.

(45) Véase su fundamento jurídico 3.°.

(46) En el mismo sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: "El carácter reservado...", cit., págs. 6 y 7.

(47) Así se desprende claramente del siguiente pasaje de la citada sentencia: "It has not been disputed by the Government that the applicant was subject to legal compulsion to give evidence to the inspectors. He was obliged under sections 434 and 436 of the Companies Act 1985 (see paragraphs 48-49 above) to answer the questions put to him by the inspectors in the course of nine lengthy interviews of which seven were admissible as evidence at his trial. A refusal by the applicant to answer the questions put to him could have led to a finding of contempt of court and the imposition of a fine or committal to prison for up to two years (see paragraph 50 above) and it was no defence to such refusal that the questions were of an incriminating nature" (§ 70).

2.2.2. El derecho a no autoincriminarse surte efectos en relación con la información aportada coactivamente.

La presencia de coacción pública es condición necesaria pero no suficiente para que el derecho a no autoincriminarse resulte aplicable. En segundo lugar, la información autoincriminatoria debe haber sido aportada. Efectivamente, como hemos señalado, los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable se fundamentan en una de las manifestaciones del principio de presunción de inocencia: quien acusa tiene que probar, esto es, ha de *aportar* las pruebas que permitan fundamentar la condena o sanción. Y si quien acusa tiene que *aportar* las pruebas de cargo es evidente -como afirma la STC 161/1997- que no puede trasladar sobre el acusado "la obligación de *aportar* elementos de prueba que supongan una autoincriminación" (48). De esta afirmación del Tribunal creemos poder derivar dos consecuencias, que a continuación exponemos.

A) El derecho sólo es invocable cuando la información haya sido aportada: la necesidad de distinguir entre aportar y soportar prueba

La primera consecuencia sería que, mientras que el acusado no puede ser obligado a *"aportar prueba"*, sí tiene el deber de *"soportar prueba"*, es decir, de soportar la actividad probatoria de quien tiene la carga de probar; en nuestro ámbito, la Administración tributaria. Esta es la razón de que el Tribunal Constitucional español (49) y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (50) hayan afirmado que, en principio, no contradi-

(48) Efectivamente, como destaca gráficamente la citada sentencia, dado que una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia sitúa en la acusación la carga de la prueba, "esta carga no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación" (fundamento jurídico 5.°, *in fine*). En el mismo sentido, véase el *caso Orkem c. la Comisión* del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, § 35, citado en una nota anterior.

(49) Véanse las SSTC 103/1985, 107/1985, 252/1994, 207/1996 y, de manera particularmente explícita, la STC 161/1997, conforme a la cual, las citadas pruebas de detección "no pueden catalogarse como obligaciones de autoincriminarse, es decir, como *aportaciones o contribuciones* del sujeto que sostengan o puedan sostener directamente (...) su propia imputación penal o administrativa".

(50) En efecto, en la Sentencia de 17 de diciembre de 1996 (asunto *Saunders c. Reino Unido*), el Tribunal Europeo de Derechos Humanos señalaba que the right not to incriminate oneself, "as commonly understood in the legal systems of the Contracting Parties to the Convention and elsewhere, it does not extend to the use in criminal proceedings of material which may be obtained from the accused through the

cen los arts. 24.2 C.E. y 6 ECHR, los *controles de alcoholemia*, el *reconocimiento en rueda*, o las intervenciones corporales como la *extracción de sangre, orina, pelos o tejido corporal* (51) dado que en tales supuestos, en expresión del máximo intérprete de nuestra Constitución, no se reclamaría de los sujetos afectados la emisión de una *"manifestación de voluntad"* o de una *"declaración que exteriorice un contenido"* admitiendo la culpabilidad (SSTC 76/1990, fundamento jurídico 10°, y 103/1985, fundamento jurídico 3°), entendiendo por "declaración" a estos efectos el *"reconocimiento de determinados hechos o la interpretación o valoración de los mismos"*(STC 161/1997, fundamento jurídico 7.°).

Esta doctrina jurisprudencial no ha estado exenta de críticas. Aunque no han faltado tesis extremas que mantienen que el art. 24.2 C.E. establece con carácter general un "derecho a no colaborar" incompatible con cualquiera de las formas de colaboración con los poderes públicos antes descritas (52), la mayoría de los autores, han distinguido, expresa o tácitamente, entre la *colaboración activa* -aquélla que precisa una cierta actividad, una "acción positiva" o "comportamiento positivo"del sujeto sobre quien se practica la prueba (*v.gr.*, la presencia en una rueda de reconocimiento o, muy claramente, la espiración de aire en un control de alcoholemia)- y la *colaboración pasiva* -que sólo requiere del afectado un "dejar hacer", una "actitud pasiva", un "soportar las intervenciones pasivamente" (*v.gr.*, análisis de sangre u orina)-, para concluir que sólo el segundo tipo de colaboración forzada con los poderes públicos no resultaría contradictoria con las garantías del art. 24.2 C.E. (53).

use of compulsory powers but which has an existence independent of the will of the suspect such as, inter alia, documents acquired pursuant to a warrant, breath, blood and urine samples and bodily tissue for the purpose of DNA testing" (§ 69).

(51) En la misma línea se ha manifestado con toda rotundidad el Tribunal Supremo de los Estados Unidos: "It is also clear that the Fifth Amendment does not independently proscribe the compelled production of every sort of incriminating evidence but applies only when the accused is compelled to make a testimonial communication that is incriminating. We have, accordingly, declined to extend the protection of the privilege to the giving of blood samples, Schmerber v. California, 384 U.S. 757, 763-764 (1966);10 to the giving of handwriting exemplars, Gilbert v. California, 388 U.S. 263, 265-267 (1967); voice exemplars, United States v. Wade, 388 U.S. 218, 222-223 (1967); or the donning of a blouse worn by the perpetrator, Holt v. United States, 218 U.S. 245 (1910)" (§ 12).

(52) Esta es, efectivamente, la tesis que se mantiene en el Voto Particular respecto de la STC 161/1997 que formulara don ENRIQUE RUIZ VADILLO, al que se adhirió don FERNANDO GARCÍA-MON Y GONZÁLEZ REGUERAL.

(53) En este sentido, ASENCIO MELLADO: "Prueba prohibida y prueba preconstituida", cit., págs. 123, 126 y 143-144; MONER MUÑOZ, E.: "Las intervenciones cor-

Desde nuestro punto de vista, sin embargo, tiene razón la STC 161/1997 cuando afirma que actos de investigación sobre el cuerpo del imputado como la espiración de aire, la extracción de sangre, el análisis de orina o el examen médico no pueden catalogarse como obligaciones de autoincriminarse "con independencia de que su mecánica concreta no requiera sólo un comportamiento exclusivamente pasivo" (fundamento jurídico 7º). Y es que estamos convencidos de que las "garantías frente a la autoincriminación" del art. 24.2 C.E. no impiden que el poder público pueda exigir de los imputados cierto grado de colaboración en la búsqueda de las pruebas de la comisión y autoría de los ilícitos penales o administrativos. Lo único que exige dicho precepto -repetimos- es que, salvo, naturalmente, en los supuestos de confesión espontánea de los delincuentes o infractores, sea el poder público el que proporcione las pruebas que fundamenten la condena o sanción. Es evidente, sin embargo, que en muchas ocasiones, especialmente cuando la actividad investigadora se realiza sobre el mismo cuerpo del imputado, las pericias técnicas sólo pueden llevarse a la práctica con la participación, pasiva (dejando hacer) o activa (realizando algún tipo de acción), de éste. Cuándo dicha intervención o contribución deja de ser imprescindible para que quien acusa pueda probar y se convierte en colaboración o aportación de pruebas contra la que sí protege el art. 24.2 C.E. es algo que, a nuestro juicio, puede resolverse con ciertas dosis de seguridad si se comparte la siguiente afirmación: sólo se "aporta prueba" cuando se pone conscientemente en conocimiento del poder público datos incriminatorios que no se hallaban *a su alcance* en el momento del requerimiento. Esto sentado, la línea divisoria entre la colaboración inocua para el art. 24.2 C.E. y aquella que determina su aplicación es muy clara: *únicamente resultarán aplicables las garantías frente a la autoincriminación cuando en el momento de llevar a cabo la actividad probatoria las pruebas están al alcance del poder público y el requerimiento de colaboración exclusivamente se hace en beneficio del principio de proporcionalidad*. Piénsese, una vez más, en todos aquellos casos en los que la actividad probatoria debe realizarse en el cuerpo del propio sospechoso o inculpado. Cuando el ciudadano está a disposición de los agentes de la autoridad y éstos, con la finalidad, *v.gr.*, de comprobar si supera el grado de alcohol legalmente autorizado o conduce bajo los efectos de cualquier tipo de droga, le reclaman un determinado comportamiento activo o pasivo -soplar, orinar en un recipiente u ofrecer su

porales", en AA.VV: *Las restricciones de los derechos fundamentales de la persona en el proceso penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1993 , págs. 169-170 y 178; y VÁZQUEZ SOTELO, J.L.: "Presunción de inocencia del imputado e íntima convicción del Tribunal", Ed. Bosch, Barcelona, 1984., pág. 226.

brazo inmóvil-, la única razón de dicho requerimiento es preservar el principio de proporcionalidad evitando, de este modo, el empleo de medidas que afectan más acusadamente a los derechos del ciudadano (integridad física, intimidad, libertad). Las pruebas que se pretenden están en el cuerpo del requerido, en el aire de sus pulmones, en su sangre, en su orina, tienen -como diría el Tribunal de Estrasburgo en el asunto *Saunders c. Reino Unido- "an existence independent of the will of the suspect"* (§ 69), y están al alcance del poder público, dado que basta con adoptar medidas de fuerza (sujetar al individuo mientras se le extrae la sangre, retenerle hasta que se vea obligado a orinar, etc.) para obtenerlas. La única razón por la que la Administración no accede directamente a la prueba mediante la adopción de tales medidas es porque el principio de proporcionalidad lo impide.

Como se habrá advertido, esta distinción tiene una extraordinaria importancia en el ámbito de los procedimientos de gestión tributaria: no es lo mismo, efectivamente, que la Inspección de los tributos reclame coactivamente de un obligado tributario la aportación -o, lo que es igual, la localización- de la contabilidad B cuya existencia presume o conoce con certeza, en cuyo caso se le está reclamando información que no está al alcance del poder público en el momento del requerimiento, que, una vez precintado el local de negocios, reclame que se le entreguen los documentos que se encuentran a la vista -esto es, *al alcance* del actuario- en una determinada estantería. De esta cuestión, no obstante, nos ocuparemos seguidamente al analizar la trascendencia constitucional de la aportación forzada de documentos que tienen un contenido autoincriminatorio.

B) La inoportunidad de distinguir entre *"declarar"* y *"aportar"* información a los efectos del derecho a no autoincriminarse. El problema de la *aportación* de documentos incriminatorios

De la afirmación de la STC 161/1997 -"el acusado no tiene el deber de aportar elementos de prueba incriminatorios", también se deduce a nuestro juicio que, a los efectos del derecho a no autoincriminarse, carece de importancia el medio -verbal o documental- empleado para aportar la información. Dicho de otro modo: estamos convencidos de que también puede vulnerar el derecho a no autoincriminarse la condena o sanción con fundamento en la información autoincriminatoria contenida en documentos (libros, registros, contabilidad) aportados bajo coacción.

Esta es, desde luego, la conclusión a la que llegó el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la Sentencia *Funke c. Francia*, en la que, como he dicho antes, anuló por contravenir el derecho a no autoincriminarse, la sanción impuesta a un ciudadano por no facilitar a las autoridades aduaneras los documentos exigidos: concretamente, los extractos de

varias cuentas corrientes en el extranjero y la documentación relativa a la adquisición de un piso en Alemania. Doctrina esta que, a nuestro juicio, pese a lo que ha destacado el Juez MARTENS -en un voto particular a la Sentencia *Saunders c. Reino Unido* a la que se adhiere el Juez KURIS- (54), no se contradice con la sentada posteriormente por el mismo Tribunal en la Sentencia *Saunders c. Gran Bretaña*, que, al señalar -en *obiter dicta*- que el derecho a no declarar contra sí mismo "no se extiende a la utilización en un procedimiento penal del material que puede obtenerse del acusado mediante poderes coactivos", como sucede, *inter allia*, "con los documentos obtenidos de acuerdo con un mandato judicial"(§ 69), no hace otra cosa que distinguir, como hemos hecho nosotros, entre los supuestos en los que se interroga a alguien sobre la existencia, localización o contenido de ciertos documentos de contenido incriminatorio (esto es, se reclama *aportar prueba*), de aquellos otros en los que, como consecuencia de la entrada y registro de un domicilio o local de negocio los poderes públicos localizan y examinan o incautan determinada documentación incriminatoria (es decir, se exige *soportar prueba*).

También es, con matices, la conclusión que ha alcanzado el Tribunal Supremo de Estados Unidos en las Sentencias *Fisher c. Estados Unidos* (55) y *Estados Unidos c. Doe* (56); pronunciamientos en los que el Tribunal norteamericano señaló que la entrega de documentos autoincriminatorios puede vulnerar la Quinta Enmienda en los supuestos en los que el acto de la entrega tenga tácitamente *carácter testimonial o comunicativo*, esto es: cuando la entrega de los documentos exigidos pueda implicar el reconoci-

(54) Concretamente, señala el voto particular: "both under the Fifth Amendment to the United States Constitution (8) and under the case-law of the Court of Justice of the European Communities (9) there is a right to remain silent, but in principle not a right to refuse to hand over documents, let alone an absolute right to do so" (§ 11).- "It is, however, at least open to doubt whether the Court in paragraph 69 of its present judgment has not - implicitly, without saying so openly, let alone without adducing cogent reasons for doing so - overruled Funke and essentially converted to the more restricted doctrine adopted inter alia by the Court of Justice of the European Communities. In this context it is significant that paragraph 69 refers to how the privilege against self-incrimination is understood "in the legal systems of the Contracting States and elsewhere". What is more important is that, whilst the first sentence of paragraph 69 seems to amalgamate the privilege against self-incrimination with the right to remain silent, the second sentence seems to imply that - contrary to Funke - the privilege does not comprise the power to refuse to hand over incriminating documents nor that to prevent the use of such documents, obtained under compulsion, in criminal proceedings. I confess that I fail to see any other possible construction of paragraph 69 so that I presume that the above interpretation is correct" (§ 12).

(55) Cfr. *Supreme Court Reporter*, 425 U.S. 391-433.

(56) Cfr. *Supreme Court Reporter*, 465 U.S. 605-623.

miento de que los documentos requeridos existen, que están en poder del afectado y que son exactamente los reclamados en el requerimiento. Esto no sucederá, *v.gr.*, cuando el actuario, en el curso de un registro al local de negocio (previamente precintado) de un obligado tributario le reclama que le alcance los libros que están en una determinada estantería. Es evidente, en efecto, que, con independencia de que tales libros pudieran contener datos incriminatorios para el sujeto, la mera entrega carecería absolutamente de contenido testimonial o comunicativo: con la aportación no se está revelando la localización de los libros (que ya estaban *al alcance* del actuario), no se está denunciando quién los confeccionó, no se está corroborando la certeza o mendacidad de lo que en ellos se contiene, ni, en fin, se proporciona ninguna otra información de interés. En cambio, cuando un actuario exige bajo coacción a un obligado tributario que proporcione la contabilidad B, de cuya existencia tiene certeza, *v.gr.*, gracias a la información suministrada por trabajadores de la empresa inspeccionada, a través del mero acto de aportación se estaría comunicando tácitamente: en primer lugar, que la contabilidad B efectivamente existe; en segundo lugar, que dicha contabilidad estaba en posesión del obligado tributario; y, en tercer lugar, que el obligado cree que la documentación contable suministrada es la descrita en el requerimiento. Y esta es una declaración tácita de indudable contenido incriminatorio que debe gozar de la protección del derecho a no autoincriminarse.

Es verdad que, como han señalado algunos autores españoles, el Tribunal norteamericano, en su Sentencia *Shapiro c. Estados Unidos* (57), estableció una verdadera excepción a la Quinta Enmienda con la llamada doctrina *"required records"*: regla según la cual, cuando en virtud de una norma que así lo disponga -por ejemplo, las normas tributarias- los poderes públicos reclamen de un ciudadano la presentación de libros, archivos o documentos, éste no podría invocar el privilegio de la Quinta Enmienda para rechazar el requerimiento. Pero esta doctrina, según ha destacado la mayor parte de la doctrina norteamericana (58), ha sido matizada por las Sentencias *Departamento de Servicios Sociales de la Ciudad de Baltimore (Baltimore City Departament of Social Services) c. Bouknight* (59) y *Estados Unidos c. Freed* (60), en el sentido de que, aunque no puede rechazarse en estos casos la aportación de documentos con funda-

(57) Cfr. *Supreme Court Reporter*, 335 U.S. 1 (1948).

(58) AA.VV.: *"McCormick on Evidence"*, West Publishing Co., St. Paul, Minn., 1992, págs. 216-219.

(59) 493 U.S. 549 (1990).

(60) 401 U.S. 601 (1971).

mento en la Quinta Enmienda, la acusación no puede utilizar los mismos contra el obligado en un posterior proceso criminal. Sea como fuere, en nuestra opinión, es claro que la excepción "*required records*" no tiene cabida en nuestro Derecho, dado que, como ha destacado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la Sentencia *Saunders c. Gran Bretaña*, el derecho a no autoincriminarse es un derecho absoluto que no admite excepciones de ningún tipo, siendo aplicable "en relación con todos los ilícitos sin excepción, desde el más simple al más complejo" (§ 74).

En fin, como señalamos al comienzo de estas reflexiones, el Tribunal Constitucional español, en la citada STC 76/1990, ha rechazado contundentemente que pueda vulnerar el derecho a no declarar contra sí mismo la aportación de los documentos autoincriminatorios, concretamente, los de naturaleza contable, al considerar -aunque no lo plantea exactamente en estos términos-, frente a la tesis que, como acabamos de ver, mantiene la *Supreme Court* de Estados Unidos, que la "declaración" a efectos de la citada garantía constitucional únicamente comprende las manifestaciones *expresas* -nunca tácitas- de voluntad o conocimiento (61). Sin embargo, además de recordar la contradicción de esta doctrina que viene manteniendo el Tribunal de Estrasburgo, conviene poner de manifiesto que lo que no ha negado expresamente la STC 76/1990 y, sin embargo, puede deducirse, a nuestro juicio, sin excesivos problemas, de la STC 161/1997, es que la *utilización punitiva* de los documentos incriminatorios aportados por un sujeto pueda vulnerar el principio de presunción de inocencia, principio que, tutelando frente a cualquier "aportación" coactiva de prueba autoincriminatoria -pueda o no estrictamente considerarse dicha aportación como "declaración"-, constituye, como hemos visto, una de las garantías contra la autoincriminación.

(61) La misma doctrina ha sentado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 18 de octubre de 1989 (caso *Orkem c. Comisión de las Comunidades Europeas*), decisión que, como decíamos más atrás, se pronunció sobre la licitud de las preguntas planteadas por la Comisión de las CC.EE a la entidad "CdF Chimie, S.A." en el marco de una investigación sobre la presunta existencia, en el sector de los termoplásticos, de prácticas colusorias contrarias al art. 85.1 del Tratado de la CEE. Aunque dicha Sentencia llegó a la conclusión de que "the Commission may not compel an undertaking to provide it with answers which might involve an admission on its part of the existence of an infringement which it is incumbent upon the Commission to prove" (§ 35), ya que se vulneraría su "derecho de defensa", apuntó asimismo que "the Commission is entitled, in order to preserve the useful effect of Article 11 (2) and (5) of Regulation No 17, to compel an undertaking to provide all necessary information concerning such facts as may be known to it and to disclose to it, if necessary, such documents relating thereto as are in its possession, even if the latter may be used to establish, against it or another undertaking, the existence of anti-competitive conduct, it may not, by means of a decision calling for information, undermine the rights of defence of the undertaking concerned" (§ 34).

2.2.3. El derecho a no autoincriminarse sólo es aplicable cuando se ha aportado información autoincriminatoria.

Es evidente que la aplicación del derecho a no autoincriminarse exige que se haya aportado información autoincriminatoria, lo que, a nuestro juicio, sucede cuando se dan las tres circunstancias que a continuación examinamos.

La información, en primer lugar, debe ser *útil* para fundamentar la imposición de una pena o sanción administrativa. No basta, en efecto, con la posibilidad de que los datos reclamados puedan causar "cualquier" perjuicio: como ha señalado el Tribunal Constitucional español, allí donde no está en juego el *ius puniendi* del Estado, las garantías procesales del imputado no resultan invocables. Ciertamente, parte de la doctrina española que defiende la aplicación del derecho a no declarar contra sí mismo en los procedimientos tributarios de comprobación e inspección fundamenta su tesis en que el propio Tribunal Constitucional ha defendido en ocasiones la aplicación del principio de presunción de inocencia en procedimientos carentes de naturaleza punitiva, concretamente, en *procesos civiles* y, sobre todo, en *procesos laborales* en los que se enjuiciaba la procedencia de un despido (62). Se olvida decir, sin embargo - estamos seguros de que involuntariamente-, que esta doctrina ha sido abandonada expresamente por el Tribunal Constitucional desde la STC 6/1988, a la que han seguido un largo número de decisiones en la misma dirección (entre otras, SSTC 81/1988, 30/1992, 27/1993, etc.).

A efectos del "derecho a no autoincriminarse" resulta totalmente indiferente que la información sea útil para imponer una *condena penal* o una *sanción administrativa*, ámbito este último en el que también resultan aplicables casi todas las garantías procesales, como ha puesto de manifiesto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos [Sentencias de 8 de junio de 1976 (caso Engel v. Netherlands), 21 de febrero de 1984 (caso Öztürk v. Germany), 28 de junio de 1984 (caso Campbell and Fell v. United Kingdom) y 25 de agosto de 1987 (casos Lutz, Englert and Nölkenbockhoff)] (63), así como el Tribunal Constitucional español (por todas, SSTC 18/1981, 77/1983, 125/1983 y 197/1995).

(62) En efecto, como muestra de la doctrina del TC que declara aplicable la presunción de inocencia en *procesos civiles* y en *procesos laborales* de despido pueden señalarse las SSTC 13/1982, 36/1985 y 37/1985, y los AATC 569/1984, 885/1985 y 1164/1987, todas ellas ya citadas en el texto.

(63) European Court of Human Rights, Engel v. Netherlands, Judgment of 8 June 1976, Series A. vol. 22; Öztürk v. Germany, Judgment of 21 February 1984, Series A, vol. 73; Campbell and Fell v. United Kingdom, Judgement of 28 June 1984, Series A, vol. 80; Lutz, Englert and Nölkenbockhoff v. Germany, Judgement of 25 August

De lo que acabamos de decir podemos deducir ya que las "garantías frente a la autoincriminación" no son aplicables en el seno de un procedimiento de liquidación tributaria *stricto sensu*, esto es, el dirigido exclusivamente a determinar y exigir la cuota tributaria y los intereses de demora.

En segundo lugar, frente a lo que parece sostener FROMMEL (64), la información aportada debe ser útil para condenar o sancionar *a quien la suministra*, esto es, debe ser *auto*-incriminatoria. Así lo han dejado claro nuestro Tribunal Constitucional [*v.gr.*, STC 161/1997 (65)] y, ya desde hace mucho tiempo atrás, el Tribunal Supremo de Estados Unidos [*v.gr.*, caso *Johnson c. Estados Unidos* (66)]. De donde se deduce claramente que no vulnera el derecho a no autoincriminarse la utilización a efectos puintivos

1987, Series A, vol. 123. En la sentencia del caso Öztürk se señala: "The Court was confronted with a similar issue in the case of Engel and others, which was cited in argument by the representatives" (§ 48). "The Convention is not opposed to States, in the performance of their task as guardians of the public interest, both creating or maintaining a distinction between different categories of offences for the purposes of their domestic law and drawing the dividing line, but it does not follow that the classification thus made by the States is decisive for the purposes of the Convention" (...). "The Convention is not opposed to the moves towards "decriminalisation" which are taking place - in extremely varied forms - in the member States of the Council of Europe. The Government quite rightly insisted on this point. Nevertheless, if the Contracting States were able at their discretion, by classifying an offence as "regulatory" instead of criminal, to exclude the operation of the fundamental clauses of Articles 6 and 7 (art. 6, art. 7), the application of these provisions would be subordinated to their sovereign will" (Öztürk v. Germany, Judgment of 21 February 1984, Series A, vol. 73, § 49).

(64) Para el citado autor, de la Sentencia *Funke c. Francia* se desprende que "the right to silence may be invoked not only to avoid self-incrimination, but also for other motives as, for example, the desire to avoid incriminating others" (FROMMEL: "The European Court of Human Rights...", cit., pág. 2195).

(65) De conformidad con el principio de presunción de inocencia -señala la STC 161/1997- la carga de la prueba "no se puede trocar fácticamente haciendo recaer en el imputado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una *autoincriminación*" (fundamento jurídico 5.º). "Mayor amplitud -dice también el Tribunal- tiene la prohibición de compulsión a la aportación de elementos de prueba que tengan o puedan tener en el futuro valor incriminatorio *contra el así compelido*". Las "garantías frente a la *autoincriminación* se refieren en este contexto -prosigue- solamente a las contribuciones del imputado o de quien pueda razonablemente terminar siéndolo y solamente a las contribuciones que tienen un contenido directamente incriminatorio". "En suma, como indican el prefijo y el sustantivo que expresan la garantía de *autoincriminación*, la misma se refiere únicamente a las contribuciones de contenido directamente incriminatorio" (fundamento jurídico 6.º).

(66) "A party is privileged from producing evidence but not from its production". *Johnson c. Estados Unidos*, 228 U.S., 458, 33 S.Ct., 572, 57 L.Ed., 920 (1913). La misma doctrina se expresa profusamente en *Solomon Fisher v. United States*: "The Court has held repeatedly that the Fifth Amendment is limited to prohibiting the use of "physical or moral compulsion" exerted on the person asserting the privilege".

contra un obligado tributario de la información proporcionada por terceras personas obligadas a colaborar conforme a las normas tributarias.

2.3. La simple aportación coactiva de información autoincriminatoria no vulnera el art. 24.2 C.E.

He aquí el último de los elementos que nos interesa resaltar de la definición del derecho a no autoincriminarse que hemos propuesto: no se trata -como ordinariamente se viene reconociendo por la doctrina- de una garantía procesal que se traduce en la posibilidad de *no aportar*, si no se desea, información autoincriminatoria, sino de un derecho a que los datos relacionados con la comisión de ilícitos penales o administrativos, si han sido suministrados por el ciudadano bajo la coacción del poder público, no sean empleados para condenarle o sancionarle. Esta es una conclusión, extremadamente importante para explicar la tesis que mantenemos, que trae causa inmediata del que hemos reconocido como *último* fundamento de los derechos a no declarar contra sí mismos y a no confesarse culpables: el principio de presunción de inocencia.

Conforme ha señalado reiteradamente el Tribunal Constitucional, en efecto, si no ha existido declaración de culpabilidad seguida de condena o sanción no es posible hablar de la violación de la presunción de inocencia (67). Esta es, precisamente, la razón de que el máximo intérprete de la Constitución, por ejemplo, haya negado que el *mero procesamiento*, (68) *la aplicación de medidas cautelares* (69), la *prisión provisional* (70) o

(67) "Se desconocerá la presunción de inocencia -ha dicho el Tribunal Constitucional- cuando, sin prueba o prescindiendo de la prueba, *se declara la culpabilidad*" (STC 2/1984, fundamento jurídico 3.°). Así pues, "*si no hay sanción no es posible* utilizar los conceptos de culpa o de inocencia, ni, por tanto, *hablar de esta presunción* que sólo hace referencia a la existencia de pruebas sobre una conducta que, legalmente tipificada como sancionable, se imputa al sancionado" (STC 42/1989, fundamento jurídico 4.°; ATC 657/1987). De manera, si cabe, aun más clara, señalaba la STC 71/1994: la presunción de inocencia "asegura que nadie resulte *condenado o sancionado* sino luego de una actividad probatoria de cargo en la que, mediante pruebas legítimamente obtenidas y hechas valer en el juicio, se llegue a la racional convicción de la culpabilidad" de quien se halla sujeto a un proceso penal o procedimiento punitivo; dicha garantía supone "un límite al ejercicio del *ius puniendi* del Estado", de manera que, lo que, "en definitiva, puede llegar a violar la presunción de inocencia es *sólo la condena* sin pruebas o en virtud de pruebas irregularmente obtenidas o hechas valer en la causa sin las garantías obtenidas" (fundamento jurídico 7.°).

(68) Cfr. SSTC 66/1989, fundamento jurídico 2.°, y 71/1994, fundamento jurídico 7.°.

(69) Cfr. *STC 71/1994, fundamento jurídico 7.°, y ATC 98/1986, fundamento jurídico 3.°.*

(70) Cfr. STC 128/1995, fundamento jurídico 2.°.

incluso la *decisión de extradición* (71), puedan vulnerar la presunción de inocencia.

Pues bien, si sólo es posible vulnerar la presunción de inocencia cuando existe una declaración de culpabilidad que conduce a una condena y, como he nos señalado, los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable tienen su fundamento en una de las manifestaciones del citado principio, es evidente -a nosotros al menos nos lo parece- que sólo podrá considerarse violentado el derecho a no autoincriminarse si el afectado por la reclamación coactiva de información resulta finalmente condenado o sancionado con fundamento en la misma. La afirmación puede muy bien ilustrarse con un ejemplo extremo: una declaración arrancada por el poder público mediante coacción física de un ciudadano, violará sin duda sus derechos a la dignidad y a la integridad física, pero si después no se le declara culpable o si la condena se ha apoyado en la existencia de otras pruebas lícitamente obtenidas, no vulnerará su derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable.

La conclusión que acabamos de exponer no ha sido nunca expresada en estos términos por la doctrina española o el Tribunal Constitucional, pero sí por el Tribunal Supremo de Estados Unidos, que ha dejado muy claro que no cabe invocar el privilegio de la Quinta Enmienda para no facilitar información reclamada por el poder público si no es posible la imposición de condena por la existencia de *prescripción*, *indulto*, *previa absolución* o *garantía de inmunidad* (72).

En definitiva, creemos que el "contenido constitucional" del derecho a no autoincriminarse no está integrado por un derecho a *no aportar* bajo coacción información autoincriminatoria, sino exclusivamente por un derecho a que tal información *no se utilice* en un procedimiento punitivo o, lo que es igual, a que no se condene con apoyo en la misma. Dicho de otro modo, la obligación de aportar información no afecta por sí misma a las "garantías frente a la autoincriminación".

2.4. El derecho a no autoincriminarse como un derecho absoluto

En fin, *tal y como lo hemos definido*, el "derecho a no autoincriminarse" es un derecho absoluto. Es cierto que el Tribunal Constitucional español ha negado en reiteradas ocasiones que existan derechos ilimita-

(71) Por todas, STC 141/1998, fundamento jurídico 3.°.

(72) Cfr. AA.VV.: "*McCormick on Evidence*", cit.,pág. 171.

dos (73). En nuestra opinión, sin embargo, sí existen derechos absolutos, esto es, derechos cuyo contenido constitucional coincide con su contenido esencial, o, lo que es igual, derechos que, por su propia naturaleza no son susceptibles de padecer *excepciones*, *matizaciones* o *limitaciones*. Desde luego, sucede con algunos derechos materiales, como es el derecho a no padecer torturas; así se ha reconocido, por fin, recientemente, en la STC 151/1997 (74). Pero, sobre todo, ocurre con algunas garantías procesales, como es el caso del "derecho a no autoincriminarse". Un derecho que, como expresamente ha dicho el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la Sentencia *Saunders c. Gran Bretaña*, no admite excepciones, siendo aplicable *"in respect of all types of criminal offences without distinction from the most simple to the most complex"* (75). Un derecho que no permite limitaciones sin que se vacíe de contenido, sin negar su existencia, sin que, en definitiva, quede menoscabado su contenido esen-

(73) Así lo han puesto de relieve, con carácter general, entre otras, las SSTC 11/1981, 2/1982, 91/1983, 110/1984, 77/1985, 159/1986 y 120/1990, así como los AATC 103/1982 y 129/1990.

(74) En efecto, la STC 151/1997 declara que, "salvo contadas excepciones, *como la del derecho a no ser sometido a torturas*, los derechos fundamentales no son absolutos" (fundamento jurídico 1.º).

(75) La oportunidad de excepcionar esta garantía procesal fue planteada por el Gobierno británico en el proceso que dio lugar a la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17 de diciembre de 1996 (*caso Saunders c. Gran Bretaña*) en relación con el fraude de las grandes empresas -que bien podría incluir el fraude al Fisco-, y algunos votos particulares a dicha Sentencia -en particular, los del Juez MARTENS, al que se adhiere el Juez KURIS, y el del Juez VALTICONS, al que se suma el Juez GÖLCÜKLÜ, hicieron una férrea defensa de esta tesis. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, sin embargo -siguiendo los pasos de la Comisión -, afortunadamente, se encargó de negar esta posibilidad de manera clara y rotunda al señalar: "It does not accept the Government's argument that the complexity of corporate fraud and the vital public interest in the investigation of such fraud and the punishment of those responsible could justify such a marked departure as that which occurred in the present case from one of the basic principles of a fair procedure. Like the Commission, it considers that the general requirements of fairness contained in Article 6 (art. 6), including the right not to incriminate oneself, apply to criminal proceedings in respect of all types of criminal offences without distinction from the most simple to the most complex. The public interest cannot be invoked to justify the use of answers compulsorily obtained in a non-judicial investigation to incriminate the accused during the trial proceedings. It is noteworthy in this respect that under the relevant legislation statements obtained under compulsory powers by the Serious Fraud Office cannot, as a general rule, be adduced in evidence at the subsequent trial of the person concerned. Moreover the fact that statements were made by the applicant prior to his being charged does not prevent their later use in criminal proceedings from constituting an infringement of the right" (§ 74).

cial (76). Un derecho, en fin, que, pese a la constante doctrina del Tribunal Constitucional español que reclama una aplicación "con matices" de las garantías procesales del imputado al procedimiento administrativo sancionador, no resiste modulación alguna, no sólo por su propia naturaleza, sino también porque no existe ninguna singularidad en el procedimiento administrativo sancionador que exija o aconseje una aplicación diferente en su seno (77).

---

(76) El artículo 53 de la C.E. establece la existencia de un contenido esencial de los derechos fundamentales que en ningún caso puede decaer. Por su parte, la STC 175/1985, de 17 de diciembre, destaca, como parte de ese contenido esencial del principio de presunción de inocencia, la obligación de quien acusa de desvirtuarla "con una mínima actividad probatoria, producida con todas las garantías procesales, que pueda entenderse de cargo y de la que se pueda deducir la culpabilidad del acusado" [fundamento jurídico 4.° a)]. Partiendo de estas premisas ¿cómo se puede limitar el derecho a que sea la acusación quien aporte los elementos de prueba que fundamenten la pena o sanción, o los derechos a no declarar contra sí mismos o a no confesarse culpables sin que, inevitablemente, el bien jurídico que dichas garantías pretenden tutelar quede desprotegido?. Ciertamente, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la Sentencia de 8 de febrero de 1996 (*caso Murray c. Gran Bretaña*), negó que el derecho a no declarar contra sí mismo tuviera carácter absoluto, pero esta afirmación la hizo sólo para rechazar que el silencio careciera siempre, con independencia de las circunstancias del caso, de trascendencia a la hora de valorar la prueba. Y también es verdad que en la Sentencia de 17 de diciembre de 1996 (*Saunders c. United Kingdom*) el Tribunal Europeo afirmó con rotundidad: "Nor does the Court find it necessary, having regard to the above assessment as to the use of the interviews during the trial, to decide whether the right not to incriminate oneself is absolute or whether infringements of it may be justified in particular circumstances" (§ 74). Sin embargo, la doctrina que sienta en dicho pronunciamiento lleva directamente a la conclusión de que el Tribunal considera que dicha garantía procesal no admite limitaciones de ninguna especie. Así lo han entendido también dos de los magistrados del Tribunal en un voto particular a la Sentencia Saunders. Nos referimos al voto particular del Juez MARTENS, al que se adhiere el Juez KURIS. En él se señala que la tesis del Tribunal según la cual los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo descansan "at the heart of the notion of fair procedure" y tienen como fundamento, entre otros, el respeto a la "human dignity", "imply that, in the Court's opinion, the privilege against self-incrimination is far more absolute than it is in my view" (§ 11).

(77) Conviene recordar que el mismo Tribunal Constitucional ha afirmado que, "la presunción de inocencia rige sin excepciones en el ordenamiento administrativo sancionador, garantizando el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpablilidad" (SSTC 76/1990, 138/1990, 212/1990, 59/1991, 25/1993, 297/1993, 341/1993, 97/1995 y 14/1997); y que la STC 45/1997, después de advertir -en la línea habitual del Tribunal- que el principio de presunción de inocencia comporta una serie de exigencias aplicables al ámbito administrativo "con las necesarias adaptaciones *mutatis mutandis* por la distinta titularidad de la potestad sancionadora", señala: "en ella la carga de probar los hechos constitutivos de cada

VI. La existencia de un derecho constitucional a no aportar información autoincriminatoria. Fundamento y supuestos de aplicación

Acabamos de comprobar cuál es el contenido *constitucional* -que coincide con el *esencial*- del derecho a no autoincriminarse: un derecho a que la información autoincriminatoria aportada bajo coacción no se emplee a efectos punitivos. Ahora bien, que, frente a lo que ha venido sosteniendo la doctrina, el derecho a no autoincriminarse no incluya un derecho a *no aportar*, no significa que el poder público pueda siempre, cualquiera que sean las circunstancias, exigir de un ciudadano el suministro de información autoincriminatoria. De hecho, como se recordará, antes hemos aludido a dos decisiones de Tribunales europeos en las que se reconocía en determinados casos un derecho a *no aportar* información autoincriminatoria; nos referimos, concretamente, a los asuntos *Orkem c. Comision* del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y *Funke c. Francia* del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Lo que intentamos poner de manifiesto en este lugar es que ese derecho a *no aportar* que, efectivamente, en ocasiones existe, no deriva *directamente* del derecho a no autoincriminarse, sino de la necesidad *inmediata* de proteger otros bienes jurídicos igualmente constitucionalizados -la libertad, la dignidad, la intimidad- y sólo *indirectamente* la citada garantía procesal.

En efecto, como explicamos antes, siempre que el poder público exige la aportación *coactiva* de datos -autoincriminatorios o no- a un ciudadano se afectan inevitablemente sus derechos a la libertad y a la dignidad (esta es la razón de que el Tribunal Federal alemán sitúe el fundamento del derecho a no autoincriminarse en la tutela de tales valores) y, en ocasiones, a la intimidad. Ciertamente, la *afectación* de un derecho constitucional no equivale a su *vulneración*; pero también es verdad que para que dicha afectación sea constitucionalmente legítima la pretensión del poder público debe tener fundamento en un "contravalor" constitucional para cuya protección sea preciso -en términos de proporcionalidad- limitar tales bienes. Si tal contravalor no existe la pretensión del poder público no será legítima, y, por ello, el ciudadano podrá negarse a aportar la información requerida. Pues bien, esto es, precisamente, lo que sucede, *cuando la Administración reclama de quien es imputado en*

---

infracción corresponde ineludiblemente a la Administración Pública actuante" (fundamento jurídico 4.º). En definitiva: podrá exigirse más o menos prueba, más o menos intensa, más o menos irrefutable, según estemos en el ámbito penal o el sancionador; pero dicha prueba, cualquiera que sea su naturaleza, siempre tiene que ser *aportada* por quien acusa.

un procedimiento punitivo información clara y exclusivamente autoincriminatoria.

Así es, cuando concurren tales circunstancias el poder público sólo puede estar reclamando los datos con la finalidad de condenar o sancionar al afectado por el requerimiento. Esto es, está afectando a su libertad, a su dignidad y -tal vez- a su intimidad, sin que exista un contravalor constitucional para cuya tutela sea precisa la limitación de tales derechos, dado que la información así obtenida es prueba ilícita a efectos punitivos. Dicho de otro modo, en estos supuestos, precisamente por la vigencia y el contenido constitucional del derecho a no autoincriminarse, la pretensión pública carece de legitimidad por dirigirse exclusivamente a un fin ilícito: condenar o sancionar con base en datos autoincriminatorios obtenidos bajo coacción.

Por utilizar un término suficientemente expresivo, cabe decir entonces que la Administración "carece de título" para exigir la información por tener constitucionalmente vedada la posibilidad de usarla para fundar una condena.

Que los que acabamos de reseñar -requerimiento a un imputado en un procedimiento punitivo de información clara y exclusivamente autoincriminatoria- son los requisitos que deben concurrir en todo caso para que exista un derecho a no aportar información es, frente a la opinión mayoritaria de la doctrina, una conclusión que se deduce de la jurisprudencia de los tribunales europeos. En efecto:

* En el caso *Orkem c. Comisión*, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas consideró que Orkem S.A. era materialmente una *acusada* en un procedimiento punitivo, y sólo le permitió negarse a contestar las cuestiones *directamente* incriminatorias (78).

(78) En efecto, así se deduce con toda claridad del análisis de su texto, del que reproducimos los pasajes más significativos: "Thus, the Commission may not compel an undertaking to provide it with answers which might involve an admission on its part of the existence of an infringement which it is incumbent upon the Commission to prove" (§ 35). "The foregoing criteria must be observed in considering the questions to which the Commission, by means of the contested decision, required the applicant to give an answer" (§ 36). "The questions in Section I relating to meetings of producers, which are intended only to secure factual information on the circumstances in which such meetings were held and the capacity in which the participants attended them, and also the requirement of disclosure of documents in the applicant's possession relating thereto, are not open to criticism" (§ 37). "When questions on prices in Section II relate essentially to the measures taken in order to determine and maintain price levels satisfactory to all the participants at the meetings. Whilst those questions are not open to criticism in so far as the Commission seeks factual clarification as to the subject-matter and implementation of those measures, the position is different as regards those which relate to the purpose of the action taken and the objective pur-

* En el caso *Funke c. Francia*, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos anuló las sanciones impuestas al Sr. Funke ante su negativa a colaborar, por considerar que cuando se le reclamaron ciertos documentos era ya un *acusado* en materia penal, y que los documentos requeridos *sólo* contenían datos relativos a la comisión de infracciones del derecho aduanero (79).

---

sued by those measures. In that respect, sub-question 1(c), which seeks clarification on "every step or concerted measure which may have been envisaged or adopted to support such price initiatives", is such as to compel the applicant to acknowledge its participation in an agreement whose object was to fix selling prices and which was capable of preventing or restricting competition, or to state that it intended to achieve that objective" (§ 38). "The same finding applies to Questions 1 and 2 of Section III concerning the quotas, targets or shares allocated to the producers. By requiring disclosure of the "details of any system or method which made it possible to attribute sales targets or quotas to the participants" and details of "any method facilitating annual monitoring of compliance with any system of targets in terms of volume or quotas", the Commission endeavoured to obtain from the applicant an acknowledgment of its participation in an agreement intended to limit or control production or outlets or to share markets" (§ 39). "No such criticism may be made against Question 3 in Section III, which deals with the information disclosed by the undertaking to the other producers regarding the production and sale of the product in question or against the questions in Section IV on the statements forwarded to, and statistics provided by, Fides, since those questions were intended only to elicit factual information on the functioning of the system for the exchange of statistical and other information" (§ 40). "It must be concluded that, by requiring the undertaking to which the decision was addressed to acknowledge, in response to Questions II(1)(c) and III (1) and (2) of the request for information, that it had infringed Article 85 of the EEC Treaty, the Commission undermined the applicant's rights of defence" (§ 41). "The contested decision must therefore be annulled as regards Questions II (1)(c) and III (1) and (2); the remainder of the application must be dismissed" (§ 42).

(79) En efecto, si se examinan los antecedentes fácticos del citado pronunciamiento, se comprueba que, en el momento de requerirse una serie de documentos al Sr. Funke -relacionados con ciertas cuentas bancarias de las que éste era titular-, la única finalidad que se perseguía con ello era disponer de elementos probatorios que apoyasen la resolución de un procedimiento punitivo por infracción de las leyes de aduanas. De ahí que la sanción impuesta por su falta de colaboración fuese una medida coactiva para obtener del Sr. Funke información exclusivamente dirigida a castigar su conducta previa. Valga como muestra de ello el siguiente pasaje de la sentencia: "The Court notes that the customs secured Mr Funke's conviction in order to obtain certain documents which they believed must exist, although they were not certain of the fact. Being unable or unwilling to procure them by some other means, they attempted to compel the applicant himself to provide the evidence of offences he had allegedly committed. The special features of customs law (...) cannot justify such an infringement of the right of anyone "charged with a criminal offence", within the autonomous meaning of this expression in Article 6 (art. 6), to remain silent and not to contribute to incriminating himself. There has accordingly been a breach of Article 6 para. 1 (art. 6-1)" (§ 44).

* En los casos *Saunders c. Reino Unido* y *Fayed c. Reino Unido*, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideró que el recurrente no podía negarse a aportar la información reclamada en un procedimiento seguido por los inspectores del Departamento Británico de Comercio e Industria, al carecer dicho procedimiento de carácter punitivo, aunque los datos suministrados no podían emplearse después para fundamentar la imposición de penas (80).

* En fin, el Tribunal Constitucional español ha afirmado con rotundidad en la reciente STC 161/1997 que "las garantías frente a la autoincriminación" sólo permiten rechazar la aportación de información que tiene "un contenido *directamente incriminatorio*" (81).

---

(80) En la primera de las sentencias citadas -aunque, ciertamente, muy de pasada- el Tribunal de Estrasburgo llegó a la inequívoca conclusión de que el art. 6 ECHR no resulta aplicable en el seno de un procedimiento inspector -en particular, en un procedimiento administrativo de carácter inquisitivo desarrollado por los inspectores del Departamento británico de Comercio e Industria- o, lo que es igual, que no existe en este ámbito (es decir, en un procedimiento que se considera *no punitivo*) un derecho a no aportar información autoincriminatoria, con independencia de que ésta no pueda posteriormente ser empleada para fundamentar una condena penal o una sanción administrativa. En efecto, en el § 67 de la Sentencia puede leerse: "The Court first observes that the applicant's complaint is confined to the use of the statements obtained by the DTI inspectors during the criminal proceedings against him. While an administrative investigation is capable of involving the determination of a "criminal charge" in the light of the Court's case-law concerning the autonomous meaning of this concept, it has not been suggested in the pleadings before the Court that Article 6 para. 1 (art. 6-1) was applicable to the proceedings conducted by the inspectors or that these proceedings themselves involved the determination of a criminal charge within the meaning of that provision (art. 6-1) (see, inter alia, the Deweer v. Belgium judgment of 27 February 1980, Series A no. 35, pp. 21-24, paras. 42-47). In this respect the Court recalls its judgment in Fayed v. the United Kingdom where it held that the functions performed by the inspectors under section 432 (2) of the Companies Act 1985 were essentially investigative in nature and that they did not adjudicate either in form or in substance. Their purpose was to ascertain and record facts which might subsequently be used as the basis for action by other competent authorities - prosecuting, regulatory, disciplinary or even legislative (judgment of 21 September 1994, Series A no. 294-B, p. 47, para. 61). As stated in that case, a requirement that such a preparatory investigation should be subject to the guarantees of a judicial procedure as set forth in Article 6 para. 1 (art. 6-1) would in practice unduly hamper the effective regulation in the public interest of complex financial and commercial activities".

(81) A este respecto, el Tribunal Constitucional pone de relieve en el citado pronunciamiento los efectos de desequilibrio procesal, "en detrimento del valor justicia, y del entorpecimiento de las legítimas funciones de la Administración, en perjuicio del interés público" que podría tener "la extensión de la facultad de no contribución a cualquier actividad o diligencia con independencia de su contenido o de su carácter, o la dejación de la calificación de los mismos como directamente incriminatorios a la persona a la que se solicita la contribución. *En suma, como indican el prefijo y el sus-*

Sentada la conclusión anterior, es preciso decir que, por el contrario, allí donde no concurran las circunstancias que hemos mencionado, esto es, cuando la solicitud de información no tenga el claro y único propósito de condenar o sancionar al requerido, sino que concurra alguna otra finalidad constitucionalmente legítima, no cabe oponer un "derecho a no aportar" dado que el derecho a no autoincriminarse sólo exige que la información suministrada coactivamente no se utilice con fines punitivos. Y esto es precisamente lo que sucede cuando la Administración reclama de un ciudadano información con trascendencia tributaria, supuestos en los que existiendo, como ha señalado el Tribunal Constitucional español (SSTC 110/1984 y 76/1990), un contravalor que autoriza la limitación de los derechos reconocidos en los artículos 1, 10 y 18 CE (la libertad, la dignidad y la intimidad) (82), el comportamiento que se reclama del obligado tributario no afecta a su derecho a no autoincriminarse, cuyo contenido esencial no está integrado por un derecho a no aportar información.

En definitiva, en el ámbito de los procedimientos de inspección tributaria, el "derecho a no autoincriminarse" nunca podrá fundamentar la reserva de datos frente a la Administración pues, con independencia de que tales datos puedan ser autoincriminatorios, se trata de información útil también para el cumplimiento de una finalidad distinta constitucionalmente tutelada: la liquidación del tributo.

VII. Las conclusiones más sobresalientes de nuestra tesis

1. La inexistencia de colisión entre el deber de colaboración con la Administración tributaria y el derecho a no autoincriminarse. Breve referencia a la doctrina del Bundesverfassungsgericht

tantivo que expresan la garantía de autoincriminación, la misma se refiere únicamente a las contribuciones de contenido directamente incriminatorio" (fundamento jurídico 6.°, *in fine*. El subrayado es nuestro).

(82) No admite ninguna duda, en relación con el derecho a la intimidad, la sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 (fundamento jurídico 5°): "(...) aun admitiendo como hipótesis que el movimiento de las cuentas bancarias esté cubierto por el derecho a la intimidad nos encontraríamos que ante el fisco operaría un límite justificado de ese derecho". Véase también en este sentido el auto 642/1986: "(...) si no hay duda de que, en principio, los datos relativos a la situación económica de una persona (...) entran dentro de la intimidad constitucionalmente protegida, no puede haberla tampoco de que la Administración está habilitada, también desde el plano constitucional (art. 31.1 de la CE), para exigir determinados datos relativos a la situación económica de los contribuyentes".

Una vez sentado que el derecho a no autoincriminarse jamás implica en los procedimientos de gestión tributaria un derecho a *no aportar* información, la conclusión que debemos alcanzar parece clara: frente a lo que ha sostenido la práctica totalidad de la doctrina, cuando la Administración reclama del obligado tributario información con trascendencia tributaria y punitiva, no es preciso hacer ponderación alguna de bienes constitucionales, dado que el derecho a no autoincriminarse reconocido en el art. 24.2 C.E. y el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 C.E. confluyen, pero no colisionan. Basta en efecto en estos casos para respetar en su integridad los bienes jurídicos concurrentes, obligar a la aportación de la información a efectos tributarios y no utilizarlos en un proceso penal o procedimiento administrativo sancionador contra el sujeto obligado a colaborar.

Así pues, cuando la Administración tributaria exija información en el curso de un procedimiento de gestión tributaria, porque el bien jurídico tutelado en el art. 24.2 C.E. no lo reclama y sin embargo lo exige la protección del interés público constitucionalizado en el art. 31.1 C.E., deberá el obligado tributario colaborar, aunque los elementos de prueba así obtenidos, si resultan autoincriminatorios, no podrán utilizarse contra él en un procedimiento punitivo. Esto es, precisamente, desde nuestro punto de vista, lo que quería decir el Tribunal Constitucional cuando en la STC 76/1990 -que, en este sentido, creemos que ha sido mal interpretada- negaba que exista un derecho a la reserva de la información con trascendencia tributaria tutelable en el art. 24.2 C.E.

Creemos, en definitiva, que a estas alturas ya estamos en condiciones de afirmar que, tal y como adelantábamos al comienzo de nuestras reflexiones, que la que se ha planteado la generalidad de la doctrina tributaria es una *falsa pregunta*. En efecto, no hay que dilucidar si cuando la Administración reclama de un obligado tributario información con trascendencia tributaria y punitiva debe prevalecer el deber de contribuir o el derecho a no autoincriminarse, simplemente, porque en tales hipótesis dichos valores nunca colisionan.

La conclusión que hemos alcanzado -existe, de un lado, el deber de aportar la información con trascendencia tributaria, aunque tenga utilidad punitiva, y, de otro, la prohibición de utilizarla para fundamentar la imposición de penas o sanciones- es exactamente la misma a la que ha llegado el Tribunal Federal alemán en sus decisiones de 13 de enero de 1981 (sobre la obligación de declarar de los quebrados) y de 21 de abril de 1988 (que trata específicamente el deber de colaborar en el ámbito tributario). El Tribunal alemán, sin embargo, ha partido de unas premisas sensiblemente distintas.

En efecto, comoquiera que la Constitución alemana no contempla ex-

presamente el derecho a no declarar contra sí mismo entre las garantías procesales, el *Bundesverfassungsgericht*, ha rastreado el fundamento constitucional de este derecho, llegando a la conclusión de que el mismo se encuentra en los preceptos de la Constitución que tutelan los derechos a la libertad y a la dignidad (83). Bajo estas premisas, el Tribunal alemán ha estimado que el derecho a no declarar contra sí mismo no es, como nosotros consideramos, un derecho absoluto, sino que posee un *"contenido esencial"* o "núcleo irreductible" (el derecho a que la información coactivamente facilitada no se emplee para apoyar una condena o sanción), y un *"contenido no esencial"* o "disponible" (el derecho a no aportar si no se desea datos autoincriminatorios), contenido disponible que, en caso de colisión (que aquí, naturalmente, podría darse) tendría que ceder ante el interés público a la *"justa* recaudación" (84) La misma doctrina es reitera-

(83) "La obligación de proporcionar información -dice la Sentencia de 13 de enero de 1981- ha de tenerse como una intromisión en la libertad de actuación y como una restricción de los derechos de la personalidad, en el sentido del art. 2.1 G.G. El compelimiento a declarar contra uno mismo afecta, además, a la dignidad de la persona contra la que se usan sus propias manifestaciones" (B.I.1).

(84) En definitiva, el derecho a no autoincriminarse, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional alemán, sería susceptible de dos modalidades de protección o garantía, "según la posición del informante y la finalidad de la información". El "tipo y alcance de la protección ofrecida por este derecho fundamental también depende de si y hasta qué punto otras personas precisan de la información y sobre todo de si dicha información forma parte de un círculo de obligaciones voluntariamente asumido" (B.I.2). El derecho a no aportar, esto es, "la máxima protección frente a la autoinculpación *(Selbstbezichtigung)* corresponde a los testigos, a las partes procesales y, sobre todo, al imputado en un proceso penal o análogo". "El referido círculo de personas se encuentra absolutamente protegido frente a una obligación así mediante el reconocimiento de un derecho de silencio o a no declarar". Este derecho a no declarar, desde luego, existe en el ámbito de los *procedimientos punitivos*. Efectivamente, "como la autoinculpación -dice el Tribunal- supone una intromisión grave, debido precisamente a sus repercusiones penales, los mecanismos de protección se han desarrollado especialmente en aquellos casos en los que la declaración está al servicio de fines penales o similares", hipótesis en las que el interés de la comunidad en el ejercicio del *ius puniendi* debe *ceder* ante el derecho a no autoincriminarse. Fuera de los supuestos mencionados, no existe un derecho a no declarar, sino a que la información que necesariamente debe facilitarse para tutelar otros intereses no sea empleada para condenar o sancionar al obligado. Así es, mientras "que el Derecho vigente -dice el Tribunal- concede en todo caso a los testigos, partes procesales y acusados un derecho a no declarar en caso de autoinculpación, no ocurre lo mismo en relación con aquellas personas que, por razones especiales, se encuentran negocial o legalmente obligadas a proporcionar a otras o a la Administración las informaciones necesarias". "Aquí -se dice- entran en conflicto el interés del obligado con la necesidad de información de otros, cuyos intereses son tenidos en cuenta de diferentes maneras". En estas condiciones puede el legislador "establecer un deber incondicionado de

da por el Bundesverfassungsgericht en su Sentencia de 21 de abril de 1988 (*Wistra*, núm.8, 1988, 302-303), esta vez referida específicamente al ámbito tributario. En efecto, a juicio del Tribunal, "el art.2.1 GG no supone una protección sin fisuras, "sin lagunas" frente a la coacción del Estado para autoinculparse, sin tomar en consideración si de este modo se está perjudicando a terceros dignos de protección. (...) Sería irrazonable y contrario a la dignidad humana coaccionar de tal forma que las declaraciones propias condujesen a que conocieran los presupuestos para una condena penal o para imponer la correspondiente sanción. En tanto el art. 2.1 GG garantice una protección del derecho de defensa frente a la intromisión estatal, cumple con la vieja y experimentada tradición jurídica. Si por el contrario se trata de informaciones que cumplan con una necesidad de información justificada, el legislador estará autorizado a sopesar las exigencias de las distintas partes. (...) El Estado está obligado a recaudar efectivamente los ingresos que le corresponden legalmente para poder realizar justamente sus múltiples tareas. Por este motivo se exige abarcar de forma igual a todos los obligados tributarios en cumplimiento del art. 3.1 GG. Por este motivo está justificado materialmente que los obligados tributarios o las personas implicadas en un procedimiento tributario estén obligadas a prestar información veraz, sin considerar si de este modo se descubren delitos o infracciones" (BVerfGE 56, 37, 49).

Aunque, desde luego, no coincidimos con esta particular visión del Tribunal Constitucional alemán (que trae causa de una Ley Fundamental que, a diferencia de otras, como por ejemplo la española, no recoge expresamente entre sus garantías procesales los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable), nada tenemos que oponer, sin embargo, desde una perspectiva constitucional, a los resultados de esta tesis que, cuanto menos, mantiene intactos los bienes constitucionales en presencia: el interés a la justa recaudación y el derecho a no autoincriminarse.

---

información" y "prever medidas para ratificar o compeler a facilitar dichas informaciones". Por regla general -dice el Tribunal- se trata de casos en los que sólo el obligado se encuentra "en disposición de proporcionar las informaciones necesarias y sin ellas el legitimado para obtenerlas se vería gravemente perjudicado o no podría desempeñar adecuadamente sus funciones". "En estos supuestos -se aclara- no se reconoce al obligado un derecho a no declarar para el caso de actuaciones contrarias a sus obligaciones, pues lo contrario supondría colocarlo en una situación mejor que al cumplidor de las mismas. Hasta la fecha la jurisprudencia ha considerado justificada esta obligación incondicionada de información". Ahora bien, como señala la doctrina, "en la medida en que sea defendible el uso de la coerción para obtener la autoinculpación, las informaciones sobre comportamientos delictivos obtenidas de este modo no podrían ser transmitidas a las autoridades encargadas de la persecución de los delitos ni podrían ser valoradas por éstas contra el informante".

2. Críticas a las tesis mayoritarias

A nuestro juicio, sin embargo, las respuestas que la generalidad de la doctrina ha venido dando a la que hemos calificado como *falsa pregunta* son en todo caso inaceptables desde un punto de vista constitucional. Y son inaceptables porque vulneran uno de los bienes jurídicos constitucionales en presencia, desconociendo, de este modo, los principios de la *unidad de la Constitución* (85) y de la *concordancia práctica*, reglas de interpretación de la Constitución que exigen que en el supuesto de confluencia de dos valores constitucionalizados éstos se delimiten de tal modo que ambos conserven su entidad y alcancen una efectividad óptima (86).

(85) Sobre este principio señala KONRAD HESSE: "La relación e interdependencia existentes entre los distintos elementos de la Constitución (...) obligan a no contemplar en ningún caso sólo la norma aislada sino siempre además en el conjunto en el que debe ser situada; todas las normas constitucionales han de ser interpretadas de tal manera que se eviten contradicciones con otras normas constitucionales. La única solución del problema coherente con este principio es la que se encuentre en consonancia con las decisiones básicas de la Constitución y evite su limitación a aspectos parciales" ("Escritos de Derecho constitucional...", cit., pág. 48).

(86) En palabras de kONRAD HESSE, el principio de concordancia práctica implica que "los bienes jurídicos constitucionalmente protegidos deben ser coordinados de tal modo en la solución del problema que todos ellos conserven su entidad. Allí donde se produzcan colisiones -dice el Profesor de Friburgo- no se debe, a través de una precipitada "ponderación de bienes" o incluso "abstracta ponderación de valores", realizar el uno a costa del otro. Por el contrario, el principio de la unidad de la Constitución exige una labor de "optimación": se hace preciso establecer los límites de *ambos* bienes a fin de que ambos alcancen una efectividad óptima. La fijación de límites debe responder en cada caso concreto al principio de proporcionalidad; no debe ir más allá de lo que venga exigido por la realización de la concordancia entre ambos bienes jurídicos" ("Escritos de Derecho Constitucional...", cit., págs. 48-49. Puede consultarse su obra original "*Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*", Müller, Heidelberg, 1982, especialmente las págs. 127 y ss.). En definitiva, como en España ha explicado lúcidamente JIMÉNEZ CAMPO, la regla o principio de concordancia práctica -que, con el mismo apelativo, ha venido exigiendo explícitamente nuestro Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, entre la que caben citar las SSTC 199/1987, de 16 de diciembre, 62/1989, de 3 de abril, 124/1989, de 7 de julio, 60/1991, de 4 de marzo, 74/1991, de 8 de abril y 12/1992, de 27 de enero- exige "que los preceptos constitucionales, y los bienes e intereses por ellos protegidos, sean, todos ellos, salvaguardados en la solución del caso, sin dar lugar, por lo tanto, a lo que llama HESSE una "apresurada ponderación" entre unos y otros que concluya en la excluyente afirmación de un precepto y en el consiguiente relegamiento de otro u otros" (JIMÉNEZ CAMPO, J.: "Interpretación de la Constitución", voz de la *Enciclopedia jurídica básica*, vol. III, Civitas, Madrid, 1995, pág. 3689). En la misma línea apunta también ZAGREBELSKY, G.: "El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia", Epílogo de Gregorio Peces-Barba, Editorial Trotta, Madrid, 1995, pág. 16.

La primera tesis -hay que facilitar los datos con trascendencia tributaria y punitiva, pudiendo éstos utilizarse sin limitación alguna para fundamentar una condena contra el obligado a colaborar (87)- contradice claramente la Constitución porque respetando escrupulosamente las exigencias del deber de contribuir del art. 31.1 C.E., desprecia claramente el derecho a no autoincriminarse que, aunque -no nos cansaremos de repetirlo- no implica un derecho a no aportar, sí supone un derecho a que la información autoincriminatoria aportado bajo coacción no se utilice a efectos punitivos.

Pero, desde nuestro punto de vista, también tiene dudoso encaje constitucional -dicho sea con el mayor de los respetos para quienes la defienden-, la tesis que atribuye al sujeto de quien se reclama información con trascendencia tributaria en un procedimiento de comprobación la posibilidad de negarse a aportarla cuando estime que resulta autoincriminatoria (88). La idea, indudablemente, encuentra algún apoyo en el derecho positivo alemán, concretamente en el parágrafo 393 de su Ordenanza Tributaria (89) 2. Cuando en un procedimiento penal el Ministerio

(87) En efecto, son varias las formulaciones doctrinales que en nuestro país apuntan a la necesidad de sacrificar el derecho a no declarar contra sí mismo en el ámbito de las sanciones tributarias, a fin de no infligir un perjuicio irreparable al interés fiscal. Entre ellas, la de RODRÍGUEZ BERÉIJO, quien se refiere a la cuestión a propósito de la Sentencia Funke, del TEDH, por la que se declaró improcedente la sanción impuesta a un sujeto a causa de su negativa a aportar ciertos documentos en el seno de un procedimiento administrativo, por resultar dicha medida contraria al derecho a no autoincriminarse. El citado autor advierte que "las consecuencias de esta doctrina [del tribunal europeo], podrían llevar a la prohibición de utilizar las pruebas obtenidas en el procedimiento administrativo, dirigido exclusivamente a determinar la existencia y el *quantum* del tributo, a los procedimientos sancionadores o procesos penales tributarios; y producir un efecto distorsionador, nocivo y claramente contrario a los bienes jurídicos que son protegidos por el derecho sancionador administrativo" ("Le sanzioni fiscali in Spagna", cit., pág. 5). En el mismo sentido apuntan también implícitamente las consideraciones de ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: "Procedimiento de liquidación tributaria...", cit., pág. 76. Véase también ZORNOZA PÉREZ, J.J.: "El sistema de infracciones y sanciones tributarias...", cit., pág. 161.

(88) En este sentido, PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y lo "duro"...", cit., pág. 33; y LÓPEZ DÍAZ, A.: "El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria", XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, L.2, Lisboa, 1998, pág. 146.

(89) El citado § 393 AO reza como sigue:

"1. Los derechos y deberes de los obligados tributarios y de la autoridad financiera en el procedimiento de imposición y en el procedimiento penal se ajustarán a las disposiciones vigentes para el respectivo procedimiento. No obstante, no se admitirán en el procedimiento de imposición medidas coactivas (§ 328) contra el obligado tributario cuando éstas tiendan a constreñirle a acusarse a sí mismo de un delito tributario

público o el Juzgado tengan conocimiento por el expediente tributario de hechos o medios de prueba que el obligado tributario hubiese manifestado a la autoridad financiera en cumplimiento de deberes jurídico tributarios, antes de incoarse el procedimiento penal, o desconociendo tal incoación, no se podrán utilizar tales conocimientos contra él en la persecución de un hecho que no constituya delito tributario. Lo anterior no será aplicable a los delitos cuya persecución sea de imperioso interés público"., y en la interpretación que del mismo ha hecho la doctrina de ese país. Teniendo en cuenta el contenido de la citada norma, la mayoría de los autores coincide en que la prohibición de ejercicio de la coacción establecida en ella implica el reconocimiento del derecho a no autoincriminarse del obligado tributario en relación con ilícitos de naturaleza tributaria en el procedimiento inspector (90). Tampoco se pone en duda que es el ciudadano quien puede decidir si la información que se le reclama tiene carácter autoincriminatorio, debiendo demostrar, en mayor o menor grado, según los autores, la verosimilitud de esta circunstancia (91).

---

o de una infracción administrativa tributaria por él cometidos. Lo anterior regirá siempre que se haya incoado contra él un procedimiento penal por tales hechos. Se informará al obligado tributario de estos preceptos siempre que exista un motivo para ello.

(90) Matiza esta conclusión SEER, R.: "Der konflikt zwischen dem Schweigerecht des Beschuldigten im Steuerstraftverfahren und seiner Mitwirkungspficht im Besteuerungsverfahren", *Der Steuerberater*, núm.5, 1987, pág. 130. Afirma el autor que "el §393.1 incisos 2 y 3 AO no constituye un fundamento para el derecho a no autoinculparse, sino que simplemente dice que la colaboración del contribuyente implicado en un procedimiento de comprobación no se puede obtener utilizando medios coercitivos. El legislador parte entonces de la idea de que cuando desaparece el deber de colaborar, del silencio del contribuyente no se pueden extraer consecuencias desfavorables para el mismo dentro del procedimiento de gestión y que tampoco puede obtener ventajas injustas frente a los ciudadanos cuyo comportamiento tributario es honrado". Tiene sin embargo razón KOHLMANN cuando puntualiza: "la Ordenanza Tributaria garantiza al imputado en un procedimiento sancionador, tomando en consideración el principio Nemo tenetur, solo un derecho puntual a guardar silencio, es decir, que se mantienen las obligaciones de declarar y colaborar -incluso cuando exista peligro de autoinculparse-, lo que sucede es que no podrán ya conseguirse utilizando la coacción. Pero la prohibición de utilizar medios coactivos regulada en el §393.1.2 y 3 AO tiene el efecto de "un derecho fáctico a no declarar y a no colaborar", ya que un deber, cuyo cumplimiento ya no puede conseguir por las autoridades, pierde el carácter de tal deber". KOHLMANN, G.: "Strafprozessuale Verwertungsverbot als Schranken für steuerliche und steuerstrafrechtliche Ermittlungen der Fahndungsbehörden", en *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke*, Ed. Otto Schmidt, Köln, 1995, pág. 501.

(91) Así, SCHEURMANN-KETTNER: "los medios coactivos son ya inadmisibles cuando no habiéndose iniciado todavía ningún procedimiento tributario sancionador,

Por otra parte, parece claro que la norma admite de manera implícita que la información suministrada en el curso de dicho procedimiento se haya facilitado voluntariamente, dado que para obtenerla no pueden adoptarse las medidas previstas en el § 328, esto es, multa coercitiva, ejecución subsidiaria y coacción directa (92), lo que permite emplear toda la información aportada por el obligado tributario durante el procedimiento de gestión en un eventual procedimiento punitivo.

Ahora bien, la indicada tesis -que, a nuestro juicio, podría entenderse aceptable sólo contemplando el parágrafo 393 de la Ordenanza alemana aisladamente, y aun así, como ya hemos visto, sería difícilmente compatible con la doctrina del Tribunal Federal alemán-, parte -tiene que partir, aunque nunca se diga expresamente- de que el derecho a *no aportar* información forma parte del *"contenido esencial"*, indisponible, del derecho a no declarar contra sí mismo.

Y, como antes hemos dicho, consideramos que es una tesis dudosamente ajustada a la C.E. porque, mientras que atribuye al derecho a no autoincriminarse un contenido *esencial* excesivo -si se prefiere, innecesario- para alcanzar el fin *último* del art. 24.2 C.E. (que -reiteramos- no es otro que el de impedir que quien acusa *obtenga la condena o sanción* del

sin embargo al contribuyente se le obligue a autoinculparse por un delito tributario o una infracción. Para saber cuando se produce este caso, la Administración financiera tendrá que remitirse por lo general a la colaboración del contribuyente, que al menos tendrá que hacer parcialmente creíble las razones por las que se niega a prestar su colaboración, aunque teniendo en cuenta que según la opinión dominante tampoco se pueden requerir grandes exigencias para que sea creíble, ya que sino de facto se produciría una autoinculpación coactiva" (SCHEURMANN-KETTNER, P.: "§393 AO Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren", K. KOCH/ R. SCHOLZ, *AO Kommentar*, Ed. C. Heymanns, Köln, 1996, pág. 2232-2233). Por su parte, TESKE, afirma que "si el contribuyente/parte en el procedimiento de gestión aún no ha sido imputado, sino solo testigo, entonces se enfrentarán los deberes amplios de colaboración con el derecho a no declarar para determinadas cuestiones del §55 StPO. Para este caso rige la prohibición de utilizar medios coactivos en la medida en que el contribuyente haga creíble el peligro de autoinculparse" (TESKE, D.: "Das Verhältnis von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren unter besonderer Berücksichtigung des Zwangsmittelsverbotes" (§393 Abs.1 S.2 und S.3 AO), *WISTRA*, núm.6, 1988). En la misma línea, JOECKS, en FRANZEN; GAST; JOECKS: "Steuerstrafrecht", 4ª ed., Beck, Munich, 1996, comentario al § 393 AO, núm. marg. 27. Contrario a cualquier exigencia de prueba sobre el carácter autoincriminatorio de la información reclamada, REISS, W.: "Besteuerungverfahren und Strafverfahren", *Ed. P. Deubner*, Köln, 1987, págs. 272 y ss. Los dos últimos autores (JOECKS y REISS), citados por PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y lo "duro"...", cit., pág. 33, nota 73.

(92) En este sentido, GARCÍA FRÍAS, A.: "El alcance del derecho a no autoinculparse y sus consecuencias en el derecho tributario sancionador", Barcelona, 1998, inédito, pág. 10.

imputado con las pruebas que le ha obligado a aportar) (93), deja a la decisión del contribuyente -que es lo mismo que decir *desprotegido*- no sólo el interés fiscal constitucionalmente tutelado, sino también todos aquellos valores, igualmente reconocidos en las Normas fundamentales, como la redistribución de la renta (art. 40.1 C.E.) o la igualdad material (art. 9.2 C.E.), para cuya consecución la justa recaudación es condición indispensable.

Desprotección del interés a la *justa* recaudación que, en nuestra opinión, no resulta posible resolver postulando, como hacen los defensores de esta tesis, la posibilidad de aplicar el régimen de estimación indirecta. Ciertamente, dicho régimen, permitiría la determinación de las situaciones gravables a partir de elementos que indirectamente acreditan la realidad objeto de imposición (94). Sin embargo, creemos que esta solución debe descartarse no sólo porque éste es un método de determinación de bases que únicamente resulta aplicable cuando se den determinadas circunstancias que no siempre concurren (95), sino sobre todo porque el principio de capacidad económica, formulado en las Constituciones de nuestro entorno (en España en el art. 31.1 C.E.) exige que, siempre que sea posible, la contribución de cada cual se lleve a cabo conforme a su *verdadera* capacidad -no conforme a una capacidad *estimada* por elementos indirectos-, y la riqueza exacta es un dato que, a nuestro modo de ver, puede llegar a conocerse sin sacrificar el contenido -al menos no el contenido esencial- del derecho a no autoincriminarse: basta con no utilizar los datos obtenidos del contribuyente para fines punitivos.

(93) Con lo cual, aunque se respeta escrupulosamente las exigencias del derecho a no autoincriminarse (es evidente que si no se aporta la información no se puede emplear con fines punitivos), desconoce los principios de *unidad de la Constitución* y de la *concordancia práctica*.

(94) El artículo 50 de nuestra LGT autoriza a la Administración, cuando carezca de información directamente reveladora de la magnitud del hecho imponible, a fijar la base imponible utilizando los siguientes medios: "datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto", "elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico", "signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes".

(95) Será necesario, conforme al antes citado artículo 50 LGT, que la Administración no haya podido determinar la base imponible debido a la deficiencia de las declaraciones del sujeto, a anomalías sustanciales en la contabilidad, o a la resistencia, excusa o negativa del sujeto a las actuaciones inspectoras.

VIII. Las consecuencias de nuestras conclusiones en el ambito de los procedimientos tributarios

1. Alcance del derecho a no autoincriminarse en los procedimientos administrativos en materia tributaria

Una vez determinado el "contenido constitucional" del "derecho a no autoincriminarse", hora es ya de trasladar las conclusiones alcanzadas al ámbito de los procedimientos tributarios -en los que, insistimos, la información reclamada jamás tiene una utilidad exclusivamente punitiva-, concretando la operatividad del derecho.

A) En este punto, hay que comenzar afirmando que el "derecho a no autoincriminarse" no es invocable en el seno de aquellos procedimientos dirigidos exclusivamente a la liquidación del tributo. Con abstracción de la humana sensación de "perjuicio" que pueden causar, ni el tributo ni los intereses de demora -que son los que se determinan en un procedimiento de liquidación puro- pueden ser calificados como instituciones punitivas o restrictivas de derechos individuales, como con acierto ha declarado el Tribunal Constitucional español [SSTC 126/1987 y 76/1990, entre otras (96)].

El "derecho a no autoincriminarse", en cambio, sí se aplica, como dijimos, "sin matices", al procedimiento sancionador tributario, como viene declarando sin fisuras el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (97).

---

(96) Véase, por todas, la STC 126/1987, en cuyo fundamento jurídico 9° A) se niega que la naturaleza de las normas tributarias sea equiparable a la de las disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos a que alude el artículo 9.3 de la CE, por cuanto aquéllas "tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, impuesto a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la Norma fundamental".

(97) A este respecto, pueden examinarse las Sentencias de 8 de junio de 1976 (caso Engel), 21 de febrero y 28 de junio de 1984 (caso Oztürk y caso Campbell y Fell, respectivamente), 25 de agosto de 1987 (casos Lutz, Englert y Nölkenbockhoff), todas de la European Court of Human Rights. En idéntica línea, entre otras muchas, en España, las SSTC 18/1981, 77/1983 y 125/1983. Aunque, como vemos, la jurisprudencia es abrumadora en este sentido, no faltan en los últimos tiempos, al menos en España, autores que reclaman una revisión de esta doctrina, negando que los principios del proceso penal puedan aplicarse en el ámbito del procedimiento administrativo sancionador. Véanse, BAYONA DE PEROGORDO, J.J.: "El procedimiento sancionador", *Información Fiscal*, núm. 16 (1996), págs. 22 y ss.; y ZORNOZA PÉREZ, J.: Prólogo a la obra de MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: "Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario", Mc Graw Hill, Madrid, 1996, pág. XXIII y XXIV.

Yendo más lejos, habría que decir que la citada garantía se aplica a todo procedimiento administrativo que pueda considerarse *materialmente* punitivo, no siendo necesario por tanto que se haya notificado expresamente al interesado la apertura de un procedimiento penal o sancionador. Si atendemos en este punto a la doctrina del Tribunal Constitucional español, debe considerarse, en efecto, que el procedimiento es materialmente punitivo "tan pronto como se otorgue credibilidad a la imputación de un hecho punible a una persona cierta", con independencia de que se haya formulado o no por el poder público una acusación formal (STC 135/1989), o de que se haya iniciado o no formalmente el procedimiento punitivo.

B) De este modo, cuando un procedimiento de inspección tributaria se inicia con la única finalidad de liquidar el tributo, sin que exista indicio alguno de infracción tributaria (lo que cada vez ha de considerarse más infrecuente), el obligado tributario no puede invocar el "derecho a no autoincriminarse".

Cuando, por el contrario, el procedimiento de inspección viene precedido por la constancia o la existencia de indicios de defraudación, o cuando, habiéndose iniciado sin concurrir tales circunstancias, en el curso del mismo se detecta la posibilidad de que el contribuyente haya cometido ilícitos tributarios, hay que partir de las siguientes premisas:

a) Que aunque el procedimiento inspector tenga por objeto exclusivo la cuantificación del tributo, careciendo *formalmente* de naturaleza punitiva, habrá que considerar que estamos en estos casos en presencia de un procedimiento de liquidación tributaria (*procedimiento inspector-liquidador*) y, al mismo tiempo, de un procedimiento materialmente punitivo (*procedimiento inspector-sancionador*), ambos confundidos en un sólo cauce formal: el procedimiento inspector. Así lo ha dejado claro en España la STC 50/1995 (98).

b) El contribuyente inspeccionado tendrá, pues, aquí, la doble condición de *obligado tributario* e imputado *material*, en tanto que para esto último basta con que existan fundadas sospechas del poder público de que se ha cometido un ilícito (99).

(98) Véase su fundamento jurídico 7°.

(99) En efecto, la situación que determina la entrada en vigor de las garantías del imputado no puede venir definida por una mera formalidad procesal. Así, en España, la STC 37/1989 acoge claramente el concepto de imputación material como dato decisivo para la atribución de aquellos derechos: "se ha de sostener la procedencia de instruir de tal derecho [de defensa], antes de su declaración, a cuantas personas hayan podido tener alguna participación en los hechos objeto del proceso (ATC 21/1987, fun-

c) La información exigida tendrá una *doble utilidad*, tributaria y punitiva.

Sentado lo anterior, no es posible dudar que en estos casos el contribuyente objeto de comprobación sí *puede invocar* el "derecho a no autoincriminarse". Semejante conclusión, sin embargo, no permite sostener que el inspeccionado pueda negarse a colaborar con la Administración porque, como hemos señalado antes, en el ámbito de los procedimientos de inspección tributaria la vigencia del "derecho a no autoincriminarse" no impide que la Administración reclame los datos con trascendencia tributaria, ni justifica la negativa del contribuyente a facilitar información.

2. Titulares del derecho. Delimitación negativa

Por lo que se refiere a los titulares del "derecho a no autoincriminarse" en el ámbito de los procedimientos tributarios, es claro que potencialmente pueden serlo todos aquéllos que puedan llegar a ser condenados o sancionados por infracción tributaria o delito fiscal. Sentado esto, rechazamos que pueda invocarse la citada garantía en una serie de supuestos que podrían suscitar dudas, pero en los que el interesado carece de legitimidad para ello.

a) En primer lugar, no pueden invocar el "derecho a no autoincriminarse" -ya lo hemos dicho- *los sujetos que pudieran resultar afectados por resoluciones perjudiciales no punitivas*: es el caso paradigmático del contribuyente obligado a facilitar la información necesaria para liquidar el tributo y los intereses de demora.

b) Tampoco pueden apelar a dicha garantía *los sujetos que podrían verse perjudicados por la ejecución de una resolución previa*: es el caso de quienes se encuentran obligados a señalar a la Administración bienes de su patrimonio suficientes para cubrir el importe de sus propias deudas tributarias en fase de ejecución (100). La conclusión no varía si lo que se pretende ejecutar son sanciones pecuniarias, dado que la información reclamada no se dirige a fundamentar la sanción -única hipótesis en la que el derecho a no autoincriminarse despliega sus efectos-, sino a hacerla efectiva.

---

damento jurídico 1º) y siempre y cuando resulte efectivamente de las actuaciones procesales que determinada persona, pese a no haber sido procesada, es considerada ya por el Instructor como imputada o, cuando menos, "sospechosa" de haber delinquido". Véase, más recientemente, la STC 100/1996.

(100) En España, por ejemplo, este deber de colaborar en el procedimiento de ejecución de las deudas tributarias viene establecido por el art. 133.2 LGT.

c) Para terminar, tampoco pueden alegar el derecho a no autoincriminarse, con independencia de los efectos que puedan en su caso derivar de la vigencia del secreto profesional, los sujetos obligados a facilitar información con trascendencia tributaria susceptible de incriminar a terceras personas.

3. El derecho a no autoincriminarse y las potestades administrativas para la comprobación tributaria

Queda, en fin, apuntar una serie de conclusiones que deben ser tenidas en cuenta por la legislación al establecer las pautas conforme a las que deben desarrollarse los procedimientos tributarios, con el fin de que la práctica administrativa respete estrictamente las garantías constitucionales del ciudadano sin renunciar por ello al fiel cumplimiento de sus funciones públicas.

Interesa resaltar en primer término que la vigencia del derecho a no autoincriminarse no excluye en modo alguno la posibilidad de que las normas establezcan el deber de los contribuyentes de facilitar cualesquiera datos con trascendencia tributaria, prevean sanciones en caso de incumplimiento de dicha obligación y contemplen la posibilidad de que la información obtenida durante las actuaciones administrativas de comprobación tributaria se utilice para fundamentar la apertura de un proceso penal o un procedimiento administrativo sancionador. En efecto:

a) En primer lugar, por lo que concierne a la obligación de colaborar facilitando información, no sólo no existe ningún impedimento constitucional para que la Ley imponga a todos los ciudadanos un deber de asistencia a la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones, sino que, como ha señalado la jurisprudencia europea, dicha obligación tiene su fundamento en el interés público a la recaudación de los tributos tutelado constitucionalmente (101).

b) En segundo lugar, dado que, como hemos venido señalando, el derecho a no autoincriminarse no legitima la negativa a aportar información en el ámbito de los procedimientos tributarios, es evidente que ninguna de las normas que sancionan la falta de colaboración con la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones contraviene el derecho constitucional a no autoincriminarse.

c) En tercer lugar, en lo que respecta al uso que puede hacerse de la

(101) Véanse, en España, las SSTC 110/1984 y 76/1990; y, en Alemania, la Sentencia del Bundesverfassungsgericht de 21 de abril de 1988 (*Wistra*, núm. 8, 1988, 302-303).

información obtenida de los contribuyentes, resulta claro que los datos aportados bajo coacción como consecuencia de un requerimiento individualizado de la Administración carecen de aptitud para sustentar medidas punitivas contra el obligado a colaborar. Sin embargo, frente a lo que mantiene un sector de la doctrina española (102), esto no permite concluir la inconstitucionalidad de las normas que prevén la utilización de los datos obtenidos en el curso del procedimiento tributario en procedimientos punitivos ulteriores. Lo único cierto es que, debido a la vigencia del derecho a no autoincriminarse, únicamente pueden ser utilizados para fundamentar una futura resolución sancionadora aquellos datos que no hayan sido obtenidos del propio imputado mediante el ejercicio de la coacción, es decir: a) los datos aportados *voluntariamente* por el interesado en el procedimiento de comprobación; b) los datos facilitados por *terceras personas* en virtud del deber de colaborar legalmente establecido; y, c) los datos *obtenidos por la propia Administración* sin necesidad de obligar al imputado a aportar la prueba del ilícito (entrada en locales de negocio, registro y examen de todo tipo de documentos, toma de muestras, etc.). Por último, ningún inconveniente plantean, a nuestro juicio, las normas que prevén la comunicación de las evidencias obtenidas en el curso de un procedimiento tributario a los órganos encargados de adoptar resoluciones punitivas por los ilícitos que tales evidencias puedan poner de manifiesto (103). La mera traslación de pruebas a la Jurisdicción Penal, al Ministerio Fiscal o a otras Administraciones competentes para sancionar o condenar los hechos punibles no vulnera en ningún caso el derecho a no autoincriminarse. Existen, al menos, tres razones que permiten alcanzar esta conclusión: en primer lugar, porque, co-

(102) Es el caso de LAGO MONTERO, J.M.: "Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse", XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, L. 2, Lisboa, 1998, págs. 345-346; y HERRERA MOLINA, P.M.: "Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector", *Impuestos*, núms. 15-16 (1997), págs. 153-154.

(103) No podemos, por tanto, compartir las tesis de quienes en España han cuestionado seriamente la constitucionalidad de este tipo de normas. Así, PALAO TABOADA, C.: "Lo "blando" y lo "duro"...", cit. pág. 12; implícitamente en esta línea se manifiesta también ESCRIBANO LOPEZ, F.: "Acceso judicial a datos en poder de la Administración tributaria", *Quincena Fiscal*, núm. 4 (1998), pág. 13; e, igualmente, FALCON Y TELLA, R.: "El carácter reservado...", cit., pág. 7-8. Más tarde, no obstante, este último autor parece haber suavizado su postura ("La imposibilidad de utilizar datos obtenidos por la Inspección tributaria a efectos penales o sancionadores: la Sentencia Saunders, de 17 de diciembre de 1996", XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, L. 2, Lisboa, 1998, pág. 490).

mo venimos diciendo, el mero suministro de evidencias autoincriminatorias no contraviene la citada garantía, pues para que así suceda sería preciso que la información se utilizase efectivamente como fundamento de la resolución punitiva; en segundo lugar porque, como acabamos de recordar, existen datos en poder de la Administración tributaria que pueden lícitamente fundar una condena penal o una sanción administrativa: los aportados voluntariamente por el imputado, los facilitados por terceros y los obtenidos por la Administración mediante el lícito ejercicio de la actividad probatoria; en tercer lugar, en fin, porque ante la heterogeneidad de los elementos probatorios derivados de la comprobación tributaria, parece claro que el juicio sobre la utilidad de la información a efectos punitivos (acerca de la licitud de la prueba) corresponde únicamente al órgano competente para condenar o sancionar, máxime si se trata de conductas punibles en el ámbito de la Jurisdicción penal.

En resumidas cuentas, si se acepta nuestra tesis, no creemos que el pleno reconocimiento del derecho a no autoincriminarse represente un impedimento serio para el ejercicio de la función tributaria. Esto no significa sin embargo que las actuaciones administrativas en el curso de los procedimientos tributarios puedan permanecer ajenas a la existencia de esta garantía procesal y a los imperativos constitucionales que de la misma se derivan. En particular, es absolutamente inexcusable -lo que no es tarea insignificante, si nos atenemos a la experiencia española- que los órganos administrativos encargados de sancionar tomen conciencia de que dicha función representa el uso de un poder (el *ius puniendi* del Estado) cuyo ejercicio se encuentra estrechamente sometido a específicas exigencias constitucionales establecidas en garantía de la posición del ciudadano. Por tal motivo, la Administración tributaria debe siempre procurar que el suministro de información por los obligados tributarios se lleve a cabo de forma voluntaria (lo que exigirá que así se declare expresamente por los interesados, pues de lo contrario habrá de presumirse que su colaboración es fruto de la coacción que suponen las normas sancionadoras). De no lograrse esa colaboración voluntaria, la alternativa ha de ser, desde nuestro punto de vista, que la Administración intente averiguar los hechos utilizando cualquier instrumento que no sea reclamar información al propio obligado tributario. Las posibilidades en este sentido son muy amplias: pueden utilizarse potestades tales como recabar información de terceros, acudir a lugares donde puedan obtenerse *in situ* evidencias de la producción del hecho imponible, practicando en ellos todas las actuaciones que sean precisas, examinando la contabilidad y, en general, cuantos documentos, libros, ficheros, facturas, puedan contribuir a esclarecer la situación tributaria objeto de comprobación, incluida desde luego la información que pueda extraerse de los equipos elec-

trónicos de tratamiento de datos, etc. Todas las evidencias obtenidas por este cauce son susceptibles de ser utilizadas con fines punitivos, pues como consecuencia de las actuaciones descritas no se obliga al interesado a proporcionar las pruebas de su conducta, sino a "soportar" la actividad probatoria que lleva a cabo la Administración con dicha finalidad. Existen, en definitiva, instrumentos apropiados para averiguar los posibles ilícitos cometidos sin necesidad de contar con la colaboración activa del propio obligado tributario. Si, a pesar de ello, la información obtenida fuese insuficiente para liquidar el tributo, siempre cabrá coaccionar al contribuyente para que facilite información bajo la amenaza de sancionarlo. Ahora bien, en este último caso, las evidencias facilitadas por el interesado carecerían de validez para sustentar medidas punitivas contra su persona, las cuales, no obstante, creemos que sí podrían ser impuestas sobre la base de pruebas indiciarias, en la medida en que éstas fuesen aptas para romper la presunción de inocencia de la que goza todo imputado (104).

Epilogo

En definitiva, creemos que la tesis que aquí se defiende permite conjugar el interés público a la justa recaudación, que es sin duda la base del Estado social de Derecho, con una garantía del ciudadano tan fundamental como es el derecho a no autoincriminarse ante las pretensiones de ejercicio del *ius puniendi* estatal. No hemos de renunciar ni al uno ni a la otra. Ambos pueden convivir en nuestro sistema constitucional.

Una vez más se pone así de manifiesto que estábamos ante un problema que -permítasenos en este punto la cita de Wittgenstein- exigía su "disolución" más que su "resolución".

(104) Si nos atenemos a la abundante y reiterada doctrina del Tribunal Constitucional español sobre la aptitud de este medio probatorio para desvirtuar la presunción de inocencia, puede afirmarse que el mismo es plenamente admisible con esa finalidad siempre que los hechos-base (o "indicios" propiamente dichos) estén "plenamente probados", que de los mismos pueda llegarse, de acuerdo con las reglas del criterio humano, a considerar probados los hechos punibles, y que la resolución punitiva quede suficientemente motivada (véanse por todas, entre las más recientes, las SSTC 24/1997 y 45/1997).

Sezione II - Giurisprudenza

Section II - Decisions of the Courts

II – A) Giurisprudenza dell'Unione Europea
EU Case-law

Corte di Giustizia delle Comunità Europee
European Court of Justice

(Rassegna a cura della Redazione di Napoli)
(Review from the Editorial Staff of Naples)

* * * *

1A) JUDGEMENT OF THE COURT
13 April 2000

"Freedom of establishment - Assets invested in shares in companies established in the taxing Member State - Exemption from the wealth tax - Assets invested in shares in companies established in another Member State - No exemption"

Case C-251/98

Reference to the Court under Article 177 of the EC Treaty (now Article 234 EC) by the Grethcshof te's-Gravenhage (Netherlands) for a preliminary ruling in the proceedings pending before that Court between

C. Baars

and

Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem,

on the interpretation of Articles 6 and 52 (now, after amendment, Articles 12 EC and 43 EC) and Articles 73 B and 73 D (now Articles 56 EC and 58 EC),

THE COURT,

in answer to the questions referred to it by the Grethcshof te 's-Gravenhage by order of 8 July 1998 hereby rules:

Article 52 of the EC Treaty (now, after amendment, Articles 12 EC and 43 EC) precludes a Member State's tax legislation, such as that at issue in the main proceedings, which, in circumstances where a holding in capital of a company confers on the shareholder a definite influence over the company's decisions and allows him to determine its activities,

- allows nationals of Member States residents on its territory an exemption, in whole or in part, from wealth tax in respect of the assets invested in shares in the company, but makes that exemption subject to the condition that the holding be held in a company established in the Member State concerned, thus denying to holders of shares in companies established in other Member States.

* * *

1B) SENTENZA DELLA CORTE

13 aprile 2000

"Libertà di stabilimento - Patrimonio investito in azioni di società stabilite nello Stato membro di imposizione - Esenzione dall'imposta sul patrimonio - Patrimonio investito in azioni di società stabilite in un altro Stato membro - Insussistenza dell'esenzione"

Nel procedimento C-251/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Gerechtshof di 's-Gravenhage (Paesi Bassi), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

C. Baars

e

Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 6 e 52 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 CE e 43 CE) nonché degli artt. 73B e 73D del Trattato CE (divenuti artt. 56 CE e 58 CE), **La Corte pronuncia la seguente**

Sentenza

1. Con ordinanza 8 luglio 1998, pervenuta in cancelleria il 10 luglio seguente, il Gerechtshof di 's-Gravenhage ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE) due questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli artt. 6 e 52 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 CE e 43 CE) nonché degli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti artt. 56 CE e 58 CE).

2. Le questioni sono sorte nell'ambito di una controversia tra il signor Baars, cittadino olandese, e l'amministrazione tributaria olandese a causa del diniego di quest'ultima di concedergli un abbattimento fiscale in materia di imposta sul patrimonio.

Contesto giuridico nazionale

3. Nei Paesi Bassi, l'imposta sul patrimonio è stata istituita con la Wet op de vermogensbelasting 1964 (legge 16 dicembre 1964 relativa all'imposta sul patrimonio, STBL. 1964, pag. 520; in prosieguo: la "legge relativa all'imposta sul patrimonio"). Si tratta di un'imposta annuale diretta sul patrimonio, la cui aliquota è pari all'8 per mille del patrimonio globale.

4. Ai sensi dell'art. 1 della legge relativa all'imposta sul patrimonio, sono soggette alla detta imposta tutte le persone fisiche residenti nei Paesi Bassi

(i contribuenti nazionali) nonché tutte le persone fisiche che, pur non risiedendo nei Paesi Bassi, dispongono di un patrimonio in tale Stato (i contribuenti stranieri). I contribuenti nazionali sono, in via di principio, soggetti passivi dell'imposta su tutto il loro patrimonio, ovunque esso si trovi. I contribuenti stranieri sono soggetti all'imposta di cui trattasi per la parte del loro patrimonio sita nei Paesi Bassi.

5. Ai sensi dell'art. 3, n. 2, della legge relativa all'imposta sul patrimonio, il patrimonio imponibile è pari al valore dei beni, ivi comprese le quote e azioni societarie, al netto dei debiti.

6. La Wettot uitbreiding van de ondernemingsvrijstelling in de vermogensbelasting 1986 (legge 24 aprile 1986 che estende l'esenzione d'impresa nell'ambito dell'imposta sul patrimonio, Stbl. 1986, pag. 248) ha introdotto nella legge relativa all'imposta sul patrimonio un'esenzione d'imposta denominata "esenzione d'impresa".

7. L'art. 7 della legge relativa all'imposta sul patrimonio, come modificata, che istituisce in favore dei contribuenti l'esenzione d'impresa, ai nn. 2 e 3, lett. *c)*, dispone quanto segue:

"2. Per quanto riguarda il contribuente che eserciti una o più imprese (...) il patrimonio investito in tale/i impresa/e fruisce di un abbattimento pari a:

a) se il patrimonio non supera i NLG 135 000: 100%,

b) se il patrimonio supera i NLG 135 000: NLG 135 000, maggiorati del 50% del capitale eccedente tale somma, fino a un abbattimento massimo di NLG 1 541 000.

3. Qualora il patrimonio investito in una o più imprese ai sensi del paragrafo 2 sia inferiore a NLG 2 947 000, oppure qualora nessuna delle imprese venga gestita dal contribuente, si applica *mutatis mutandis* il paragrafo 2 e, a tal fine, è equiparato a un patrimonio investito in un'impresa quello che si riferisce:

c) ad azioni o quote che rappresentano per il contribuente una partecipazione sostanziale ai sensi della Wet op de inkomstenbelasting 1964, in una società stabilita nei Paesi Bassi diversa da un istituto finanziario d'investimento ai sensi dell'art. 28 della Wet op de vennootschapsbelasting.

8. La nozione di "partecipazione sostanziale" di cui all'art. 7, n. 3, lett. *c)*, della legge relativa all'imposta sul patrimonio, come modificata, è definita all'art. 39, n. 3, della Wet op de inkomstenbelasting 1964 (legge 16 dicembre 1964 relativa all'imposta sul reddito, Stbl. 1964, pag. 103). Ai sensi di tale articolo:

"Si ritiene che vi sia partecipazione sostanziale qualora il contribuente, nel corso degli ultimi cinque anni, sia stato direttamente o indirettamente azionista o socio, con o senza il coniuge e i parenti o affini in linea retta e fino al secondo grado in linea collaterale, per almeno un terzo e, con o senza il coniuge, per più di sette centesimi del capitale nominale liberato (...)".

La causa a qua

9. Il signor Baars risiede nei Paesi Bassi. Detiene la totalità delle azioni della Ballyard Foods Limited (in prosieguo: la "Ballyard"), società di diritto irlandese stabilita a Dublino, in Irlanda.

10. Come risulta dall'ordinanza di rinvio, tali azioni rappresentano una partecipazione societaria sostanziale ai sensi del diritto olandese.

11. Ai fini della liquidazione dell'imposta sul patrimonio per l'anno 1994, il signor Baars ha dichiarato un patrimonio pari, al 1° gennaio 1994, a NLG 2 650 000, ivi compreso il valore delle sue azioni nella Ballyard, che ammontava - a quella data - a NLG 749 800.

12. Sostenendo che le sue azioni nella Ballyard rappresentavano una partecipazione sostanziale ai sensi del diritto olandese, il signor Baars ha chiesto di potersi avvalere dell'esenzione d'impresa prevista dall'art. 7, n. 3, della legge relativa all'imposta sul patrimonio, come modificata, fino a concorrenza di un abbattimento di NLG 442 400 sul suo patrimonio imponibile.

13. L'Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem (ispettore tributario della divisione privati/imprese di Gorinchem, in prosieguo: l'"ispettore") non ha contestato che le azioni detenute dal signor Baars nella Ballyard configurassero una partecipazione sostanziale ai sensi del diritto olandese. Gli ha tuttavia negato l'esenzione richiesta in quanto la Ballyard non rispondeva al requisito di stabilimento nei Paesi Bassi sancito dall'art. 7, n. 3, lett. *c)*, della legge relativa all'imposta sul patrimonio, come modificata.

14. Il reclamo proposto il 9 novembre 1995 dal signor Baars contro tale diniego è stato respinto dall'ispettore il 27 settembre 1996.

15. Il signor Baars ha proposto ricorso avverso tale decisione di rigetto dinanzi al Gerechtshof di 's-Gravenhage. Nell'ambito di tale ricorso, il signor Baars ha sostenuto in particolare l'incompatibilità con gli artt. 52 del Trattato - che sancisce la libertà di stabilimento - e 73 B del Trattato - che vieta le restrizioni ai movimenti di capitali tra gli Stati membri - della norma che limita l'esenzione d'impresa alle partecipazioni in società stabilite nei Paesi Bassi.

16. Ritenendo che l'interpretazione degli artt. 6, 52, 73 B e 73 D del Trattato fosse necessaria per dirimere la controversia, il Gerechtshof di 's-Gravenhage ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

"1) Se gli artt. 6 e/o 52 del Trattato CE vadano interpretati nel senso che è incompatibile con tali articoli una restrizione derivante da una disposizione contenuta nella legislazione tributaria di uno Stato membro che in caso di patrimonio investito in azioni di un'impresa - qualora le azioni configurino una partecipazione sostanziale - esonera il titolare dall'imposta sul patrimonio, ma limita l'esenzione alle azioni di società stabilite in tale Stato membro.

2) In caso di soluzione negativa della questione *sub* 1, se gli artt. 73B e 73D del Trattato CE vadano interpretati nel senso che è con essi incompatibile una disposizione restrittiva come indicato nella questione 1".

Sulla prima questione pregiudiziale

17. Occorre ricordare preliminarmente che, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario, astenendosi da qualsiasi discriminazione basata sulla cittadinanza (v. sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx, Racc. pag. I-2493, punto 16, e 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 19).

18. Per quanto riguarda l'art. 52 del Trattato, il governo olandese afferma che le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento non sono applicabili a una situazione come quella del ricorrente nella causa *a qua*, che sarebbe a suo parere riconducibile unicamente alle disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei capitali.

19. Occorre quindi accertare se le disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento, e in particolare l'art. 52, trovino applicazione rispetto a una situazione come quella del ricorrente nella causa *a qua*, che è all'origine del rinvio pregiudiziale.

20. Occorre rilevare in proposito che la partecipazione sostanziale ai sensi del diritto olandese - consistente essenzialmente nella detenzione nel corso degli ultimi cinque anni di almeno un terzo delle azioni di una società e di più di sette centesimi del capitale nominale liberato - non implica necessariamente il controllo o la gestione della società, che rientrano nell'ambito dell'esercizio del diritto di stabilimento. Di conseguenza, il fatto che uno Stato membro non conceda ai contribuenti l'esenzione d'impresa a fronte di una partecipazione sostanziale, ai sensi della normativa nazionale, in società stabilite in altri Stati membri, non influisce necessariamente sulla libertà di stabilimento.

21. Va rilevato tuttavia che la situazione che ha dato origine al giudizio *a quo* è quella del cittadino di uno Stato membro che risiede in tale Stato membro e detiene la totalità delle azioni di una società stabilita in un altro Stato membro. Orbene, una partecipazione pari al 100% del capitale di una società con sede in un altro Stato membro riconduce indubbiamente tale contribuente nell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato relative al diritto di stabilimento.

22. Emerge infatti dall'art. 52, secondo comma, del Trattato, che la libertà di stabilimento comprende la costituzione e la gestione di imprese, e in particolare di società, in uno Stato membro da parte del cittadino di un altro Stato membro. Si avvale quindi del suo diritto di stabilimento il cittadino di

uno Stato membro che detenga nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni della società e da consentirgli di indirizzarne le attività.

23. Per quanto riguarda l'art. 6 del Trattato, risulta dalla giurisprudenza della Corte che tale norma, che sancisce il principio generale del divieto di ogni discriminazione fondata sulla nazionalità, tende ad applicarsi autonomamente solo nelle situazioni disciplinate dal diritto comunitario per le quali il Trattato non stabilisce norme specifiche di non discriminazione (sentenze 30 maggio 1989, causa 305/87, Commissione/Grecia, Racc. pag. 1461, punti 12 e 13; 12 aprile 1994, causa C-1/93, Halliburton Services, Racc. pag. I-1137, punto 12, e Royal Bank of Scotland, citata, punto 20).

24. Orbene, è pacifico che il principio di non discriminazione è stato attuato, in materia di diritto di stabilimento, dall'art. 52 del Trattato (sentenze Halliburton Services, citata, punto 12, e 29 febbraio 1996, causa C-193/94, Skanavi e Chryssanthakopoulos, Racc. pag. I-929, punto 21).

25. Di conseguenza, l'art. 6 del Trattato non trova applicazione nella causa *a qua*.

26. Occorre pertanto verificare, come il giudice di rinvio domanda in sostanza con la sua prima questione, se l'art. 52 del Trattato osti alla normativa tributaria di uno Stato membro, come quella di cui trattasi nella causa *a qua*, che, nel caso in cui una partecipazione nel capitale di una società conferisca al detentore di azioni un'influenza sicura sulle decisioni della società e gli consenta di indirizzarne le attività, come sempre avviene ovviamente nel caso di una partecipazione al 100% nel capitale di una società,

- conceda ai cittadini degli Stati membri che risiedono sul suo territorio un'esenzione totale o parziale dall'imposta sul patrimonio a fronte del patrimonio investito in azioni nella società;

- ma subordini tale esenzione al presupposto che la partecipazione sia detenuta in una società stabilita nello Stato membro di cui trattasi, negandola invece ai detentori di azioni di società stabilite in altri Stati membri.

27. L'art. 52 del Trattato è una delle disposizioni fondamentali del diritto comunitario ed è direttamente efficace negli Stati membri dalla scadenza del periodo transitorio. In forza di questa disposizione, la libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro implica l'accesso alle attività non subordinate e il loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di aziende secondo quanto stabiliscono le leggi del paese di stabilimento per i loro cittadini (sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 13, e Royal Bank of Scotland, citata, punto 22).

28. È importante precisare che, sebbene, così come altre disposizioni relative alla libertà di stabilimento, l'art. 52 del Trattato miri in particolare, stando al suo tenore letterale, ad assicurare il beneficio del trattamento naziona-

le nello Stato membro ospitante, esso osta parimenti a che lo Stato di origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino (v. in tal senso, sentenze 27 settembre 1988, causa 81/87, Daily Mail and General Trust, Racc. pag. 5483, punto 16, 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 21, e 18 novembre 1999, causa C-200/98, X e Y, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 26).

29. L'art. 52 del Trattato osta, parimenti, a che uno Stato membro ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro dei cittadini degli Stati membri residenti sul proprio territorio.

30. Negando la concessione del vantaggio fiscale costituito dall'esenzione d'impresa ai cittadini degli Stati membri residenti nei Paesi Bassi che, avvalendosi del loro diritto di libero stabilimento, gestiscano una società avente sede in uno Stato membro diverso dai Paesi Bassi, e concedendo invece tale vantaggio ai cittadini degli Stati membri residenti nei Paesi Bassi che detengano una partecipazione sostanziale in una società con sede sul territorio di tale Stato membro, la normativa nazionale in parola sancisce una disparità di trattamento tra i contribuenti fondandosi sul criterio della sede delle società di cui i contribuenti sono azionisti.

31. Una siffatta disparità di trattamento tra contribuenti è in via di principio contraria all'art. 52 del Trattato.

32. Occorre pertanto interrogarsi su un'eventuale giustificazione di tale disparità di trattamento alla luce delle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento.

33. Il governo olandese deduce in proposito che la necessità di limitare l'esenzione d'impresa alle azioni detenute in società aventi sede nei Paesi Bassi si giustifica sulla scorta di ragioni di preservazione della coerenza del sistema tributario olandese.

34. A suo parere, l'esenzione d'impresa sarebbe volta ad attenuare gli effetti di una doppia imposizione - in termini economici - che risulterebbe dall'assoggettamento ad imposta degli utili societari a titolo di imposta sulle società e dall'assoggettamento del patrimonio investito dall'azionista nella detta società a titolo di imposta sul patrimonio.

35. Sarebbe esonerato, totalmente o parzialmente, dall'imposta sul patrimonio soltanto il patrimonio investito nelle azioni di una società stabilita nei Paesi Bassi in quanto solo gli utili che tale società ha realizzato nei Paesi Bassi sono soggetti in tale Stato membro all'imposta sulle società. Il patrimonio investito nelle azioni di una società avente sede in un altro Stato membro non dovrebbe giovarsi dell'esenzione dall'imposta sul patrimonio in quanto gli utili realizzati da tale società non sono soggetti all'imposta sulle società nei Paesi Bassi, cosicché non vi sarebbe alcuna doppia imposizione da compensare.

36. Questo argomento deve essere disatteso.

37. Vero è che la Corte ha dichiarato che la necessità di preservare la

coerenza del regime fiscale può giustificare una norma atta a restringere le libertà fondamentali (sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann, Racc. pag. I-249, e causa C-300/90, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-305).

38. Non è, tuttavia, quanto avviene nella fattispecie.

39. In primo luogo, non vi è doppia imposizione degli utili, neppure in termini economici, giacché l'imposta di cui trattasi non colpisce gli utili distribuiti agli azionisti sotto forma di dividendo bensì il patrimonio degli azionisti attraverso il valore della partecipazione detenuta nel capitale della società. D'altronde, il fatto che la società realizzi o meno utili non incide affatto sull'esigibilità dell'imposta sul patrimonio.

40. In secondo luogo, mentre nelle citate sentenze Bachmann e Commissione/Belgio vi era un nesso diretto tra la deducibilità dei contributi versati nell'ambito dei contratti di assicurazione vecchiaia e decesso e l'assoggettamento ad imposta delle somme percepite in esecuzione dei detti contratti - nesso che occorreva preservare al fine di salvaguardare la coerenza del sistema tributario di cui si trattava - nella fattispecie non sussiste alcun nesso diretto di questo tipo, trattandosi di due imposte distinte che colpiscono contribuenti diversi. È pertanto irrilevante, ai fini della concessione agli azionisti di un abbattimento fiscale in materia di imposta sul patrimonio, il fatto che le società stabilite nei Paesi Bassi siano soggette in tale Stato membro all'imposta sulle società e che le società stabilite in un altro Stato membro non lo siano.

41. Di conseguenza, la prima questione deve essere risolta nel senso che l'art. 52 del Trattato osta alla normativa tributaria di uno Stato membro - come quella di cui trattasi nella causa *a qua* - la quale, nel caso in cui una partecipazione nel capitale di una società conferisca al detentore di azioni un'influenza sicura sulle decisioni della società e gli consenta di indirizzarne le attività,

- conceda ai cittadini degli Stati membri che risiedono sul suo territorio un'esenzione totale o parziale dall'imposta sul patrimonio a fronte del patrimonio investito in azioni nella società;
- ma subordini tale esenzione al presupposto che la partecipazione sia detenuta in una società stabilita nello Stato membro interessato, negandola invece ai detentori di azioni di società stabilite in altri Stati membri.

Sulla seconda questione pregiudiziale

42. Alla luce della soluzione fornita alla prima questione, non è necessario risolvere la seconda.

Sulle spese

43. Le spese sostenute dal governo olandese e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusio-

ne. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dal Gerechtshof di 's-Gravenhage con ordinanza 8 luglio 1998, dichiara:

L'art. 52 del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) osta alla normativa tributaria di uno Stato membro - come quella di cui trattasi nella causa *a qua* - la quale, nel caso in cui una partecipazione nel capitale di una società conferisca al detentore di azioni un'influenza sicura sulle decisioni della società e gli consenta di indirizzarne le attività,

- conceda ai cittadini degli Stati membri che risiedono sul suo territorio un'esenzione totale o parziale dall'imposta sul patrimonio a fronte del patrimonio investito in azioni nella società;

- ma subordini tale esenzione al presupposto che la partecipazione sia detenuta in una società stabilita nello Stato membro interessato, negandola invece ai detentori di azioni di società stabilite in altri Stati membri.

2A) JUDGMENT OF THE COURT

6 June 2000

"Free movement of capital - Direct taxation of share dividends - Exemption - Limitation to shares in companies whose seat is within national territory"

In Case C-35/98,

reference to the Court under Article 177 of the EC Treaty (now Article 234 EC) by the Hoge Raad der Nederlanden (Netherlands) for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court between

Staatssecretaris van Financiën

and

B.G.M. Verkooijen,

on the interpretation of Council Directive 88/361/EEC of 24 June 1988 for the implementation of Article 67 of the Treaty (OJ 1988 L 178, p. 5) and of Articles 6 and 52 of the EC Treaty (now, after amendment, Articles 12 EC and 43 EC),

THE COURT,

in answer to the questions referred to it by the Hoge Raad der Nederlanden by order of 11 February 1998, hereby rules:

- **Article 1(1) of Council Directive 88/361/EEC of 24 June 1988 for the implementation of Article 67 of the Treaty precludes a legislative provision of a Member State which, like the one at issue in the main proceedings, makes the grant of an exemption from the income tax payable on dividends paid to natural persons who are shareholders subject to the condition that those dividends are paid by a company whose seat is in that Member State.**

- **The position is not in any way changed by the fact that the taxpayer applying for such a tax exemption is an ordinary shareholder or an employee who holds shares giving rise to the payment of dividends under an employees' savings plan.**

* * *

2B) SENTENZA DELLA CORTE

6 giugno 2000

"Libera circolazione dei capitali - Tassazione diretta dei dividendi azionari - Esenzione - Limitazione ai dividendi di azioni di società aventi sede sul territorio nazionale"

Nel procedimento C-35/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi, nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Staatssecretaris van Financiën

e

B. G. M. Verkooijen,

domanda vertente sull'interpretazione della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (GU L 178, pag. 5), nonché degli artt. 6 e 52 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 CE e 43 CE),

La Corte pronuncia la seguente

Sentenza

1. Con ordinanza 11 febbraio 1998, pervenuta alla Corte il 13 febbraio successivo, lo Hoge Raad dei Paesi Bassi ha proposto, in applicazione dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), tre questioni pregiudiziali relative all'interpretazione della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'art. 67 del Trattato (GU L 178, pag. 5), nonché degli artt. 6 e 52 del Trattato CE (divenuti, in seguito a modifica, artt. 12 CE e 43 CE).

2. Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra lo Staatssecretaris van Financiën (segretario di Stato alle finanze olandese) ed il signor Verkooijen, cittadino olandese, in ordine al rifiuto di accordare a quest'ultimo il beneficio di un'esenzione dall'imposta sul reddito per i dividendi azionari da lui riscossi da una società stabilita in uno Stato membro diverso dal Regno dei Paesi Bassi.

Lo sfondo normativo nazionale

3. All'epoca dei fatti della causa *a qua*, l'imposta sul reddito era disciplinata, nei Paesi Bassi, dalla Wet op de inkomstenbelasting 1964 (legge del 1964 relativa all'imposta sul reddito, nella sua versione in vigore prima del 1997; in prosieguo: la "legge relativa all'imposta sul reddito").

4. Ai sensi dell'art. 24 della legge relativa all'imposta sul reddito, i redditi patrimoniali, ivi compresi i dividendi e gli altri pagamenti connessi al possesso di azioni, erano soggetti all'imposta sul reddito. Il contribuente che compilava la sua dichiarazione ai fini dell'imposta olandese sul reddito doveva pertanto includere i dividendi riscossi nel reddito imponibile per i redditi patrimoniali.

5. Occorre precisare che solo le persone fisiche sono soggette all'imposta olandese sul reddito ("inkomstenbelasting"), di modo che la presente causa riguarda solo la distribuzione di dividendi a persone fisiche.

6. Quando sono distribuiti da società stabilite nei Paesi Bassi, i dividendi sono soggetti ad una ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito: l'imposta così prelevata è denominata imposta sui dividendi. Le modalità della ritenuta di tale imposta sono stabilite all'art. 1, n. 1, della Wet op de dividendbelasting 1965 (legge del 1965 relativa all'imposta sui dividendi, Stbl. 1965, pag. 621; in prosieguo: la "legge relativa all'imposta sui dividendi"), ai sensi del quale:

"Un'imposta diretta denominata imposta sui dividendi viene riscossa a carico di coloro che, direttamente o tramite certificati, beneficiano del reddito proveniente da azioni o quote di capitale sociale, da azioni di godimento e da obbligazioni convertibili di società per azioni, società a responsabilità limitata, società in accomandita per azioni e altre società il cui capitale sia totalmente o parzialmente ripartito in azioni o quote sociali, stabilite nei Paesi Bassi".

7. L'imposta sui dividendi può essere un'imposta definitiva. Ciò si verifica in particolare quando i dividendi di azioni di una società stabilita nei Paesi Bassi sono versati ad una persona non soggetta all'imposta olandese sul reddito.

8. Invece, quando siffatti dividendi sono versati ad una persona soggetta all'imposta olandese sul reddito, l'imposta sui dividendi costituisce, in applicazione dell'art. 63, n. 1, della legge relativa all'imposta sul reddito, un prelievo d'acconto ("voorheffing") ai fini dell'imposta sul reddito. In applicazione dell'art. 15 dell'Algemene wet inzake rijksbelastingen (legge generale sulle imposte dello Stato), al momento della liquidazione dell'imposta sul reddito gravante sul reddito complessivo, tale prelievo d'acconto viene imputato all'imposta dovuta sul reddito complessivo.

9. L'art. 47b della legge relativa all'imposta sul reddito esenta, fino ad un determinato importo, i dividendi dall'imposta sul reddito. Tale esenzione si applica al reddito proveniente da azioni o quote di capitale sociale sul quale sia stata trattenuta l'imposta olandese sui dividendi, il che, ai sensi dell'art. 1, n. 1, della legge relativa all'imposta sui dividendi, equivale al reddito proveniente da azioni o da quote di capitale di società stabilite nei Paesi Bassi. Vertendo inizialmente su un'importo di 500 NLG, l'esenzione è stata aumentata fino alla somma di 1 000 NLG (con possibilità di raggiungere la somma di 2 000 NLG per le persone coniugate) in applicazione della legge 6 settembre 1985 (Stbl. 1985, pag. 504).

10. Nella sua versione vigente all'epoca dei fatti nella causa *a qua*, l'art. 47b della legge relativa all'imposta sul reddito disponeva:

"1. L'esenzione dei dividendi si applica ai redditi da azioni o quote di capitale sociale che siano stati inclusi tra i redditi per la determinazione del reddito lordo e sui quali sia stata effettuata la ritenuta dell'imposta sui dividendi o sui quali la ritenuta di tale imposta non sia stata operata in forza dell'art.

4, n. 1, della Wet op de dividendbelasting 1965. I dividendi sono esenti fino a 1 000 NLG, senza però poter superare l'importo dei redditi sopra indicati diminuiti delle relative spese, diverse dagli interessi debitori e dalle spese relative a prestiti.

(...)

3. L'importo di 1 000 NLG di cui ai nn. 1 e 2 è aumentato a 2 000 NLG per il contribuente al quale sono imputate le parti del reddito del coniuge di cui all'art. 5, n. 1".

11. Dalla genesi legislativa di tale disposizione risulta che l'esenzione dei dividendi (e la sua limitazione ai dividendi di azioni di società stabilite nei Paesi Bassi) rispondeva ad un duplice obiettivo: in primo luogo, l'esenzione era concepita come una misura intesa ad aumentare il livello dei capitali propri delle imprese e a stimolare l'interesse dei privati per le azioni olandesi; in secondo luogo, in particolare per i piccoli investitori, l'esenzione aveva l'obiettivo di compensare in una certa misura la doppia imposizione che risulterebbe, nel sistema fiscale olandese, dalla riscossione, da un lato, dell'imposta sulle società gravante sugli utili realizzati da queste ultime e, dall'altro, dell'imposta sul reddito del singolo azionista gravante sui dividendi distribuiti da tali società.

La controversia nella causa *a qua*

12. Nel 1991, il signor Verkooijen risiedeva nei Paesi Bassi e vi esercitava un'attività lavorativa come dipendente della società di distribuzione di prodotti petroliferi Fina Nederland BV, controllata indirettamente dalla società per azioni Petrofina NV, stabilita in Belgio e quotata in borsa.

13. Nel contesto di un piano aziendale di risparmio ("werknemersspaarplan") a cui avevano accesso tutti i lavoratori del gruppo, il signor Verkooijen acquistava azioni della società Petrofina NV. Tali azioni fruttavano, nel 1991, un dividendo pari, previa conversione in fiorini olandesi, a 2 337 NLG circa, dividendo assoggettato ad una ritenuta alla fonte del 25% in Belgio. Nella sua dichiarazione dei redditi al fisco olandese per l'anno 1991, il signor Verkooijen includeva tale dividendo tra i suoi redditi imponibili.

14. Nel liquidare l'imposta sui redditi del signor Verkooijen, l'ufficio delle imposte non applicava l'esenzione dei dividendi ritenendo che il signor Verkooijen non vi avesse diritto poiché i dividendi da lui riscossi dalla Petrofina NV non erano stati assoggettati all'imposta olandese sui dividendi. L'avviso di accertamento dell'imposta sul reddito e di pagamento del contributo al regime generale di assicurazione sociale ("volksverzekeringen") per l'anno 1991 del signor Verkooijen menzionava di conseguenza un reddito imponibile di 166 697 NLG, ivi compreso quindi l'intero dividendo versatogli dalla società Petrofina.

15. Il signor Verkooijen proponeva opposizione contro tale avviso di ac-

certamento sostenendo che il dividendo da lui riscosso avrebbe dovuto essere esentato, fino all'importo di 2 000 NLG (essendo il signor Verkooijen coniugato), dall'imposta sul reddito ai sensi dell'art. 47b, nn. 1 e 3, della legge relativa all'imposta sul reddito.

16. Poiché tale opposizione era stata respinta dall'ufficio delle imposte, il signor Verkooijen proponeva ricorso contro tale decisione dinanzi al Gerechtshof dell'Aia. Tale giudice considerava che la limitazione dell'esenzione dei dividendi ai redditi provenienti dalle azioni e quote di capitale sociale sulle quali era stata trattenuta l'imposta olandese sui dividendi era in contrasto con gli artt. 52 e 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE) e con direttiva 88/361. Esso annullava quindi la decisione dell'ufficio delle imposte e modificava l'avviso di accertamento, essendo tale imposta ormai calcolata sulla base di un reddito imponibile di 164 697 NLG.

17. Contro la sentenza del Gerechtshof dell'Aia, lo Staatssecretaris van Financiën proponeva ricorso in cassazione dinanzi al giudice *a quo*.

Le pertinenti disposizioni di diritto comunitario

18. Poiché i fatti all'origine della controversia nella causa *a qua* sono avvenuti anteriormente all'entrata in vigore del Trattato sull'Unione europea, la disposizione del Trattato relativa alla libera circolazione dei capitali applicabile al momento dei fatti della causa *a qua* era l'art. 67 del Trattato CEE (abrogato dal Trattato di Amsterdam). Esso era così formulato:

"Gli Stati membri sopprimono gradatamente fra loro, durante il periodo transitorio e nella misura necessaria al buon funzionamento del mercato comune, le restrizioni ai movimenti dei capitali appartenenti a persone residenti negli Stati membri e parimenti le discriminazioni di trattamento fondate sulla nazionalità o sulla residenza delle parti, o sul luogo del collocamento dei capitali".

19. Tale norma è stata attuata da varie direttive, tra cui la direttiva 88/361, che era applicabile al momento dei fatti della causa *a qua*.

20. L'art. 1, n. 1, di tale direttiva stabilisce:

"Gli Stati membri sopprimono le restrizioni ai movimenti di capitali effettuati tra le persone residenti negli Stati membri, fatte salve le disposizioni che seguono. Per facilitare l'applicazione della presente direttiva i movimenti di capitali sono classificati in base alla nomenclatura riportata nell'allegato I".

21. Tra i movimenti di capitali elencati all'allegato I della direttiva 88/361 figurano:

"I. Investimenti diretti

(...)

2) Partecipazione a imprese nuove o esistenti al fine di stabilire o mantenere legami economici durevoli

(...)

III. Operazioni in titoli normalmente trattati sul mercato dei capitali (non compresi nelle categorie I, IV e V)

(...)

A.Transazioni su titoli del mercato dei capitali

2) Acquisto da parte di residenti di titoli esteri trattati in borsa

(...)"

22. Nell'introduzione dell'allegato I, ultimo comma, si precisa che l'elenco dei movimenti di capitali non è tassativo:

"La presente nomenclatura non è limitativa della nozione di movimenti di capitali, per cui è stata inclusa una rubrica XIII F Altri movimenti di capitali: Diversi. Essa non può quindi essere interpretata come una limitazione della portata del principio della completa liberalizzazione dei movimenti di capitali enunciata nell'art. 1 della presente direttiva".

23. L'art. 6, n. 1, della direttiva 88/361 dispone:

"1. Gli Stati membri mettono in vigore le misure necessarie per conformarsi alla presente direttiva al più tardi il 1° luglio 1990. Essi ne informano immediatamente la Commissione. Gli Stati membri comunicano del pari alla Commissione, al più tardi al momento della loro entrata in vigore, qualsiasi nuova misura o modifica apportata alle disposizioni che disciplinano i movimenti di capitali elencati nell'allegato I".

Le questioni pregiudiziali

24. Alla luce di quanto sopra, la Hoge Raad dei Paesi Bassi ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

"1) Se il combinato disposto dell'art. 1, n. 1, della direttiva 88/361/CEE e del punto I, *sub* 2), dell'allegato I della detta direttiva debba essere interpretato nel senso che una restrizione derivante da una disposizione della normativa di uno Stato membro relativa all'imposta sul reddito che esenta, fino ad un certo importo, i dividendi dall'imposta sul reddito gravante sui possessori di titoli azionari, limitando però tale esenzione ai dividendi di azioni di società stabilite nel detto Stato membro, sia vietata a partire dal 1° luglio 1990 in forza dell'art. 6, n. 1, della menzionata direttiva.

2) In caso di soluzione in senso negativo della questione *sub* 1), se gli artt. 6 e/o 52 del Trattato CE debbano essere interpretati nel senso che una disposizione restrittiva come quella di cui alla questione *sub* 1) è con essi incompatibile.

3) Se le questioni di cui sopra debbano essere risolte in maniera diversa a seconda che l'applicazione di tale disposizione di esenzione venga chiesta da un normale azionista oppure da un lavoratore dipendente (di una società controllata), che detenga le azioni di cui trattasi nel contesto di un piano aziendale di risparmio (werknemersspaarplan)".

Sulla prima questione pregiudiziale

25. Con la sua prima questione, il giudice *a quo* chiede in sostanza se l'art. 1, n. 1, della direttiva 88/361 osti ad una disposizione di legge di uno Stato membro che, come quella controversa nella causa *a qua*, subordina la concessione di un'esenzione dall'imposta sul reddito gravante sui dividendi versati a persone fisiche in possesso di azioni alla condizione che i detti dividendi siano versati da società aventi sede nel detto Stato membro.

26. Occorre verificare, in primo luogo, se il fatto che un cittadino di uno Stato membro residente sul territorio di quest'ultimo riscuota dividendi di azioni di una società avente sede in un altro Stato membro rientri nell'ambito di applicazione della direttiva 88/361, che attua l'art. 67 del Trattato.

27. Al riguardo, se il Trattato non definisce la nozione di movimenti di capitali, l'allegato I della direttiva 88/361 contiene un elenco non tassativo delle operazioni che costituiscono movimenti di capitali ai sensi dell'art. 1 della direttiva.

28. Se la riscossione di dividendi non è menzionata esplicitamente nella nomenclatura allegata alla direttiva 88/361 quale "movimento di capitali", tale riscossione presuppone però necessariamente la partecipazione a imprese nuove o esistenti, considerata al punto I, *sub* 2), della nomenclatura.

29. Inoltre, nei limiti in cui, nella causa *a qua*, la società che distribuisce dividendi ha la sua sede in uno Stato membro diverso dal Regno dei Paesi Bassi ed è quotata in borsa, la riscossione di dividendi di azioni di tale società da parte di un cittadino olandese può altresì essere ricollegata all'"Acquisto da parte di residenti di titoli esteri trattati in borsa", di cui al punto III. A, *sub* 2), della nomenclatura, così come hanno sostenuto tanto il signor Verkooijen, quanto il governo del Regno Unito e la Commissione. Una siffatta operazione è quindi indissolubilmente connessa ad un movimento di capitali.

30. Di conseguenza, il fatto che un cittadino di uno Stato membro residente sul territorio di quest'ultimo percepisca dividendi di azioni di una società avente sede in un altro Stato membro rientra nell'ambito di applicazione della direttiva 88/361.

31. In secondo luogo, occorre esaminare se il fatto che uno Stato membro rifiuti l'esenzione dei dividendi ai propri contribuenti che riscuotono dividendi di azioni di società aventi sede in un altro Stato membro costituisca una restrizione ai movimenti di capitali ai sensi dell'art. 1 della direttiva 88/361.

32. In via preliminare occorre ricordare, da una parte, che se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (sentenze 11 agosto 1995, causa C-80/94, Wielockx, Racc. pag. I-2493, punto 16; 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag.

I-4695, punto 19, e 29 aprile 1999, causa C-311/97, Royal Bank of Scotland, Racc. pag. I-2651, punto 19).

33. D'altra parte, la direttiva 88/361, applicabile all'epoca dei fatti della causa *a qua*, ha realizzato la liberalizzazione completa dei movimenti di capitali e ha imposto a tal fine agli Stati membri, all'art. 1, n. 1, l'obbligo di sopprimere tutte le restrizioni ai movimenti di capitali. L'effetto diretto di tale disposizione è stato riconosciuto dalla Corte nella sentenza 23 febbraio 1995, cause riunite C-358/93 e C-416/93, Bordessa e a., Racc. pag. I-361, punto 33).

34. Ora, una disposizione di legge come quella controversa nella causa *a qua* ha l'effetto di dissuadere i cittadini di uno Stato membro che risiedano nei Paesi Bassi dall'investire i loro capitali nelle società aventi sede in un altro Stato membro. Risulta del resto chiaramente dalla genesi legislativa di tale disposizione che l'esenzione dei dividendi e la sua limitazione ai dividendi di azioni di società aventi sede nei Paesi Bassi miravano appunto a promuovere gli investimenti dei singoli in società aventi sede nei Paesi Bassi al fine di rafforzare i capitali propri di queste ultime.

35. Una siffatta disposizione produce anche un'effetto restrittivo nei riguardi delle società stabilite in altri Stati membri in quanto costituisce, nei loro confronti, un ostacolo alla raccolta di capitali nei Paesi Bassi nei limiti in cui i dividendi da esse versati ai residenti olandesi sono trattati in maniera meno favorevole, sul piano fiscale, rispetto ai dividendi distribuiti da una società stabilita nei Paesi Bassi, con la conseguenza di rendere meno attraenti, per gli investitori residenti nei Paesi Bassi, le loro azioni o quote di capitale sociale rispetto a quelle di società aventi sede in quest'ultimo Stato membro. 30

36. Pertanto, occorre constatare che il fatto di subordinare la concessione di un vantaggio fiscale in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche in possesso di azioni, come l'esenzione dei dividendi, alla condizione che i dividendi provengano da società stabilite nel territorio nazionale costituisce una restrizione ai movimenti di capitali, vietata dall'art. 1 della direttiva 88/361.

37. Secondo i governi che hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte, anche supponendo che una disposizione nazionale come quella relativa all'esenzione dei dividendi costituisca una restrizione ai sensi della direttiva 88/361, si dovrebbe prendere in considerazione, per interpretare il diritto comunitario applicabile all'epoca dei fatti della causa *a qua*, la normativa comunitaria entrata in vigore il 1° gennaio 1994, ed in particolare l'art. 73 D, n. 1, lett. *a)*, del Trattato CE [divenuto art. 58, n. 1, lett. *a)*, CE].

38. Il governo olandese rileva innanzi tutto che quest'ultima disposizione riconosce agli Stati membri, quale eccezione al divieto di qualsiasi restrizione ai movimenti di capitali tra gli Stati membri sancito dall'art. 73B del Trattato

CE (divenuto art. 56 CE), il diritto di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda la residenza o il luogo di collocamento del loro capitale. Dalla dichiarazione n. 7, allegata all'atto finale del Trattato sull'Unione europea, risulterebbe che l'art. 73 D, n. 1, lett. *a)*, del Trattato permette che le disposizioni tributarie nazionali in vigore negli Stati membri prima della sua entrata in efficacia continuino ad operare una distinzione tra i contribuenti a seconda della loro residenza o del luogo di collocamento dei loro capitali.

39. Il governo olandese, così come quello del Regno Unito, sostengono poi che deve ritenersi che gli artt. da 73B a 73G del Trattato CE (l'art. 73C del Trattato CE è divenuto l'art. 57 CE, l'art. 73E del Trattato CE è stato abrogato dal Trattato di Amsterdam e gli artt. 73F e 73G del Trattato CE sono divenuti gli artt. 59 CE e 60 CE), introdotti dal Trattato sull'Unione europea, rappresentino un avanzamento nel processo di liberalizzazione dei capitali o, quanto meno, riproducano la situazione di diritto antecedente "costituzionalizzando" o "codificando" i principi esistenti; essi non possono rappresentare un arretramento in materia.

40. Di conseguenza, secondo gli stessi governi, la possibilità, riconosciuta dall'art. 73D, n. 1, lett. *a)*, del Trattato, di applicare disposizioni tributarie nazionali operanti una distinzione tra i contribuenti a seconda della loro residenza o del luogo di collocamento dei loro capitali sarebbe esistita anteriormente all'entrata in vigore di tale disposizione, ed in particolare in vigenza della direttiva 88/361.

41. Secondo gli stessi governi, una disposizione di legge come quella controversa nella causa *a qua*, che opera, ai fini della concessione dell'esenzione dei dividendi, una distinzione tra contribuenti che non sono nella stessa situazione per quanto riguarda il luogo di collocamento dei loro capitali, non sarebbe in contrasto col diritto comunitario.

42. A questo proposito, poiché i fatti della causa *a qua* sono anteriori all'entrata in vigore del Trattato sull'Unione europea, occorre esaminare la legittimità di una disposizione di legge come quella controversa nella causa *a qua* esclusivamente alla luce delle disposizioni del Trattato CEE e della direttiva 88/361.

43. D'altro canto, occorre rilevare che la possibilità, riconosciuta dall'art. 73 D, n. 1, lett. *a)*, del Trattato agli Stati membri, di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda la loro residenza o il luogo di collocamento del loro capitale è già stata ammessa dalla Corte. Infatti, secondo la giurisprudenza di quest'ultima, sin da prima dell'entrata in vigore dell'art. 73D, n. 1, lett. *a)*, del Trattato, disposizioni fiscali nazionali del tipo di quelle considerate da tale articolo, in

51. La concessione dell'esenzione dei dividendi sarebbe riservata ai soli contribuenti percettori di dividendi di azioni di società aventi sede nei Paesi Bassi nei limiti in cui solo queste ultime sono tassate nei Paesi Bassi sugli utili da esse realizzati. Quando la società che distribuisce dividendi è stabilita in un altro Stato membro, gli utili realizzati sono assoggettati ad imposta in tale Stato, di modo che non esisterebbe nei Paesi Bassi una doppia imposizione da compensare.

52. Il governo olandese ha altresì riconosciuto, nel corso della trattazione orale, che l'imposta prelevata sull'utile delle società dalle autorità fiscali di uno Stato membro diverso dal Regno dei Paesi Bassi non poteva formare oggetto di compensazione attraverso la concessione dell'esenzione dei dividendi agli azionisti di tali società residenti nei Paesi Bassi in quanto ciò comporterebbe automaticamente una perdita di introiti per il fisco olandese, non riscuotendo esso l'imposta sugli utili delle società distributrici di dividendi.

53. In questa stessa ottica, il governo del Regno Unito ha fatto valere che, se le autorità fiscali olandesi, per quanto riguarda i dividendi provenienti dalle azioni di una società stabilita al di fuori dei Paesi Bassi, dovessero concedere l'esenzione dei dividendi, questi ultimi sfuggirebbero interamente all'imposta nei Paesi Bassi.

54. Il governo olandese ha ancora aggiunto che un'applicazione dell'esenzione dei dividendi ai contribuenti azionisti di società aventi sede in altri Stati membri consentirebbe ai detti contribuenti di fruire di un duplice vantaggio poiché sarebbe loro possibile beneficiare di riduzioni tanto nello Stato membro in cui il dividendo è distribuito quanto in quello in cui esso è riscosso, e cioè il Regno dei Paesi Bassi.

55. Questi argomenti non possono essere accolti.

56. In ordine alla necessità di preservare la coerenza del regime fiscale olandese, si deve rilevare che, se la Corte ha considerato che l'esigenza di garantire la coerenza di un regime fiscale poteva giustificare una normativa tale da restringere le libertà fondamentali (citate sentenze Bachmann e Commissione/Belgio), ciò non avviene però nel caso di specie.

57. Infatti, nelle citate cause Bachmann e Commissione/Belgio, esisteva, trattandosi di un identico contribuente, un legame diretto tra la concessione di un vantaggio fiscale e la compensazione di tale vantaggio con un prelievo fiscale, effettuati nell'ambito di una stessa imposta. Si trattava, in concreto, del legame tra la deducibilità dei contributi e la tassazione delle somme dovute dagli assicuratori in esecuzione dei contratti d'assicurazione contro la vecchiaia e il decesso, legame che occorreva preservare per salvaguardare la coerenza del regime fiscale controverso.

58. Ora, nessun legame diretto di tale natura esiste, nel caso di specie, tra la concessione agli azionisti residenti nei Paesi Bassi di un'esenzione in materia di imposta sul reddito per i dividendi riscossi e l'assoggettamento ad

imposta degli utili delle società aventi sede in altri Stati membri. Si tratta di due imposte distinte che gravano su contribuenti distinti.

59. Quanto agli argomenti relativi alla perdita di introiti che comporterebbe per il Regno dei Paesi Bassi la concessione dell'esenzione dei dividendi ai suoi residenti azionisti di società aventi sede in altri Stati membri, basti ricordare che la riduzione di entrate fiscali non può essere considerata come un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare un provvedimento in linea di principio in contrasto con una libertà fondamentale (v., in questo senso, per quanto riguarda l'art. 52 del Trattato, citata sentenza ICI, punto 28).

60. D'altro canto, per quanto riguarda l'argomento sostenuto dal governo del Regno Unito, menzionato al punto 53 della presente sentenza, occorre rilevare che la riscossione da parte di una persona fisica residente nei Paesi Bassi di redditi provenienti da azioni o da quote di capitale di società aventi sede in un altro Stato membro non sfugge sistematicamente all'imposta olandese a seguito della concessione dell'esenzione dei dividendi; ciò avverrà unicamente se l'azionista assoggettato all'imposta olandese sul reddito ha riscosso dalla società stabilita in un altro Stato membro dividendi di importo non superiore, previa eventuale conversione, ai 1 000 o ai 2 000 NLG esentati, il che lo porrebbe nella stessa situazione in cui si troverebbe se avesse riscosso dividendi di società stabilite nei Paesi Bassi.

61. Per quanto riguarda, infine, l'argomento relativo ad un eventuale vantaggio fiscale per i contribuenti che riscuotono nei Paesi Bassi dividendi di azioni di società aventi sede in un altro Stato membro, basti rilevare che risulta da una giurisprudenza costante che un trattamento fiscale sfavorevole in contrasto con una libertà fondamentale non può essere giustificato dall'esistenza di altri vantaggi fiscali, anche supponendo che tali vantaggi esistano [v., in questo senso, per quanto riguarda l'art. 52 del Trattato, sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 21; 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher, Racc. pag. I-3089, punto 53, e 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, Racc. pag. I-0000, punto 54; v., per quanto riguarda l'art. 59 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 49 CE), sentenza 26 ottobre 1999, causa C-294/97, Eurowings Luftverkehrs, Racc. pag. I-0000, punto 44].

62. Occorre di conseguenza risolvere la prima questione nel senso che l'art. 1, n. 1, della direttiva 88/361 osta ad una disposizione di legge di uno Stato membro che, come quella controversa nella causa *a qua*, subordini la concessione di un'esenzione dall'imposta sul reddito alla quale sono soggetti i dividendi versati a persone fisiche in possesso di azioni alla condizione che tali dividendi siano versati da società aventi sede nel detto Stato membro.

Sulla seconda questione pregiudiziale

63. Alla luce della soluzione data alla prima questione proposta, non occorre risolvere la seconda.

Sulla terza questione pregiudiziale

64. Con la sua terza questione, il giudice *a quo* intende conoscere l'incidenza, sulla soluzione data alla prima questione, del fatto che il contribuente che chiede di beneficiare di una tale esenzione fiscale sia un normale azionista oppure un lavoratore dipendente che detiene le azioni in base alle quali sono stati riscossi dividendi nel contesto di un piano aziendale di risparmio.

65. A questo proposito, a parere di tutte le parti che hanno presentato osservazioni, il fatto che la persona fisica che chiede di beneficiare di un vantaggio fiscale quale l'esenzione dei dividendi sia un normale azionista o un lavoratore subordinato che ha acquistato le azioni in base alle quali sono stati riscossi dividendi nel contesto di un piano aziendale di risparmio (werknemersspaarplan) è ininfluente sulla soluzione fornita alle prime due questioni pregiudiziali.

66. Infatti, una disposizione di legge nazionale come quella controversa nella causa principale nega l'esenzione dei dividendi a qualsiasi contribuente soggetto nei Paesi Bassi all'imposta sul reddito per dividendi da lui riscossi da una società stabilita in un altro Stato membro, senza operare distinzioni a seconda che il contribuente sia un normale azionista o un lavoratore subordinato che ha acquistato le sue azioni nell'ambito di un piano aziendale di risparmio.

67. Nei limiti in cui la prima questione è stata risolta nel senso che una siffatta disposizione costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali in contrasto con il diritto comunitario indipendentemente dalla qualità dell'azionista, occorre risolvere la terza questione nel senso che è ininfluente, al riguardo, che il contribuente che chiede di fruire di tale esenzione fiscale sia un normale azionista o un dipendente che detiene le azioni in base alle quali sono stati riscossi dividendi nel contesto di un piano aziendale di risparmio.

Sulle spese

68. Le spese sostenute dai governi olandese, francese, italiano e del Regno Unito, nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dallo Hoge Raad dei Paesi Bassi, con ordinanza 11 febbraio 1998, dichiara:

- L'art. 1, n. 1, della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'art. 67 del Trattato, osta ad una disposizione di legge di uno Stato membro che, come quella controversa nella causa *a qua*, subordini la concessione di un'esenzione dall'imposta sul reddito alla quale sono soggetti i dividendi versati a persone fisiche in possesso di azioni alla condizione che tali dividendi siano versati da società aventi sede nel detto Stato membro.

- È ininfluente, al riguardo, che il contribuente che chiede di fruire di tale esenzione fiscale sia un normale azionista o un dipendente che detiene le azioni in base alle quali sono stati riscossi dividendi nel contesto di un piano aziendale di risparmio.

3A) JUDGMENT OF THE COURT

14 December 2000

"Freedom of establishment - Tax legislation - Direct taxes - Deduction of business losses - Previous tax year"

In Case C-141/99,

reference to the Court under Article 177 of the EC Treaty (now Article 234 EC) by the Hof van Beroep te Gent (Belgium) for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court between

Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID)

and

Belgische Staat

on the interpretation of Article 52 of the EC Treaty (now, after amendment, Article 43 EC),

THE COURT,

in answer to the question referred to it by the Hof van Beroep te Gent by judgment of 13 April 1999, hereby rules:

- **Article 52 of the EC Treaty (now, after amendment, Article 43 EC) precludes legislation of a Member State under which a company incorporated under national law, having its seat in that Member State, may, for the purposes of corporation tax, deduct a loss incurred the previous year from the taxable profit for the current year only on the condition that that loss was not capable of being set off against the profit made during that same previous year by one of its permanent establishments situated in another Member State, when the loss, although set off, cannot be deducted from taxable income in either of the Member States concerned, whereas it would be deductible if the establishments of that company were situated exclusively in the Member State in which it has its seat.**

* * *

3B) SENTENZA DELLA CORTE

14 dicembre 2000

"Libertà di stabilimento - Legislazione fiscale - Imposte dirette - Deduzione delle perdite di esercizio - Esercizio d'imposta precedente"

Nel procedimento C-141/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dallo Hof

van Beroep te Gent (Belgio), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID)

e

Stato belga

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE),

La Corte pronuncia la seguente

Sentenza

1. Con ordinanza 13 aprile 1999, pervenuta alla Corte il 21 aprile seguente, lo Hof van Beroep te Gent ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE).

2. La questione è sorta nell'ambito di una controversia tra la Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (in prosieguo: la "AMID") e lo Stato belga in merito al diniego di quest'ultimo di autorizzare la AMID a detrarre le perdite subite dalla sua sede belga nel corso dell'esercizio contabile precedente dagli utili conseguiti dalla stessa sede nel corso dell'esercizio contabile successivo, in quanto tali perdite avrebbero dovuto essere imputate sugli utili realizzati dalla sua sede lussemburghese nel corso dell'esercizio contabile precedente.

30

Contesto normativo nazionale

3. Ai sensi dell'art. 114 del codice belga delle imposte sui redditi, come coordinato dal regio decreto 26 febbraio 1964 recante coordinamento delle disposizioni di legge in materia di imposte sui redditi (*Moniteur Belge* del 10 aprile 1964, pag. 3809; in prosieguo: il "CIR del 1964"), dagli utili del periodo d'imposta sono detratte le perdite di esercizio registrate nel corso dei cinque esercizi precedenti.

4. L'art. 66 del regio decreto 4 marzo 1965 di attuazione del CIR del 1964 (*Moniteur belge* del 30 aprile 1965, pag. 4722; in prosieguo: il "regio decreto di attuazione del CIR del 1964") dispone quanto segue:

"L'importo totale degli utili determinati in conformità all'art. 65 è eventualmente ripartito, a seconda della loro provenienza, in

1° utili realizzati in Belgio, in appresso denominati utili belgi;

2° utili realizzati all'estero per i quali l'imposta è ridotta, in appresso denominati utili imponibili ad aliquota ridotta;

3° utili realizzati all'estero ed esenti da imposta in forza di preventive convenzioni di doppia imposizione, in appresso denominati utili esenti per convenzione.

Prima che sia effettuata tale ripartizione, le perdite eventualmente subite nel corso del periodo d'imposta, in una o più sedi della società in Belgio e all'estero, sono imputate in ordine successivo sull'importo totale degli utili delle altre sedi nell'ordine qui di seguito indicato:

a) le perdite subite in un paese in cui gli utili sono esenti per convenzione: in via principale sugli utili esenti per convenzione e, in caso di insufficienza di questi ultimi, sugli utili imponibili ad aliquota ridotta e successivamente sugli utili belgi;

b) le perdite subite in un paese in cui gli utili sono imponibili ad aliquota ridotta: in via principale sugli utili imponibili ad aliquota ridotta e, in caso di insufficienza di questi ultimi, sugli utili esenti per convenzione e successivamente sugli utili belgi;

c) le perdite subite in Belgio: in via principale sugli utili belgi e, in caso di insufficienza di questi ultimi, sugli utili imponibili ad aliquota ridotta e successivamente sugli utili esenti per convenzione".

5. Ai sensi dell'art. 69 del regio decreto d'esecuzione del CIR del 1964 le perdite d'esercizio anteriori di cui all'art. 114 del CIR del 1964 sono deducibili qualora non abbiano potuto essere detratte anteriormente o non abbiano potuto essere compensate da utili esenti per convenzione.

6. Il Regno del Belgio ha concluso con tutti gli altri Stati membri convenzioni bilaterali volte ad evitare le doppie imposizioni. Tutte queste convenzioni sono ricalcate su un modello redatto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico. La convenzione tra il Regno del Belgio e il Granducato di Lussemburgo volta ad evitare le doppie imposizioni (in prosieguo: la "convenzione") è stata stipulata il 17 settembre 1970.

7. Ai sensi dell'art. 7 della convenzione, "gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili unicamente in tale Stato, a meno che l'impresa svolga la propria attività in un altro Stato contraente mediante una sede stabile ivi situata. Qualora l'impresa svolga la propria attività in tal modo, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato, ma unicamente qualora siano imputabili alla detta sede stabile". Ai sensi dell'art. 5, n. 2, punto 3, della convenzione, l'espressione "sede stabile" ricomprende in particolare un ufficio o una succursale.

8. Ai sensi dell'art. 23, n. 2, punto 1, della convenzione, i redditi provenienti dal Lussemburgo, che sono imponibili in tale Stato in forza della convenzione, sono esenti da imposta in Belgio.

La causa *a qua*

9. La AMID è una società anonima di diritto belga avente la sede sociale e il domicilio fiscale in Belgio. Essa possiede inoltre una sede stabile nel Granducato di Lussemburgo. In forza della convenzione, i redditi della AMID provenienti dalla sua sede stabile in Lussemburgo sono esenti da imposta in Belgio.

10. Nel corso dell'esercizio contabile 1981, la AMID ha registrato in Belgio una perdita di BEF 2 126 926, mentre la sua succursale lussemburghese ha prodotto nel corso dello stesso esercizio un utile di LUF 3 541 118.

11. Non essendo possibile, ai fini dell'imposta lussemburghese sulle società, una compensazione delle perdite belghe con gli utili lussemburghesi, la AMID, nella sua dichiarazione relativa all'imposta societaria belga per l'esercizio contabile 1982, ha detratto la sua perdita belga del 1981 dai suoi utili belgi del 1982.

12. L'amministrazione belga delle imposte dirette ha respinto tale detrazione con avviso di rettifica in quanto, nella fattispecie, le perdite belghe del 1981 avrebbero dovuto - in conformità all'art. 66, secondo comma, lett. *c)*, del regio decreto di esecuzione del CIR del 1964 - essere imputate sugli utili registrati nello stesso anno in Lussemburgo, cosicché, tenuto conto dell'art. 69 del regio decreto di esecuzione del CIR del 1964, non potevano essere detratte dagli utili belgi del 1982.

13. L'8 marzo 1985 la AMID ha proposto reclamo contro l'avviso di imposizione dell'8 ottobre 1984 che aveva fatto seguito all'avviso di rettifica. Poiché tale reclamo è stato respinto dal direttore regionale delle imposte dirette l'11 luglio 1980, la AMID ha proposto ricorso avverso tale decisione di rigetto dinanzi allo Hof van Beroep te Gent.

14. Nel corso del procedimento dinanzi a tale giudice, la AMID ha sostenuto che le disposizioni applicate nei suoi confronti erano incompatibili con la convenzione e che inoltre svantaggiavano, in violazione del Trattato CE, le società aventi succursali all'estero rispetto alle società aventi succursali unicamente in Belgio.

15. Lo Hof van Beroep te Gent ha ritenuto che l'avviso di imposizione controverso nella fattispecie fosse conforme alla convenzione. Ha tuttavia rilevato che la AMID era stata assoggettata all'imposta societaria sugli utili realizzati tanto in Belgio quanto nella sua sede lussemburghese, senza mai poter detrarre dall'utile imponibile le perdite subite in Belgio nel 1981. Orbene, se la AMID avesse avuto la propria succursale non in Lussemburgo ma in Belgio, le perdite da essa subite in Belgio nel 1981 avrebbero potuto essere detratte dal suo reddito imponibile. Il giudice belga ha ritenuto che occorresse chiedersi se la normativa fiscale belga non ostacolasse in tal modo la libertà di stabilimento garantita dal Trattato CE.

16. Alla luce di quanto sopra, lo Hof van Beroep te Gent ha deciso di sospendere il procedimento fino alla pronuncia della Corte sulla seguente questione pregiudiziale:

"Se l'art. 52 del Trattato 25 marzo 1957, che istituisce la Comunità europea, osti alla normativa di uno Stato membro ai sensi della quale, ai fini dell'accertamento dell'imposta sulle società, le perdite di esercizio subite da una società avente la sede sociale in uno Stato membro e sorte in tale Stato nel

corso di un esercizio precedente possono essere detratte dagli utili realizzati dalla società in questione in un esercizio successivo, solo se tali perdite di esercizio non possono essere imputate sugli utili conseguiti da una sede secondaria stabile della detta società in un altro Stato membro nel suddetto esercizio precedente, con la conseguenza che le perdite di esercizio così imputate non possono essere detratte dal reddito imponibile di tale società ai fini dell'accertamento dell'imposta sulle società né nel primo Stato membro né nel secondo, mentre, qualora la sede secondaria stabile si trovasse nel territorio del medesimo Stato membro della società, le menzionate perdite di esercizio potrebbero essere senz'altro detratte dal reddito imponibile della società".

Sulla questione pregiudiziale

17. Con la sua questione, il giudice di rinvio domanda in sostanza se l'art. 52 del Trattato osti alla normativa di uno Stato membro in forza della quale una società di diritto nazionale, con sede in tale Stato membro, può detrarre dagli utili imponibili di un dato anno, a titolo di imposta sulle società, le perdite subite nel corso dell'anno precedente soltanto a condizione che tali perdite non abbiano potuto essere imputate sugli utili realizzati nel corso dello stesso anno precedente da una delle sue sedi stabili situata in un altro Stato membro nei limiti in cui le perdite così imputate non possono essere detratte dal reddito imponibile in alcuno degli Stati membri di cui trattasi, mentre sarebbero deducibili se le sedi della detta società fossero situate esclusivamente nello Stato membro in cui essa ha la sede sociale.

18. Nelle sue osservazioni la Commissione ha messo in dubbio la conformità con la convenzione delle disposizioni belghe applicate nella fattispecie. Tuttavia non occorre rispondere sul punto in quanto il giudice di rinvio non ha sollevato alcuna questione al riguardo (v., in particolare, sentenza 16 settembre 1999, causa C-435/97, WWF e a., Racc. pag. I-5613, punto 29) e, in ogni caso, la Corte non è competente nell'ambito dell'art. 177 del Trattato a statuire sull'interpretazione di disposizioni diverse da quelle di diritto comunitario (v., in particolare, ordinanza 12 novembre 1988, causa C-162/98, Hartmann, Racc. pag. I-7083, punti 8, 9, 11 e 12).

19. Ciò detto, occorre ricordare che, se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi tuttavia devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (v., in particolare, sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225, punto 21; 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI, Racc. pag. I-4695, punto 19, e 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkoijen, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 32).

20. Inoltre, secondo una giurisprudenza costante, la libertà di stabilimento, che l'art. 52 attribuisce ai cittadini degli Stati membri e che implica

per essi l'accesso alle attività subordinate ed il loro esercizio nello stesso modo stabilito dalle leggi dello Stato membro di stabilimento per i propri cittadini, comprende, ai sensi dell'art. 58 del Trattato CE (divenuto art. 48 CE), per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio della Comunità, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro di cui trattasi mediante una succursale o agenzia. Per le società è importante rilevare in questo contesto che la loro sede nel senso summenzionato serve a determinare, al pari della cittadinanza delle persone fisiche, il loro collegamento all'ordinamento giuridico di uno Stato (v., in particolare, sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 18; 13 luglio 1993, causa C-330/91, Commerzbank, Racc. pag. I-4017, punto 13, e ICI, citata, punto 20).

21. Occorre infine precisare che, sebbene, così come formulate, le disposizioni in tema di libertà di stabilimento mirino in special modo ad assicurare il beneficio della disciplina nazionale dello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione e corrispondente, peraltro, alla definizione dell'art. 58 del Trattato (v., in particolare, sentenze 27 settembre 1988, causa 81/87, Daily Mail and General Trust, Racc. pag. 5483, punto 16, e 18 novembre 1999, causa C-200/98, X e Y, Racc. pag. I-8261, punto 26).

22. Si deve rilevare che, per quanto riguarda il calcolo del reddito imponibile delle società, la normativa dello Stato membro di cui trattasi limita, per le società di diritto nazionale che vi abbiano sede e si siano avvalse del diritto di libero stabilimento al fine di creare succursali in altri Stati membri, la possibilità di riportare le perdite subite nello Stato membro d'origine nel corso di un periodo d'imposta precedente allorché tali società hanno, nel corso dello stesso periodo d'imposta, realizzato utili in un altro Stato membro mediante una sede secondaria stabile, mentre, se le sedi secondarie di tali società si fossero trovate esclusivamente nello Stato membro d'origine, sarebbe stata possibile la compensazione di queste stesse perdite.

23. La normativa di tale Stato membro istituisce quindi, mediante il meccanismo dell'imputazione delle perdite domestiche sugli utili esenti per convenzione, un trattamento fiscale differenziato tra le società di diritto nazionale che abbiano sedi secondarie unicamente sul territorio nazionale e quelle aventi sedi secondarie in un altro Stato membro. Infatti, qualora tali società abbiano una sede secondaria stabile in uno Stato membro diverso da quello d'origine e i due Stati siano vincolati da una convenzione preventiva di doppia imposizione, tali società rischiano - come riconosce lo stesso governo belga - di subire uno svantaggio fiscale di cui non soffrirebbero se tutte le loro sedi secondarie si trovassero nello Stato membro d'origine.

24. Secondo il governo belga, la normativa di cui trattasi non costituisce un ostacolo, contrario all'art. 52 del Trattato. Tale normativa dovrebbe infatti essere valutata nel suo contesto globale. Il governo belga espone che, benché sia vero che la situazione specifica sottoposta al vaglio del giudice di rinvio si traduca in uno svantaggio per la AMID, è vero anche che, ove la stessa impresa ottenesse utili in Belgio e la sede situata in Lussemburgo subisse perdite, la base imponibile dell'impresa in Belgio risulterebbe diminuita; tali perdite potrebbero per giunta essere imputate in Lussemburgo sugli utili che vi venissero successivamente realizzati. In tale ipotesi, la posizione della detta impresa sarebbe migliore di quella delle imprese prive di sedi all'estero. In tal senso, l'art. 66 del regio decreto di esecuzione del CIR del 1964 avrebbe istituito, per far fronte alla complessità determinata dalle svariate situazioni in cui le imprese possono trovarsi rispetto alla normativa fiscale, un sistema di imputazione delle perdite efficace, che svantaggia in taluni casi e favorisce in altri la società belga di cui una o più sedi si trovino in altri Stati membri. Tale sistema, in realtà, non influenzerebbe la scelta delle imprese di creare o meno sedi all'estero. Tenuto conto del fatto che, nel momento in cui un'impresa decide di aprire una sede stabile in un altro Stato membro, non sa se sul lungo periodo otterrà perdite o utili e che, inoltre, certamente non sa se le perdite si verificheranno nella nuova sede stabile o nella sede principale, tale sistema non creerebbe alcun ostacolo contrario al Trattato.

25. Il governo belga rileva peraltro che, nella fattispecie, le imprese belghe che hanno una sede stabile all'estero non si trovano nella stessa situazione delle imprese che hanno concentrato tutte le loro operazioni in Belgio. Per quanto riguarda queste ultime, l'insieme del loro reddito sarebbe calcolato in maniera globale e assoggettato ad imposta all'aliquota applicabile in Belgio. Le società belghe aventi sedi all'estero sarebbero soggette ad imposta, per quanto riguarda i redditi provenienti da tali ultime sedi, in conformità alle disposizioni tributarie dello Stato membro in cui le dette sedi sono situate, fatte salve le disposizioni delle convenzioni preventive di doppia imposizione. Il governo belga sostiene che, dal punto di vista del trattamento fiscale, le due categorie di imprese si troveranno sempre in una situazione diversa, cosicché l'applicazione di un regime che dà luogo a risultati diversi non costituisce necessariamente una discriminazione.

26. Questi argomenti devono essere disattesi.

27. Anche volendo ammettere che il regime tributario belga sia nella maggior parte dei casi favorevole alle società aventi sedi secondarie all'estero, ciò non toglie che, allorché tale regime si rivela svantaggioso per le dette società, esso dà luogo ad una disparità di trattamento rispetto alle società che non abbiano sedi al di fuori del Belgio, creando così un ostacolo alla libertà di stabilimento garantita dall'art. 52 del Trattato (v., in tal senso, sentenza Commissione/Francia, citata, punto 21).

28. Quanto all'argomento fondato sulle differenze tra le società belghe aventi una sede stabile all'estero e quelle che non l'hanno, occorre rilevare che le differenze evocate dal governo belga non spiegano affatto perché le prime non possano, ai fini della detrazione delle perdite, essere trattate allo stesso modo delle seconde.

29. Infatti, una società belga che, non possedendo sedi al di fuori del Belgio, subisca perdite nel corso di un determinato esercizio si trova, ai fini dell'imposta, in una situazione equiparabile a quella della società belga che, avendo una sede in Lussemburgo, subisca perdite in Belgio e realizzi utili in Lussemburgo nel corso dello stesso esercizio.

30. Poiché non è dimostrata alcuna differenza di situazione obiettiva, una differenza di trattamento per quanto riguarda la detrazione delle perdite in sede di calcolo del reddito imponibile delle società non è ammissibile.

31. In assenza di giustificazione, tale disparità di trattamento è in contrasto con le disposizioni del Trattato CE relative alla libertà di stabilimento.

32. In proposito, è giocoforza rilevare che il governo belga non ha tentato di giustificare - con motivi diversi da quello indicato al punto 25 della presente sentenza - tale disparità di trattamento alla luce delle disposizioni del Trattato relative alla libertà di stabilimento.

33. Tenuto conto di quanto precede, la questione sollevata deve essere risolta nel senso che l'art. 52 del Trattato osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale una società di diritto nazionale, avente la sede sociale in tale Stato membro, può detrarre dagli utili imponibili di un dato anno, a titolo di imposta sulle società, le perdite subite nel corso dell'anno precedente soltanto a condizione che tali perdite non abbiano potuto essere imputate sugli utili realizzati nel corso dello stesso anno precedente da una delle sue sedi stabili situata in un altro Stato membro, nei limiti in cui le perdite così imputate non possono essere detratte dal reddito imponibile in alcuno degli Stati membri di cui trattasi, mentre sarebbero deducibili se le sedi secondarie della detta società fossero situate esclusivamente nello Stato membro in cui essa ha la sede sociale.

Sulle spese

34. Le spese sostenute dal governo belga e dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulla questione sottopostale dallo Hof van Beroep te Gent, con ordinanza 13 aprile 1999, dichiara:

- L'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale una società di diritto nazionale, avente la sede sociale in tale Stato membro, può detrarre dagli utili imponibili di un dato anno, a titolo di imposta sulle società, le perdite subite nel corso dell'anno precedente soltanto a condizione che tali perdite non abbiano potuto essere imputate sugli utili realizzati nel corso dello stesso anno precedente da una delle sue sedi stabili situata in un altro Stato membro, nei limiti in cui le perdite così imputate non possono essere detratte dal reddito imponibile in alcuno degli Stati membri di cui trattasi, mentre sarebbero deducibili se le sedi secondarie della detta società fossero situate esclusivamente nello Stato membro in cui essa ha la sede sociale.

II-B) Altre sentenze e decisioni
Other cases and judgments

1A) Italia - Suprema Corte di Cassazione - Sezione Tributaria - Sentenza n. 5768 dell'8 maggio 2000 (Presidente CARNEVALE - Relatore ALTIERI).

Imposte dirette - Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e U.S.A. del 30 marzo 1955 e relativo scambio di note del 13 dicembre 1974 (in vigore fino alla ratifica della convenzione di Roma del 17 aprile 1984) - Non può porsi in contrasto con il principio di non discriminazione sancito nel diritto Comunitario.

Imposte dirette - Ilor (Imposta locale sui redditi) - Presupposto dell'Imposta - *Royalties* corrisposte da soggetto residente in U.S.A. a soggetto residente in Italia - Imponibilità - Esclusione.

Le disposizioni della Convenzione tra Italia e U.S.A. del 30 marzo 1955, resa esecutiva in Italia con legge 19 luglio 1956, n. 943, adeguate con scambio di note tra Italia ed U.S.A. del 13 dicembre 1974 (ratificato in Italia con legge 6 aprile 1977, n. 233) alle modifiche introdotte nel sistema tributario italiano con legge 9 ottobre 1971 n. 825, devono considerarsi soggette all'art. 234 del Trattato istitutivo della Comunità economica europea (307 nella versione consolidata a seguito del Trattato di Amsterdam), dal quale si ricava che i trattati internazionali conclusi dagli Stati membri con Paesi terzi successivamente all'entrata in vigore del Trattato di Roma devono conformarsi al diritto comunitario, primario e secondario. Tra queste disposizioni è compreso anche il principio di non discriminazione, previsto in generale dall'art. 6 (12 nella versione consolidata) del Trattato, e ribadito in altre norme, che la Corte di giustizia delle Comunità europee ha in più occasioni ritenuto applicabile anche al trattamento ai fini dell'imposizione diretta su una società non avente sede nel Paese della fonte.

Posti tali principi, richiedere quale condizione per l'esclusione delle royalties *dall'imposta italiana Ilor l'applicazione della ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, come fa l'Amministrazione finanziaria italiana, precluderebbe ai residenti negli U.S.A. di usufruire di tale beneficio. Tali soggetti, infatti, in forza della richiamata convenzione, non hanno alcuna possibilità di subire la ritenuta e sono obbligati ad assolvere il tributo diretto dovuto nello Stato della residenza. Ciò darebbe luogo ad una discriminazione dei soggetti residenti negli U.S.A. rispetto ai residenti nell'ambito intra-comunitario. Per questo motivo, le* royalties *corrisposte da un soggetto residente negli U.S.A. ad un soggetto residente in Italia nel periodo precedente alla ratifica della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e U.S.A. approvata il 17 aprile 1984 non possono essere assoggettate ad Ilor in Italia.*

* * *

1B) Italy - Supreme Court of Cassation - Tax section - Judgment no. 5768 8th May 2000 (Chairman CARNEVALE - Rapporteur ALTIERI).

Direct Taxation - Double taxation treaty between Italy and the U.S.A. dated 30Th march 1955 and relevant exchange of notes dated 13Th December 1974 (in force up to the ratification of the convention of Rome dated 17Th april 1984) - It cannot clash with the principle of non discrimination sanctioned in community law.

Direct taxation – Ilor (Italian local income tax) - Basis of the tax - Royalties paid by U.S.A. resident to a resident in Italy - Taxation - Non inclusion.

The provisions of the Double Taxation Treaty between Italy and the U.S.A. of 30th March 1955, enacted in Italy with law 19th July 1956, no. 943, adjusted through the exchange of notes between Italy and the U.S.A. of 13th December 1974 (ratified in Italy with law 6th April 1977, no. 233) following the amendments introduced in the Italian tax system with law 9th October 1971 no. 825 are to be considered subject to art. 234 of the EC Treaty (307 in the consolidated version following the Treaty of Amsterdam), which is to be interpreted in the sense that the international treaties stipulated by Member States with States outside the Community area following the coming into force of the Treaty of Rome need to conform to Community law, primary and secondary. Included among these provisions is the principle of non discrimination which is provided for in general in art. 6 (12 of the consolidated version) of the Treaty, and reasserted in other rules the European Court of Justice has deemed applicable on different occasions also for the purposes of direct taxation upon a company with registered office outside the source state.

In view of the principles stated in the above, to request as condition for non inclusion of royalties for the purposes of the Italian local income tax, the application of the stoppage at source, as the Italian revenue authorities do, would preclude U.S.A. residents from being entitled to this benefit. Indeed, by application of the above mentioned convention U.S.A. residents cannot be subject to withholding and are under the obligation to pay the direct tax that is due in the state of residence. This would lead to discrimination of USA residents compared to those residing within the Community. It is for this reason that royalties paid by a resident of the U.S.A. to a resident in Italy in the period preceding the ratification of the Convention against double taxation between Italy and the U.S.A. approved on 17 April 1984 cannot be subject to local income tax in Italy.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. La Commissione tributaria di primo grado di Frosinone accoglieva il ricorso proposto dalla società statunitense B.E.I., cui è succeduta nel corso del giudizio la B.D.E.I., contro l'iscrizione a ruolo, da parte del Centro di servizio delle imposte dirette di Roma, dei redditi ILOR 1984 derivanti dall'utilizzazione di marchi di fabbrica e di commercio (*royalties*) per l'importo complessivo di lire 197.810.000, comprensive di imposta, addizionale, soprattassa ed interessi.

La decisione veniva impugnata dall'ufficio distrettuale imposte dirette di Frosinone, il quale sosteneva che i compensi in questione, a seguito delle innovazioni introdotte con l'art. 31 del D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897, dovevano essere tassati nel luogo della fonte, e quindi in Italia, a prescindere dalla loro configurazione come redditi da lavoro autonomo o di impresa, e anche se il percettore era privo di stabile organizzazione in Italia.

La società sosteneva, invece, che l'esclusione dei compensi in questione dall'ILOR derivava dall'art. 1, secondo comma, lett. *c)* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, il quale la prevede per i redditi per i quali è dettato il particolare regime della ritenuta alla fonte, indipendentemente dall'effettivo prelievo.

Con sentenza 24 giugno-2 luglio 1997 la Commissione tributaria regionale del Lazio rigettava l'appello, osservando che la tesi della società era da condividersi essendo le *royalties* ricomprese tra i redditi esclusi dall'ILOR, come previsto dall'art. 25, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come sostituito dall'art. 43 del D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897.

La materialità della riscossione dell'IRPEF o dell'IRPEG a mezzo di ritenuta alla fonte doveva perciò ritenersi ininfluente, essendo prevalente il regime giuridico dettato da apposito accordo, secondo il quale lo Stato del luogo di percezione aveva rinunciato al prelievo fiscale della ritenuta alla fonte in favore dell'altro Stato contraente, nell'intento di evitare le doppie imposizioni.

Avverso tale sentenza il Ministero delle Finanze ha proposto ricorso per cassazione, sulla base di un mezzo d'annullamento.

La B.D.E.I. resiste con controricorso ed ha, altresì, proposto ricorso incidentale sulla base di un motivo.

2. *Il motivo di ricorso* - Con un unico mezzo l'Amministrazione ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli articoli 1, comma 2, lett. *c)*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, in relazione all'art. 25, ultimo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, come modificato dall'art. 43 del D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897; 8 della convenzione Italia-U.S.A. del 30 marzo 1955, resa esecutiva con legge 19 luglio 1956, n. 943, ed allo scambio di note diplomatiche tra Italia ed U.S.A. in data 13 dicembre 1974, approvato con leg-

ge 6 aprile 1977, n. 233; in relazione agli articoli 360, primo comma, n. 3, c.p.c. e 62, primo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Deduce che la sentenza impugnata non avrebbe seguito i principi affermati dalla giurisprudenza di questa Corte (sentenze 3637/93; 1872/95; 832/97 e, per il solo diritto interno, 4301/92) sul regime dell'ILOR per le *royalties* percepite in Italia da società aventi sede in U.S.A., in base alla convenzione bilaterale 30 marzo 1955. Secondo tale giurisprudenza, l'applicazione dell'ILOR, prevista dall'art. 1 del D.P.R. 599 del 29 settembre 1973, è esclusa solo per i redditi effettivamente assoggettati a ritenuta alla fonte, e non a quelli che, pur essendo astrattamente assoggettati, godano in concreto di esenzione.

Rileva, inoltre, l'Amministrazione che, a seguito della riforma tributaria entrata in vigore nel 1974, lo scambio di note del 13 dicembre 1974, ratificato con legge n. 233 del 6 aprile 1977, estendeva l'applicazione della convenzione all'IRPEF e all'IRPEG, senza menzionare l'ILOR.

Quanto alla disciplina di cui alle modifiche introdotte con gli articoli 31 e 43 del D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897, applicabili dal 1° gennaio 1982, il regime generale è quello della sottoponibilità a tributi delle *royalties* percepite da società estere anche senza stabile organizzazione in Italia, in base all'art. 19, primo comma, n. 9, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 relativo all'IRPEF, richiamato per l'IRPEG dall'art. 22, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598.

Poiché la percezione dell'IRPEF o dell'IRPEG si attua mediante ritenuta alla fonte del 30% sul 70% dei compensi al lordo, il regime di percezione comporta esclusione dell'ILOR. Si tratta di un'eccezione al principio enunciato dall'art. 1 del D.P.R. n. 599/73, che individua il presupposto dell'ILOR nel possesso di redditi prodotti nel territorio dello Stato.

Pertanto, essendo il regime convenzionale all'epoca vigente per le società statunitensi, che avessero percepito *royalties* in Italia, quello della esenzione da IRPEF o da IRPEG, e non della ritenuta, non può che darsi applicazione al criterio generale.

Anche se volesse seguirsi il criterio dell'esclusione dell'ILOR per i redditi per cui è astrattamente prevista la ritenuta, nella fattispecie si tratta pur sempre, a causa del regime convenzionale di esenzione da IRPEF o da IRPEG, di una non assoggettabilità a ritenuta alla fonte in astratto.

3. *Il motivo di ricorso incidentale* - Condizionatamente all'accoglimento delle censure dedotte col ricorso principale la ricorrente denuncia nullità dell'art. 17, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, così come sostituito dall'art. 2 del D.P.R. 27 settembre 1979, n. 506, in relazione all'art. 10, n. 6, della legge 9 ottobre 1971, n. 825, in riferimento all'art. 76 della Costituzione.

Secondo la ricorrente, l'art. 2 del D.P.R. n. 506 del 1979 ha assegnato per l'iscrizione a ruolo un termine più lungo di quello di 12 mesi dalla fine

dell'anno o dell'esercizio cui la dichiarazione si riferiva, stabilito dall'art. 10, n. 6, della legge delega 825/71.

Tale eccesso di delega determinerebbe, secondo la società ricorrente, la nullità del citato art. 2 e, di conseguenza, del ruolo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

4.1. Le censure dell'Amministrazione non meritano accoglimento. È necessario, però, apportare alla motivazione in diritto della sentenza impugnata alcune integrazioni e correzioni, nell'esercizio del potere conferito alla Corte di Cassazione dall'art. 384, secondo comma, c.p.c..

4.2. La questione è stata oggetto di diverse pronunce di questa Corte, con le quali è stato ritenuto che il regime fiscale delle *royalties* percepite da società statunitensi non aventi stabile organizzazione in Italia, nel periodo successivo alla riforma tributaria del 1973 e anteriormente all'entrata in vigore in Italia della nuova convenzione bilaterale 17 aprile 1984, comporta la soggezione di tali compensi all'ILOR.

Sarà bene sintetizzare i diversi orientamenti delineatisi sul problema.

La tesi dell'esclusione dell'ILOR si basa sulle seguenti considerazioni:

a) per il regime generale di diritto interno sono esclusi dall'ILOR i "redditi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta " [art. 1, lett. *c)* del D.P.R. n. 599/73].

Il regime impositivo delle *royalties* percepite da società straniere senza stabile organizzazione in Italia (che fino al 1981 comportava esenzione totale da imposta), dal 1982 è quello della tassabilità in Italia, in base all'art. 19, n. 9, del D.P.R. 597/73 (modificato dal D.P.R. n. 897/80), richiamato per l'IRPEG dall'art. 22 del D.P.R. n. 598 del 29 settembre 1973 e per l'ILOR dall'art. 3 del D.P.R. n. 599/73, con un regime particolare di riscossione dell'imposta e di aliquote applicabile dal 1° gennaio 1982 (art. 25 del D.P.R. n. 600/73, modificato dal D.P.R. n. 897/80), e cioè ritenuta alla fonte pari al 30 per cento del 70 per cento all'ammontare delle *royalties*.

Per assoggettamento alla ritenuta alla fonte, la quale ha carattere omnicomprensivo e perciò esclusivo dell'ILOR, deve intendersi, non l'effettivo prelievo, ma il regime giuridico applicabile, come emergerebbe dall'art. 115, lett. *e)*, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nel cui testo, a differenza dell'art. 1, lett. *c)* del D.P.R. n. 599/73 in cui si parlava di "redditi assoggettati a ritenuta alla fonte", l'esclusione dall'ILOR concerne "i redditi soggetti a ritenuta alla fonte". Norma, questa, applicabile anche ai redditi prodotti nel 1984 per l'espressa previsione dell'art. 36 del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42;

b) per quanto attiene al regime convenzionale, l'accordo Italia-U.S.A. del 30 marzo 1955, ratificato con la legge n. 943/56, attribuiva (art. 8) la competenza impositiva secondo il criterio della residenza del percipiente. Regime, questo, più favorevole di quello subito con altri trattati stipulati dall'Italia e

uniformatisi al modello OCSE, per i quali viene concesso anche allo Stato della fonte del reddito un limitato potere impositivo.

Il raffronto tra il regime originario e quello della nuova convenzione, con cui si consentiva allo Stato della fonte un'imponibilità fino al 10%, confermerebbe la tesi dell'esenzione in Italia da tutte le imposte statali, e fra esse l'ILOR, nel periodo 1974-1984.

Lo scambio di note tra Italia ed U.S.A. del 13 dicembre 1974 (ratificato con la legge 6 aprile 1977, n. 233) consentiva espressamente l'estensione al nuovo regime tributario del principio dell'esenzione dalle imposte statali e, quindi, all'IRPEF e all'IRPEG e non all'ILOR. Questa, però, a seguito dell'unificazione del sistema di riscossione con autotassazione, era divenuta "statale", e quindi ricompresa nell'esenzione prevista dalla convenzione del 1955.

La contraria tesi, accolta dalle citate sentenze della Corte, si fonda sulle seguenti ragioni:

a) la modifica del sistema italiano entrato in vigore nel 1974 non aveva inciso in modo definitivo sul regime convenzionale. In attesa di una regolamentazione definitiva, veniva instaurato col citato scambio di note un regime transitorio, col quale continuava ad applicarsi la convenzione del 1955, con espresso riferimento all'IRPEF e all'IRPEG.

La tassatività della previsione precludeva qualsiasi interpretazione estensiva o applicazione analogica del regime speciale, pur riconoscendosi l'erroneità della qualificazione dell'ILOR come imposta locale.

Pertanto, nel detto periodo le *royalties* restavano soggette all'applicazione dell'ILOR, se e in quanto consentito dalle norme interne;

b) secondo la disciplina di diritto interno, applicabile ai redditi prodotti dal 1° gennaio 1982 al 1984, la percezione dell'IRPEF e dell'IRPEG sulle *royalties* si attua mediante ritenuta alla fonte nella misura del 30% sull'ammontare lordo del 70% dei compensi. Per espressa previsione normativa (art. 1, secondo comma, lett. *c)*, del D.P.R. n. 599/73) tale regime comporta l'esclusione dall'ILOR.

Essendo il regime convenzionale transitorio vigente nel detto periodo per le società statunitensi che avessero percepito *royalties* in Italia quello dell'esenzione da IRPEF e da IRPEG, e non quello della ritenuta, tra i due criteri previsti dall'art. 1 del D.P.R. n. 599/73 (quello generale di sottoposizione ad ILOR di tutti i redditi esenti da IRPEF o da IRPEG, e quello eccezionale di esclusione dall'ILOR per i redditi assoggettati a ritenuta alla fonte), non può che applicarsi il criterio generale.

Tale principio era stato già affermato da questa Corte nella sentenza 8 aprile 1992, n. 4301, riguardante la convenzione Italia-Regno Unito ratificata con legge 12 agosto 1962, n. 1378;

c) anche volendo interpretare l'art. 1, secondo comma, lett. *c)* del D.P.R. n. 599/73 nel senso che l'assoggettamento a ritenuta alla fonte non

indichi il concreto prelievo, ma il regime giuridico, era decisivo il rilievo che il mancato assoggettamento dei redditi in questione non è una situazione contingente, ma costituisce proprio il regime giuridico di quei soggetti di imposta per quel tipo di reddito, non sottoposto a ritenuta alla fonte in virtù del regime convenzionale.

4.3. La Corte ritiene che il problema debba essere integralmente rimeditato, alla luce dei principi di diritto internazionale che regolano le convenzioni in materia di doppia imposizione e, soprattutto, di quelli del diritto comunitario.

Sotto il primo profilo appare singolare che il risultato dell'applicazione di una convenzione, la quale prevede una attribuzione della potestà impositiva al Paese di residenza del soggetto percipiente, con esclusione di quella del Paese della fonte, comporti, in forza di un meccanismo di diritto interno, un trattamento fiscale nel secondo Paese complessivamente più sfavorevole, in quanto all'imposizione diretta nel Paese di residenza si aggiungerebbe quella ILOR in Italia.

Occorre considerare che le convenzioni in materia di doppia imposizione, nella loro natura di norme di diritto internazionale di conflitto, hanno il fine di eliminare le sovrapposizioni dei sistemi fiscali nazionali, perché, in tal caso, le pretese fiscali degli Stati si sommerebbero, e i soggetti obbligati dovrebbero subire, per i loro redditi e patrimoni all'estero, un carico più gravoso, che finirebbe con l'ostacolare le attività internazionali economiche e d'investimento. Lo scopo di tali trattati è, pertanto, quello di stabilire che ad un potere impositivo su un determinato oggetto di uno Stato deve corrispondere una rinuncia all'esercizio del potere impositivo da parte dell'altro Stato.

Secondo la più autorevole dottrina giuridica dei Paesi in cui tali norme hanno grande rilievo nei rapporti economici internazionali (soprattutto negli U.S.A. e in Germania), la stessa funzione dei trattati sulla doppia imposizione comporta che nel sistema da essi introdotto costituisca principio regolatore fondamentale il divieto di discriminazione, anche nei trattati, come quello di cui si discute, non conformi al modello OCSE, e non contenenti una specifica clausola che recepisca tale principio, come l'art. 24 del nuovo trattato Italia-U.S.A. del 17 aprile 1984.

Se si riconosce la validità di tali premesse, deve convenirsi che il ragionamento dell'Amministrazione conduca ad una conclusione inaccettabile, in quanto proprio una convenzione contro la doppia imposizione, in quanto impedisce la concreta applicazione di una forma d'imposizione sostitutiva del regime ordinario di tassazione, provocherebbe l'applicazione del tributo sostituito, rendendo più gravoso il regime fiscale rispetto a quello che si sarebbe applicato se la convenzione non fosse stata operante.

4.4. Per quanto attiene al secondo profilo, deve in via generale ricordarsi che il diritto comunitario entra in gioco come terza dimensione nella geo-

metria dell'ordinamento giuridico, e che lo stesso svolge la sua influenza, pur con differente intensità, anche nell'interpretazione ed applicazione di trattati internazionali conclusi da Paesi membri dell'Unione Europea (o, in precedenza, della Comunità Europea), tra loro e con Paesi terzi.

Riguardo a tale specie di trattati è necessario, però, verificare se la disciplina convenzionale applicabile sia anteriore o posteriore all'entrata in vigore del Trattato di Roma (1° gennaio 1958).

L'art. 234 (307 nella versione consolidata a seguito del Trattato di Amsterdam), primo comma, del Trattato CE, fa salve le convenzioni internazionali concluse dagli Stati membri prima di tale data, per cui i diritti e gli obblighi sorti da tali convenzioni restano immodificabili e non subiscono l'influenza del diritto comunitario. Tale regola viene comunemente ricondotta al principio *pacta sunt servanda* ed è stata ribadita dalla Corte di Giustizia CE nelle sentenze 14 ottobre 1980, C-812/79, procedimento penale c. Juan C. Burgoa; 11 marzo 1986, C-121/85, Conegate Limited c. HM Customs & Excise.

Il secondo comma dell'art. 234 prevede che gli Stati membri devono assumere le necessarie misure per rimuovere le divergenze col diritto comunitario che possano derivare dall'applicazione di tali trattati.

Dalle predette disposizioni si ricava, a contrario, che i trattati internazionali conclusi dagli Stati membri con Paesi terzi successivamente all'entrata in vigore del Trattato di Roma devono conformarsi al diritto comunitario, primario e secondario.

Prendendo in considerazione le convenzioni bilaterali miranti ad evitare la doppia imposizione, vi è da considerare, anzitutto, che la materia dell'imposizione diretta non rientra nelle competenze normative comunitarie. L'art. 220 (293 nella versione consolidata) prevede che gli Stati membri avviino tra loro, "per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini ... l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità".

Nella sentenza 14 febbraio 1995, C-279/93, Finanzamt Koln-Altstadt c. Roland Schumacker, la Corte di Giustizia comunitaria ha enunciato i seguenti principi:

a) benché la materia delle imposte dirette non rientri, in quanto tale, nella competenza della Comunità, l'esercizio da parte degli Stati membri di questa competenza loro attribuita non può prescindere dal diritto comunitario;

b) il principio di non discriminazione, previsto in generale dall'art. 6 (12 nella versione consolidata) del Trattato, e ribadito in altre norme, quale l'art. 48 nei confronti dei lavoratori dipendenti, osta a che la normativa di uno Stato membro in materia d'imposte dirette conceda ai residenti il beneficio di particolari procedure (nel caso di specie, il conguaglio annuale delle ritenute al-

la fonte a titolo d'imposta sulle retribuzioni), ma lo neghi a persone fisiche che percepiscano risorse di natura retributiva nel suo territorio, ma non abbiano ivi residenza.

Tali principi devono essere applicati anche al trattamento d'imposizione fiscale diretta percepito da una società non avente sede nel Paese della fonte, essendo la regola generale di non discriminazione, testualmente riferita dall'art. 6 alle persone fisiche, ritenuta pacificamente applicabile anche alle società.

L'applicabilità del principio di non discriminazione nel campo dell'imposizione fiscale diretta è stata ripetutamente affermata dalla Corte di Giustizia: si vedano soprattutto le sentenze 28 gennaio 1985, C-270/83, Commissione c. Francia; 13 luglio 1993, C-330/91, Commerzbank; 12 aprile 1994, C-1/93, Halliburton Services; 15 maggio 1997, C-250/95, Futura Participations.

In base a quanto già osservato, anche per i trattati coi Paesi terzi, pertanto, l'applicazione delle norme convenzionali nell'ambito intra-comunitario e dell'ordinamento dello Stato membro contraente incontra i limiti del principio di non discriminazione e del rispetto delle libertà fondamentali garantite dal Trattato.

La soggezione al diritto comunitario - nell'ambito della Comunità europea - del contenuto dei trattati coi Paesi terzi comporta, quindi, l'obbligo del giudice nazionale e della pubblica amministrazione di interpretare le disposizioni convenzionali in modo conforme al diritto comunitario e, nei casi in cui tale interpretazione conforme non sia possibile, di trarre tutte le conseguenze che derivano dal contrasto tra le norme dei due ordini, prima fra tutte l'obbligo di disapplicare le norme (interne o di diritto internazionale pattizio) contrastanti con le disposizioni e principi di diritto comunitario, primario o secondario, che abbiano diretta applicabilità.

4.5. Tanto premesso, occorre verificare se la disciplina convenzionale vigente all'epoca della percezione delle *royalties* in contestazione fosse anteriore o posteriore all'entrata in vigore del Trattato CEE.

La Convenzione con gli Stati Uniti d'America, stipulata il 30 marzo 1955, ratificata e resa esecutiva in Italia con legge 19 luglio 1956, n. 943, non può considerarsi la fonte della disciplina normativa regolante i rapporti in contestazione.

Infatti, a seguito dell'introduzione della riforma tributaria del 1972, la quale istituiva un nuovo sistema d'imposte sul reddito, interveniva uno scambio di note tra i due Paesi contraenti il 13 dicembre 1974, reso esecutivo in Italia con la legge 6 aprile 1977, n. 233, col quale si stabiliva di estendere l'applicazione della Convenzione all'IRPEF e all'IRPEG. Tale estensione non si esauriva, quindi, in una manifestazione della volontà di mantenere in vigore la convenzione, ma in quella dell'adozione di un nuovo regime, essendo radicalmente modificato il sistema nazionale d'imposizione diretta nel quale do-

veva essere innestato il regime convenzionale. Pertanto, con lo scambio di note sopra citato, la Repubblica Italiana non si limitò ad apportare limitate modificazioni alla convenzione.

Ne deriva, quindi, che il regime convenzionale sull'imposizione diretta dei redditi in contestazione, percepiti nel 1984, deve ritenersi pienamente soggetto - per quanto riguarda i suoi contenuti - al diritto comunitario.

4.6. Posti tali principi, non può contestarsi che l'interpretazione sostenuta dall'Amministrazione conduca, inevitabilmente, ad una discriminazione dei soggetti residenti negli Stati Uniti d'America nei confronti dei residenti in Italia nell'ambito intra-comunitario. Infatti, l'indiscriminata applicazione del meccanismo della ritenuta secca quale condizione per l'esclusione delle *royalties* dall'ILOR comporta, per i residenti negli U.S.A., l'impossibilità di poter usufruire di tale beneficio, in quanto, in forza del regime convenzionale, essi non hanno possibilità, neppure in astratto, di subire la ritenuta, dovendo assolvere al debito tributario diretto nello Stato di residenza.

Il principio di non discriminazione, previsto in via generale dall'art. 6, deve, quindi, essere coniugato con la specifica funzione delle convenzioni dirette ad evitare la doppia imposizione ed acquista, in tale contesto, un pregnante significato.

La Corte ritiene che, per evitare tale discriminazione, non sia necessario giungere alla disapplicazione del diritto interno, essendo possibile interpretare quest'ultimo - nelle sue connessioni con la disciplina convenzionale - in modo conforme ai principi del diritto comunitario, nel senso che, se per i residenti l'esclusione delle *royalties* dall'ILOR è condizionata all'effettiva applicazione della ritenuta (comprensiva di tutte le forme d'imposizione diretta o, se si vuole, sostitutiva di queste), a più forte ragione tale esclusione deve valere per i soggetti che, essendo residenti negli U.S.A., sono sottoposti, secondo un regime convenzionale, soltanto alla potestà impositiva dello Stato di residenza.

L'interpretazione che qui si accoglie lascia, ovviamente, impregiudicato il problema della validità della tesi sostenuta dall'Amministrazione per i rapporti non regolati dalla Convenzione.

4.7. Il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria dev'essere, pertanto, rigettato, con l'assorbimento del ricorso incidentale della B.D.E., condizionato all'accoglimento del ricorso principale.

Ricorrono giusti motivi per dichiarare compensate le spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M

La Corte di Cassazione rigetta il ricorso principale e dichiara assorbito il ricorso incidentale; compensa le spese.

Sezione III - Documentazione

Section III - Laws, administrative practice and other official documentation

Altri documenti
Other documents

1A) Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale

Bruxelles, 19-4-2001
COM(2001) 214

L'eliminazione degli ostacoli fiscali all'erogazione transfrontaliera di pensioni aziendali e professionali

1. Introduzione

Le pensioni sono fonte di preoccupazione a diversi livelli: per i cittadini che desiderano un'adeguata fonte di sostentamento al termine della loro attività lavorativa, per i datori di lavoro, che mirano ad un regime pensionistico economico per i loro dipendenti, e per i governi, che in tutta l'Unione cercano di mantenere l'erogazione delle pensioni ad un livello adeguato di fronte ad una popolazione in via di invecchiamento.

I potenziali vantaggi di un migliore regime pensionistico transfrontaliero sono notevoli. Attualmente, i cittadini che lavorano o risiedono all'estero spesso non possono mantenere i loro regimi pensionistici originari. Circa 5,1 milioni di cittadini europei di 15 o più anni d'età risiedono in uno Stato membro diverso dal loro Stato membro di origine (1). Tale dato è in crescita e la tendenza all'aumento sarà ancora più marcata con l'allargamento dell'Unione. Gli ostacoli esistenti ai regimi pensionistici transfrontalieri possono, inoltre, impedire alle imprese europee di scegliere il modo più efficiente di fornire una pensione ai loro dipendenti centralizzandone i regimi pensionistici.

Si stima che circa il 25% della popolazione attiva dell'Unione sia coperta da un regime pensionistico aziendale o professionale. Tale percentuale può superare l'80% in taluni paesi. Il valore delle attività detenute dagli enti pensionistici dell'Unione supera i duemila miliardi di euro, pari a circa un quarto del prodotto interno lordo dell'Unione. Le attività dei fondi previdenziali capitalizzati, misurati in percentuale del prodotto interno lordo, variano significa-

(1) Fonte: Banca dati Newcronos di Eurostat, settore Studio della forza lavoro.

tivamente tra i vari Stati membri, dal 95% del Regno Unito al 5% della Francia e al 2% della Spagna (2).

Un mercato unico pienamente funzionante a livello di pensioni aziendali e professionali è indispensabile per garantire ai cittadini la possibilità di esercitare il diritto di libera circolazione contemplato dal trattato CE e facilitare la mobilità della forza lavoro (3).

Inoltre, l'eliminazione degli ostacoli fiscali all'erogazione transfrontaliera di prestazioni pensionistiche aziendali e professionali permetterà agli enti pensionistici (4) di rispondere con maggiore efficienza alle esigenze dei lavoratori e dei datori di lavoro. Esso permetterà inoltre agli enti pensionistici, in qualità di investitori, di fornire in modo più efficiente capitali alle imprese. Più in generale, un mercato unico dei regimi pensionistici pienamente funzionante contribuirà alla competitività dell'industria europea.

Di conseguenza, la Commissione ha adottato una serie di iniziative nel settore delle pensioni aziendali e professionali. Facendo seguito ad una proposta della Commissione, in data 29 giugno 1998 il Consiglio ha adottato una direttiva sulla salvaguardia delle pensioni integrative (5), che permette in particolare ai lavoratori distaccati di mantenere i rispettivi regimi pensionistici in-

(2) Dati relativi al 1999. Fonte: Studio InterSec, OCSE.

(3) Si veda la relazione del Gruppo Veil, "Relazione del Gruppo ad Alto Livello sulla libera circolazione delle persone", presentata alla Commissione il 18 marzo 1997 ed, in particolare, il rapporto sulle pensioni integrative, che ha condono alla istituzione di un Forum per le pensioni.

(4) Il termine "ente pensionistico" viene utilizzato, nella presente comunicazione, nel senso di "ente pensionistico aziendale o professionale" (EPAP) quale utilizzato nella proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alle attività di enti pensionistici per lavoratori autonomi o subordinati, Bruxelles, 11 ottobre 2000, COM(2000) 507def., in appresso denominata "la proposta (di) direttiva sui fondi pensione".

(5) Lavoratori distaccati quali definiti nel regolamento (CEE) n. 1408/71: vedere il Regolamento (CE) n. 118/97 del Consiglio del 2 dicembre 1996 che modifica e aggiorna il regolamento (CEE) n. 1408/71 relativo all'applicazione dei regimi di sicurezza sociale ai lavoratori subordinati, ai lavoratori autonomi e ai loro familiari che si spostano all'interno della Comunità e il regolamento (CEE) n. 574/72 che stabilisce le modalità di applicazione del regolamento (CEE) n. 1408/71, GU L 28 del 30 gennaio 1997, pagg. 1-229, come da ultimo modificato con Regolamento (CE) n. 1399/1999 del Consiglio del 29 aprile 1999, GU L 164 del 30 giugno 1999, pagg. 1-5.

tegrativi del loro paese d'origine (6). L' 11 maggio 1999 la Commissione ha pubblicato la comunicazione "Verso un mercato unico per i regimi pensionistici integrativi" (7). Nell'ottobre 2000 la Commissione ha pubblicato una comunicazione sulle pensioni sicure e sostenibili (8) ed ha proposto una direttiva sui fondi pensionistici che permetta l'erogazione transfrontaliera di pensioni e gli investimenti transfrontalieri garantendo al contempo un'adeguata sorveglianza prudenziale (9).

La presente comunicazione si aggiunge alla proposta direttiva sui fondi pensione e concerne gli aspetti fiscali dell'utilizzo transfrontaliero dei regimi pensionistici professionali e aziendali. Conformemente ai principi stabiliti nella comunicazione della Commissione dell'11 maggio 1999, la presente comunicazione:

- mira ad un approccio coordinato e adattato ai diversi regimi degli Stati membri piuttosto di tentarne l'armonizzazione;
- delle norme fiscali indebitamente restrittive o discriminatorie;
- presenta (chiede l'abolizione) misure per la salvaguardia del gettito fiscale degli Stati membri.

2. La tassazione delle pensioni aziendali e professionali nel mercato unico

2.1. *I tre pilastri*

Negli Stati membri si annoverano tre categorie principali di regimi pensio-

(6) Direttiva 98/49/CE del Consiglio del 29 giugno 1998 relativa alla salvaguardia dei diritti a pensione complementare dei lavoratori subordinati e dei lavoratori autonomi che si spostano all'interno della Comunità europea (GU L 209 del 25 luglio 1998, pagg. 46-49). La proposta della Commissione includeva un articolo sul trattamento fiscale dei contributi pensionistici, che non è tuttavia stato accettato dal Consiglio.

(7) Comunicazione della Commissione "Verso un mercato unico per i regimi pensionistici integrativi. Risultati della consultazione relativa al Libro verde sui regimi pensionistici nel mercato unico, Bruxelles, 11 maggio 1999, COM(1999) 134def

(8) Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo e al Comitato economico e sociale "La futura evoluzione della protezione sociale nel lungo periodo: pensioni sicure e sostenibili" Bruxelles,11 ottobre 2000 COM(2000) 622def.

(9) La proposta (di) direttiva sui fondi pensione, sopra citata.

nistici: i regimi previdenziali pubblici (primo pilastro), i regimi aziendali e professionali (secondo pilastro) e i regimi individuali (terzo pilastro). Non esiste una legislazione comunitaria specifica sulla tassazione dei regimi pensionistici.

Il primo pilastro consiste in regimi previdenziali pubblici, ai quali in genere è obbligatoria la partecipazione dell'intera popolazione attiva o residente. I regimi di questo tipo sono finanziati, per la maggior parte, sulla base del principio di ripartizione, il che significa che i contributi versati vengono direttamente utilizzati per finanziare le prestazioni a favore dei pensionati. Tali prestazioni pensionistiche sono garantite dallo Stato e il regime è in genere gestito da un ente pubblico. A livello comunitario, tali regimi sono coordinati dal regolamento 1408/71. Quest'ultimo mira ad evitare il duplice versamento dei contributi da parte dei lavoratori che si spostano da uno Stato membro ad un altro e a garantire che le prestazioni pensionistiche siano erogabili nell'ambito dell'intera Unione Europea a tali lavoratori e ai loro eredi da parte di qualsiasi Stato membro in relazione alle vicende contributive e di affiliazione del lavoratore nello Stato medesimo e tenendo conto, se necessario, di tutti i contributi versati e delle affiliazioni del lavoratore negli altri Stati membri.

I regimi del secondo pilastro possono essere istituiti unilateralmente da un datore di lavoro o in seguito ad un accordo collettivo tra imprenditori e dipendenti o ad un contratto concluso individualmente o collettivamente tra il/gli imprenditore/i e il/i dipendente/i o i loro rispettivi rappresentanti. In genere, nel quadro del secondo pilastro, i datori di lavoro e/o i dipendenti versano contributi ad un ente pensionistico, il quale li investe. Le attività detenute dall'ente pensionistico sono utilizzate per pagare le prestazioni pensionistiche agli aderenti al regime. Gli enti pensionistici del secondo pilastro svolgono un ruolo importante nell'ambito dei regimi pensionistici di diversi Stati membri (10).

Il terzo pilastro consiste in regimi individuali, che generalmente prendono la forma di contratti conclusi da privati, nell'ambito della loro sfera personale, con imprese di assicurazione sulla vita o altre istituzioni finanziarie, sebbene taluni Stati membri abbiano regimi pensionistici individuali ai quali versano contributi sia i datori di lavoro che i dipendenti.

Poiché la presente comunicazione mira a integrare la proposta direttiva sui fondi pensionistici, essa si incentra particolarmente sul secondo pilastro e sugli enti pensionistici che operano secondo il principio di capitalizzazione

(10) Nell'ambito della presente comunicazione, i termini "regimi pensionistici" e "prestazioni pensionistiche" fanno riferimento alla già citata proposta direttiva sui fondi pensione.

e al di fuori dei sistemi previdenziali pubblici del primo pilastro. Tuttavia, gran parte di quanto discusso nella presente comunicazione si applica anche ai sistemi pensionistici e ai servizi di assicurazione sulla vita del terzo pilastro.

2.2. *La tassazione delle pensioni aziendali e professionali*

In linea di massima, i regimi pensionistici aziendali e professionali possono essere soggetti a misure fiscali in tre stadi: il versamento dei contributi, la riscossione dei rendimenti degli investimenti e l'erogazione delle prestazioni pensionistiche.

Il versamento dei contributi

Quasi tutti gli Stati membri permettono in qualche misura la deducibilità fiscale dei contributi versati, dal datore di lavoro o dal dipendente, agli enti pensionistici nel territorio nazionale, e la maggior parte di essi non considera i contributi versati dal datore di lavoro come un reddito imponibile del dipendente. Tuttavia, le condizioni per l'ammissibilità alla deducibilità fiscale dei regimi pensionistici variano notevolmente, come pure l'importo dei contributi fiscalmente deducibili.

I rendimenti degli investimenti

Gli enti pensionistici investono i contributi in attività che possono generare reddito ed acquistare valore. La maggior parte degli Stati membri prevede l'esenzione per tutti i redditi e i guadagni in conto capitale degli enti pensionistici. Tuttavia, diversi Stati membri prelevano da tali redditi una cosiddetta "imposta sui rendimenti" (che colpisce anche gli incrementi di valore).

Prestazioni

La maggior parte degli Stati membri tassano le prestazioni pensionistiche, sia quelle erogate periodicamente, sia quelle consistenti in un versamento unico, a livello dei singoli pensionati. Tuttavia, le aliquote applicate e l'importo deducibile variano notevolmente. In diversi Stati membri i pagamenti "una tantum" sono meno tassati o addirittura esenti da oneri fiscali. Taluni Stati, al contrario, non permettono i pagamenti "una tantum".

2.3. *Panoramica dei sistemi utilizzati dagli Stati membri*

La grande maggioranza degli Stati membri utilizza il cosiddetto sistema "EET" (Esenzione per il versamento dei contributi, Esenzione per il reddito

da investimenti e dei guadagni in conto capitale degli enti pensionistici, Tassazione delle prestazioni pensionistiche). Tre Stati membri utilizzano il sistema "ETT" (Esenzione per il versamento dei contributi, Tassazione del reddito da investimenti e dei guadagni in conto capitale degli enti pensionistici, Tassazione delle prestazioni pensionistiche), mentre due Stati membri utilizzano il sistema "TEE". La seguente tabella sintetizza l'approccio globale dei vari Stati membri in materia di tassazione delle pensioni del secondo pilastro (11). Vi sono notevoli differenze tra gli Stati membri a livello di deducibilità dei contributi e di tassazione delle prestazioni pensionistiche. La tabella fornisce solo un quadro di massima.

Tabella: Panoramica dei sistemi di tassazione dei regimi pensionistici aziendali e professionali

	EET	ETT	TEE
Belgio	X		
Danimarca		X	
Germania	X		X
Grecia	X		
Spagna	X		
Francia	X		
Italia		X	
Irlanda	X		
Lussemburgo			X
Paesi Bassi	X		
Austria	X		
Portogallo	X		
Finlandia	X		
Svezia		X	
Regno Unito	X		

In termini generici, si può vedere che undici dei quindici Stati membri utilizzano sistemi che prevedono la deducibilità fiscale dei contributi pensionistici, la tassazione delle prestazioni e l'esenzione a livello di fondi pensionistici (EET).

Le differenze tra Stati membri a livello di trattamento fiscale dei regimi pensionistici aziendali e professionali potrebbero causare taluni problemi. Ad

(11) Gli Stati membri possono utilizzare più di un sistema, specialmente in ambito internazionale.

esempio, un lavoratore dipendente potrebbe passare la propria vita lavorativa in uno Stato TEE ma trasferirsi, una volta pensionato, in uno Stato EET, nel qual caso sarebbe soggetto ad una duplice imposizione. Al contrario, un lavoratore dipendente potrebbe passare la propria vita lavorativa in uno Stato EET e, da pensionato, trasferirsi in uno Stato TEE, nel qual caso godrebbe di una duplice esenzione. Nel capitolo 5 della presente comunicazione si affronta il problema della diversità dei regimi fiscali applicabili alle pensioni nei vari Stati membri.

3. L'impatto delle libertà fondamentali istituite dal trattato CE

3.1. *Introduzione*

Oltre ai problemi summenzionati, vi è attualmente un ostacolo di natura fiscale più immediato all'erogazione transfrontaliera di prestazioni pensionistiche e alla libera circolazione dei lavoratori. Diversi Stati membri non estendono gli sgravi fiscali previsti a livello nazionale anche ai contributi versati ad enti pensionistici aventi sede in altri Stati membri. Alcuni condizionano gli sgravi a requisiti diversi da quelli applicabili ai regimi nazionali. In taluni casi gli enti pensionistici aventi sede in altri Stati membri sono soggetti ad una imposta sui rendimenti più elevata. Infine, le prestazioni pensionistiche erogate da enti pensionistici aventi sede in altri Stati membri potrebbero essere tassate in misura superiore rispetto alle prestazioni pensionistiche nazionali.

Il trattamento discriminatorio dell'affiliazione ad enti pensionistici stranieri costituisce un ostacolo notevole all'erogazione transfrontaliera di pensioni e alla mobilità del lavoro. Si configurano due situazioni:

- Una persona affiliata ad un regime gestito da un ente pensionistico in un determinato Stato membro si trasferisce in un altro Stato membro e desidera mantenere la propria affiliazione a detto regime (12).
- Un datore di lavoro, individualmente o in gruppo, e i rappresentanti dei dipendenti, potrebbero voler disporre di regimi pensionistici per tutti i dipendenti, presenti in diversi Stati membri, per il tramite di un ente pensionistico paneuropeo.

(12) Un gruppo speciale nell'ambito di tale categoria è costituito dai lavoratori distaccati. In virtù della direttiva 98/49, i lavoratori distaccati (quali definiti nel regolamento 1408/71) hanno il diritto di mantenere il loro regime originario, nel loro Stato membro. Tale direttiva deve trovare piena applicazione da parte degli Stati membri entro il 25 luglio 2001.

La Commissione ritiene che il trattato CE obbliga gli Stati membri ad abolire tutte le norme discriminatorie. Questo capitolo illustra il punto di vista della Commissione in merito.

3.2. *Le libertà istituite dal trattato*

In base all'articolo 14 del trattato CE, il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni del trattato. Gli articoli 39, 43, 49 e 56 del trattato CE specificano ulteriormente tali libertà. Tali articoli proibiscono le discriminazioni fondate sulla nazionalità, il trattamento diseguale ed altre restrizioni della libera circolazione dei lavoratori, della libertà di stabilimento e della libera circolazione dei servizi e dei capitali.

Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia emerge chiaramente che tali disposizioni si applicano anche al settore delle pensioni e delle assicurazioni sulla vita. Ad esempio, nella causa Safir (13), la Corte ha osservato che l'assicurazione costituisce un servizio ai sensi dell'articolo 50 (14) del trattato ed ha sostenuto che l'articolo 49 del trattato escludeva l'applicazione della legislazione nazionale la quale impediva, senza una giustificazione oggettiva, ad un fornitore di tali servizi di esercitare effettivamente la libertà di prestarli. La Corte di giustizia ha inoltre affermato che, nell'ottica del mercato unico e al fine di poter raggiungere i suoi obiettivi, l'articolo 49 del trattato CE osta all'applicazione di una normativa nazionale avente l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficoltosa rispetto alla prestazione di servizi effettuata esclusivamente all'interno di uno Stato membro.

Di conseguenza, nella causa Safir la Corte ha concluso che una norma svedese che, per compensare l'imposta sui rendimenti gravante sugli enti svedesi, imponeva il pagamento di una tassa alle persone che versano un premio a una compagnia di assicurazioni sulla vita non avente sede in Svezia, dissuadeva i cittadini dallo stipulare polizze assicurative con compagnie non aventi sede in Svezia e creava un ostacolo ingiustificato alla libertà di prestare servizi, contrario all'articolo 49 del trattato (15).

(13) Causa C-118196 Safir [1998] Racc. I-1919.

(14) Nella presente comunicazione si fa riferimento agli articoli esclusivamente nella loro nuova numerazione.

(15) Causa C-118/96 *Safir* [1998] Racc. I-1919, paragrafi 26-30.

Nell'antecedente causa *Bachmann* (16) la Corte ha, analogamente, affermato che la legislazione belga, la quale subordina la deducibilità dei contributi pensionistici e d'assicurazione sulla vita alla condizione che essi siano stati versati a un ente avente sede in questo stesso Stato era, in linea di principio, contraria all'articolo 39 e all'articolo 49 del trattato, con riserva di eventuali giustificazioni derogatorie. Inoltre, essa ha affermato che la legislazione impediva il libero movimento dei lavoratori previsto dall'articolo 39 del trattato nella misura in cui essa operava a scapito, in particolare, dei lavoratori migranti. Questi ultimi hanno spesso stipulato polizze prima di venire a lavorare in Belgio, e il passare da una polizza ad un'altra comporterebbe misure e spese aggiuntive.

Tenuto conto delle libertà fondamentali previste dal trattato e della loro successiva interpretazione da parte della Corte, è chiaro che le restrizioni nazionali che impediscono l'erogazione delle pensioni e la prestazione delle assicurazioni sulla vita senza una giustificazione oggettiva sono incompatibili con il diritto comunitario.

A giudizio della Commissione, non vi sono motivi che giustifichino un trattamento diseguale dei regimi applicati dagli enti pensionistici aventi sede in altri Stati membri. La Corte ha respinto numerose argomentazioni degli Stati membri miranti a giustificare le restrizioni delle libertà fondamentali. Ad esempio, è chiaro che la mancanza di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri non impedisce l'applicazione delle libertà previste dal trattato (17). Nella causa *Eurowings* la Corte ha affermato che uno Stato membro non può imporre una tassazione superiore sul leasing di attrezzature provenienti da un altro Stato membro al fine di compensare le aliquote più basse applicate al locatore in quello Stato (18). Inoltre, uno Stato membro non può giustificare la discriminazione per il fatto che la sua soppressione comporterebbe un minor gettito fiscale (19). Infine, né la mancanza di reciprocità da parte degli altri Stati membri (20), né le difficoltà ad ottenere informazioni costituiscono argomenti di difesa validi.

(16) Causa C-204/90 *Bachmann* [1992] Racc. I-249.

(17) Causa C-270183 *Avoir fiscal* [1986] Racc.273, paragrafo 23.

(18) Causa C-249/97 *Eurowings,* non ancora pubblicata, paragrafo 43.

(19) Causa C-264/96 ICI [1998] Racc. I-4711, paragrafo 28.

(20) Causa C-270/83 *Avoir fiscal* [1986] Racc.273, paragrafo 26.

Per quanto concerne la tassazione delle pensioni e delle assicurazioni sulla vita vi sono tre aspetti che meritano una particolare attenzione.

3.3. *La coerenza fiscale*

Nella causa Bachmann la Corte ha ammesso che la limitazione della deducibilità dei contributi versati agli enti belgi potrebbe essere giustificata dalla necessità di preservare la coerenza del sistema fiscale belga. La Corte ha a tal fine presupposto che esiste, nella regolamentazione belga, un legame fra la deducibilità dei contributi e l'imponibilità delle somme dovute dagli assicuratori in esecuzione dei contratti pensionistici e d'assicurazione sulla vita.

In cause successive, la Corte ha chiaramente delimitato la portata del principio della coerenza fiscale. Nella causa *Wielockx* la Corte ha statuito che una norma olandese che negava ai lavoratori autonomi non residenti, e permetteva invece ai residenti, la deducibilità dal reddito imponibile di versamenti su un fondo pensionistico era contraria all'articolo 43 del trattato. Il governo olandese ha tentato di giustificare la non deducibilità richiamandosi al principio di coerenza fiscale stabilito nella causa *Bachmann.* Facendo riferimento alle convenzioni bilaterali alle quali i Paesi Bassi aderiscono, la Corte ha respinto tale tesi:

"per effetto delle convenzioni contro le doppie imposizioni che, ... ricalcano il modello della convenzione tipo dell'OCSE, lo Stato assoggetta ad imposta tutte le pensioni percepite dai residenti sul suo territorio, indipendentemente dallo Stato in cui siano stati versati i contributi, ma, al contrario, rinuncia ad assoggettare ad imposta le pensioni percepite all'estero, anche laddove esse derivino da contributi versati sul suo territorio e deducibili secondo la sua normativa. La coerenza fiscale non è quindi affermata a livello di uno stesso soggetto, sulla base di una correlazione rigorosa tra la deducibilità dei contributi e l'imponibilità delle pensioni, bensì si sposta su un altro livello, vale a dire quello della reciprocità delle norme applicabili negli Stati contraenti".

La Corte ha concluso che, poiché la coerenza fiscale è garantita sulla base di una convenzione bilaterale conclusa con un altro Stato membro, tale principio non può essere invocato al fine di giustificare il diniego di una deduzione del tipo in oggetto (21). In altre parole, poiché i Paesi Bassi avevano rinunziato al diritto di tassare le prestazioni pensionistiche nell'ambito del

(21) Causa C-80/94 *Wielockx* [1995] Racc. I-2493, paragrafo 25.

trattato fiscale concluso con il Belgio, essi non potevano pretendere di non essere obbligati a riconoscere una deduzione qualora non fossero in grado di tassare le prestazioni (22).

Le convenzioni fiscali della maggior parte degli Stati membri, come la convenzione richiamata nella causa *Wielockx*, seguono il principio della tassazione rispetto alla residenza, proposto dall'art. 18 del modello di convenzione tributaria concernente il reddito e il patrimonio elaborato dall'OCSE. Il ragionamento della Corte nella causa *Wielockx* si applicherebbe, dunque, anche in tali casi. Sebbene alcuni Stati membri nell'ambito dei negoziati delle rispettive convenzioni cerchino di introdurre il potere impositivo dello Stato d'origine sulle prestazioni pensionistiche dei non residenti, in pratica non tutte le loro convenzioni adottano tale disposizione, di modo che la tassazione delle prestazioni pensionistiche non viene prevista sebbene i contributi siano deducibili. Inoltre, anche se tutte le convenzioni di uno Stato membro dovessero prevedere la tassazione alla fonte delle prestazioni pensionistiche, il non riconoscimento della deducibilità dei contributi versati a enti pensionistici aventi sede in altri Stati membri sarebbe sproporzionato, poiché esistono mezzi meno restrittivi per assicurare la riscossione dell'imposta alla fonte da parte di un ente pensionistico avente sede in un altro Stato membro. Ad esempio, almeno uno Stato membro ha adottato la prassi di concludere accordi direttamente con gli enti pensionistici esteri al fine di garantire il rispetto della propria normativa fiscale. In caso di violazione di quest'ultima, lo Stato membro avrebbe la facoltà di applicare sanzioni appropriate. Inoltre, la modificazione alla proposta direttiva relativa al recupero (23) prevedrebbe misure di assistenza reciproca per il recupero dei crediti fiscali.

(22) È inoltre opportuno notare che, dopo la causa Bachmann, la Corte non ha più accolto casi generali, di ampia portata, in materia di coerenza fiscale, presentati da Stati membri: si vedano in particolare le cause C484/93 *Svensson* [1998] Racc. I-3955; C-107/94 *Asscher* [1996] Racc. I-3089; C-264/96 ICI [1998] Racc. I-4711; C-294/97 Eurowings [1999] Racc. I-7449; C-55/98 *Vestergaard* [1999] Racc. I- 764; C-251/98 *Baars* [2000] Racc. I-2787 e C-35/98 *Verkooijen*, non ancora pubblicata.

(23) La direttiva 76/308/CEE prevede misure di assistenza reciproca per il recupero dei crediti fiscali. Attualmente, tale direttiva si applica esclusivamente ai crediti relativi alle imposte agricole, ai dazi doganali, all'IVA e alle accise. Il 25 giugno 1998 la Commissione ha presentato una proposta per migliorare il funzionamento della direttiva e ne ha ampliato la copertura alle imposte dirette al fine di allinearla alla direttiva 77/799/CEE. È intitolata "Proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la direttiva 76/308/CEE del Consiglio relativa all'assistenza reciproca in materia di ricupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli, dei dazi doganali dell'imposta sul valore aggiunto e di talune accise", COM(1998) 364def. del 25 giugno 1998, GU

La Commissione nota, infine, che una serie di Stati membri, che permettono la deduzione dei contributi ai regimi pensionistici nazionali, ammettono tale deduzione anche per i regimi esteri. Tali Stati membri evidentemente non ritengono che il non riconoscimento della deducibilità sia necessario per proteggere il loro gettito fiscale. Nonostante il sistema di tassazione dei regimi pensionistici di ogni Stato membro debba essere valutato nel proprio contesto, ciò conferma il punto di vista della Commissione che il rifiuto di deduzioni per i contributi ai regimi esteri da parte degli Stati EET o ETT è sproporzionato.

3.4. *Politica sociale e vigilanza prudenziale*

L'ammissibilità dal punto di vista fiscale (cioè l'ammissibilità della deduzione fiscale dei contributi) dei regimi pensionistici da parte degli Stati membri è soggetta a talune condizioni. Tali condizioni possono rispondere ad obiettivi politici ed essere collegate alle modalità applicabili ai regimi coperti dal primo pilastro. Ad esempio, il livello di deducibilità dei contributi relativi a regimi pensionistici aziendali e professionali è spesso calcolato con riferimento ai contributi versati ai regimi del primo pilastro. Di conseguenza, viene stabilito un limite globale per i contributi annualmente deducibili versati sia ai regimi obbligatori sia a quelli aziendali e professionali in modo da garantire che i regimi obbligatori unitamente a quelli aziendali e professionali determinino una pensione non superiore, ad esempio, al 70% dell'ultimo salario percepito.

La Commissione ritiene opportuno distinguere tra due situazioni di massima: la prima concerne i regimi pensionistici ai quali hanno recentemente aderito residenti di uno Stato membro o persone impiegate nel loro territorio, rivolgendosi a enti pensionistici aventi sede in altri Stati membri. La Commissione ritiene che gli Stati membri hanno la facoltà di esigere che tali regimi siano conformi ai requisiti prescritti per gli analoghi regimi nazionali per quanto concerne la natura e il livello delle prestazioni, l'età pensionabile, le caratteristiche dei beneficiari, ecc., come pure le norme di vigilanza prudenziale (in attesa della loro armonizzazione con la proposta direttiva sui fondi pensione) a condizione che tali requisiti siano compatibili con il trattato e, in particolare, che essi perseguano legittimi obiettivi di politica sociale e che non siano sproporzionati nel senso che non determinino una indebita restrizione della libertà di prestare servizi.

C 269 dei 28 agosto 1998, pag. 16, modificata dalla proposta della Commissione COM(1999) 183def. del 7 maggio 1999, GU C 179 del 24 giugno 1999, pag. 6.

La seconda situazione concerne i regimi pensionistici ai quali lavoratori migranti hanno aderito prima di trasferirsi, spesso temporaneamente, nello Stato ospitante. Qualora lo Stato in questione imponesse le proprie condizioni per l'ammissibilità di tali regimi ai fini fiscali, verrebbe indebitamente ostacolato il libero movimento dei lavoratori. I lavoratori migranti sarebbero obbligati, al fine di beneficiare delle facilitazioni fiscali nello Stato ospitante, ad aderire a un nuovo regime che risponda ai requisiti fiscali stabiliti (24). In base al principio dell'equità di trattamento, la deduzione fiscale totale che lo Stato ospitante è obbligato a garantire sarebbe comunque, in genere, limitata alla deduzione concessa a favore dei contributi versati a enti pensionistici nazionali.

La Commissione ritiene, d'altro canto, che i requisiti in materia di vigilanza *prudenziale* non possano giustificare restrizioni *fiscali* nei confronti dei contributi a regimi pensionistici conclusi con enti pensionistici situati in altri Stati membri. Nella causa *Bachmann*, la Corte ha ritenuto che la necessità di assicurare una vigilanza prudenziale non potesse giustificare il rifiuto a riconoscere l'esistenza di contratti che un lavoratore migrante aveva stipulato con assicuratori aventi sede in un altro Stato membro nel periodo in cui egli vi risiedeva. Più in generale, le restrizioni fiscali non costituiscono misure necessarie né appropriate per garantire l'osservanza dei requisiti prudenziali. Gli Stati membri possono utilizzare altri mezzi per assicurarsi che tali requisiti siano rispettati. La recente proposta di direttiva sui fondi pensione prevede le disposizioni necessarie per l'eliminazione delle barriere prudenziali alla gestione transfrontaliera dei regimi pensionistici mediante l'armonizzazione di alcune norme prudenziali di base, il riconoscimento reciproco dei sistemi prudenziali nazionali e l'adozione di un sistema di comunicazione e cooperazione tra le autorità competenti (25).

3.5. *Vigilanza fiscale*

La Corte si è dimostrata riluttante ad accettare argomentazioni a favore di un trattamento differenziato giustificate con la difficoltà di verificare il ri-

(24) La situazione potrebbe essere diversa qualora fosse possibile per il lavoratore di essere trasferito verso un'altra sezione dell'ente pensionistico interessato senza dover rinunziare alla polizza (si veda in appresso).

(25) Le barriere prudenziali per le assicurazioni sulla vita sono state già eliminate dalla direttiva del Consiglio 92/96/CEE del 10 novembre 1992 sul coordinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative concernenti l'assicurazione diretta sulla vita, di modifica delle direttive 79/267/CEE e 90/619/CEE (terza direttiva sull'assicurazione sulla vita), GU L 360, 9 dicembre 1992, pagg. 1-27.

spetto della normativa fiscale nel caso delle situazioni transfrontaliere. Ad esempio, nella causa *Bachmann* la Corte ha respinto l'argomentazione del Belgio secondo cui sarebbe difficile verificare i certificati relativi al versamento dei contributi in altri Stati membri, sottolineando che il Belgio potrebbe ricorrere alla direttiva sull'assistenza reciproca (26) oppure chiedere al contribuente stesso di fornire le prove necessarie. La Corte ha seguito ragionamenti simili anche nella causa Wielockx e in altre ancora (27).

A parere della Commissione, tale giustificazione è qui ugualmente inapplicabile. Tuttavia, gli Stati membri hanno la facoltà di introdurre misure per la salvaguardia della propria normativa fiscale nel contesto dell'erogazione transfrontaliera di prestazioni pensionistiche, in particolare obbligando gli enti pensionistici a fornire talune informazioni.

3.6. *Trasferibilità*

Un problema a sé stante è rappresentato dagli ostacoli di natura fiscale alla trasferibilità del capitale pensionistico. Quando un lavoratore passa ad un nuovo datore di lavoro, situato in un altro Stato membro, sarebbe auspicabile, sia per il lavoratore che per gli enti pensionistici interessati, il trasferimento dal vecchio al nuovo regime pensionistico del capitale pensionistico accumulato. Si noti che, persino all'interno del medesimo Stato membro, il trasferimento del capitale pensionistico accumulato può risultare difficoltoso o addirittura impossibile. Tuttavia, possono presentarsi situazioni transfrontaliere nelle quali la normativa fiscale nazionale viola le disposizioni del trattato in materia di libera circolazione dei lavoratori e/o dei capitali. Una tale situazione potrebbe verificarsi qualora uno Stato che utilizza il sistema EET o ETT tassasse il valore del capitale pensionistico all'atto del trasferimento transfrontaliero, a differenza di un trasferimento all'interno del proprio territorio, e qualora applicasse, nel quadro delle convenzioni fiscali sulla duplice imposizione, il principio dalla tassazione delle prestazioni pensionistiche in base alla residenza. La Commissione esaminerà le norme nazionali che impediscono la trasferibilità transfrontaliera del capitale pensionistico e prenderà le misure necessarie per garantirne l'effettiva conformità alle disposizioni del trattato.

(26) Direttiva del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette (77/799/CEE), GU L 336 del 27 dicembre 1997,pag. 15.

(27) Cause C-80/94 *Wielockx* [1995] Racc. I-2493 e C-250/95 *Futura* [1997] Racc. I-2471. Si veda inoltre la Causa C-420/98 *W.N.* [2000] ECR I-2847, dove la Corte spiega l'articolo 4, paragrafo 1, della direttiva sulla reciproca assistenza.

3.7. *Conclusioni*

Il parere della Commissione sulla situazione giuridica può essere sintetizzato come segue:

gli articoli 39, 43, 49 e 56 del trattato CE garantiscono la libertà di movimento dei lavoratori, la libertà di stabilimento, la libertà di prestare servizi e la libera circolazione dei capitali e proibiscono le restrizioni a tali libertà. Le norme nazionali che condizionano la deducibilità dei contributi versati a regimi pensionistici e di assicurazione sulla vita al fatto che questi siano versati a un ente pensionistico avente sede nel territorio nazionale sono contrarie a tali articoli.

É opportuno distinguere due situazioni: i lavoratori "sedentari" (cioè i lavoratori che rimangono in uno Stato membro) e quelli migranti. Quando cittadini residenti in uno Stato membro aderiscono ad un regime estero lo Stato membro può, conformemente alla normativa comunitaria vigente, pretendere che tale regime soddisfi, per essere ammissibile dal punto di vista fiscale, taluni requisiti relativi alla natura e al livello delle prestazioni, all'età pensionabile, alle caratteristiche dei beneficiari e altri analoghi requisiti che siano proporzionati rispetto ai fini perseguiti. Nel caso di cittadini già affiliati a un regime pensionistico fiscalmente riconosciuto nel loro Stato d'origine che si trasferiscono, spesso temporaneamente, in un altro Stato membro, lo Stato ospitante non può rifiutarsi di riconoscere la deducibilità fiscale dei contributi versati al regime estero con la motivazione che detto regime non soddisfa le proprie norme fiscali.

Di conseguenza, la Commissione ritiene che le norme nazionali che negano un trattamento paritario ai regimi pensionistici gestiti da enti pensionistici aventi sede in altri Stati membri costituiscano una violazione del trattato. Gli Stati membri devono garantire le stesse deduzioni fiscali ai contributi versati a enti pensionistici nazionali e a enti pensionistici aventi sede in altri Stati membri. Allo stesso modo, deve essere garantita la parità di trattamento rispetto a qualsiasi tassa sui rendimenti e in relazione al trattamento fiscale delle prestazioni. La Commissione controllerà le norme nazionali degli Stati membri e prenderà le misure necessarie per garantirne l'effettiva conformità alle libertà fondamentali previste dal trattato CE, compreso il ricorso alla Corte di giustizia, conformemente all'articolo 226 del trattato.

4. La salvaguardia dell'applicazione della normativa fiscale degli Stati membri

4.1. *Introduzione*

In questo capitolo si esaminano le modalità di una migliore applicazione da parte degli Stati membri della loro normativa fiscale nel caso dell'erogazione transfrontaliera di prestazioni pensionistiche. In genere, la normativa fiscale degli Stati membri obbliga gli enti pensionistici nazionali ad informare le autorità fiscali in merito all'erogazione di prestazioni pensionistiche e in taluni casi ad operare una ritenuta alla fonte. Un problema comune degli Stati membri è il timore di non essere propriamente in grado di applicare la loro normativa fiscale qualora permettessero ai propri cittadini residenti di aderire a regimi pensionistici esteri. Essi temono che le loro autorità fiscali non verrebbero informate dell'erogazione delle prestazioni, che i contribuenti potrebbero decidere di non dichiararle, e che di conseguenza l'erogazione transfrontaliera di prestazioni pensionistiche potrebbe favorire l'evasione fiscale. Di conseguenza, in questo capitolo la Commissione esamina le modalità alle quali gli Stati membri possono prendere misure per la salvaguardia dei rispettivi introiti.

4.2. *La direttiva sull'assistenza reciproca*

Quasi tutte le convenzioni fiscali concluse tra Stati membri prevedono l'imponibilità delle prestazioni pensionistiche nello Stato di residenza del pensionato. Lo scambio di informazioni sulle prestazioni erogate dagli enti pensionistici a residenti di un altro Stato membro permetterebbe agli Stati membri di verificare il rispetto degli obblighi fiscali da parte dei propri cittadini residenti. Tali scambi faciliterebbero inoltre la riscossione delle tasse da parte degli Stati membri che esercitano diritti di tassazione alla fonte. Il quadro per un siffatto scambio di informazioni esiste già nella direttiva sull'assistenza reciproca (28) del 19 dicembre 1977.

Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva sull'assistenza reciproca, le competenti autorità degli Stati membri si scambiano ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio. L'articolo 3 della direttiva, intitolato "Scambio automatico", prevede che le autorità competenti degli Stati membri si scambino le informazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, senza che ne sia fatta pre-

(28) Già citata. Vedere anche: causa C-420/98 W.N. [2000] ECR I-2847.

ventiva richiesta, con regolarità, ove si tratti di certe categorie di casi determinati nell'ambito della procedura di consultazione prevista dall'articolo 9. L'articolo 9, paragrafo 1, prevede che hanno luogo, se necessario, delle consultazioni, in seno a un comitato, fra le autorità competenti dell'insieme degli Stati membri e la Commissione, su richiesta di una di dette autorità o della Commissione, nei casi in cui non si tratti di questioni esclusivamente bilaterali. Poiché l'erogazione transfrontaliera di prestazioni pensionistiche comporta questioni che interessano tutti gli Stati membri, un comitato appare come il forum più appropriato a fini di consultazione.

L'articolo 8 della direttiva impone taluni limiti allo scambio di informazioni. In particolare, l'articolo 8, paragrafo 1, prevede che la direttiva non impone l'obbligo di effettuare ricerche o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizza l'autorità competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni né a effettuare tali ricerche, né a raccogliere o a utilizzare dette informazioni per le proprie finalità impositive.

A parere della Commissione, tale disposizione non permette ad uno Stato membro di rifiutarsi di scambiare informazioni con la motivazione che l'informazione non è richiesta a fini fiscali nazionali. Essa indica semplicemente che uno Stato membro non è obbligato a scambiare informazioni che non può raccogliere o utilizzare nemmeno per uso proprio. La Commissione non è al corrente di eventuali impedimenti fondamentali alla raccolta di tali informazioni contenuti nelle normative nazionali. La Commissione conclude che un adeguato sistema di scambio di informazioni potrebbe essere istituito nel settore delle pensioni nel quadro della direttiva.

4.3. *La richiesta di consultazioni nell'ambito del comitato*

La Commissione richiederà che si tengano consultazioni in seno al comitato previsto dall'articolo 9, paragrafo 1 della direttiva sulla reciproca assistenza al fine di concordare misure dettagliate per lo scambio automatico di informazioni sulle pensioni aziendali e professionali. Il comitato dovrebbe affrontare le questioni seguenti:

Lo scambio automatico di informazioni

La Commissione ritiene che uno scambio di informazioni automatico costituisca il modo migliore di salvaguardare gli introiti degli Stati membri e di promuovere gli interessi di un mercato delle pensioni unico e pienamente funzionante. Il Consiglio ha già deciso a favore del principio dello scambio di

informazioni automatico nel settore dei redditi da risparmio (29). L'estensione di tale principio alle pensioni aiuterà a prevenire le distorsioni assicurando il medesimo livello di scambio di informazioni per prodotti comparabili.

Particolari dello scambio di informazioni

L'articolo 9 della direttiva prevede l'applicazione della direttiva mediante la procedura di consultazione. In caso di scambio di informazioni automatico, gli Stati membri prenderebbero quindi essi stessi le misure necessarie per la raccolta delle informazioni dagli operatori di mercato ai fini di detto scambio. Il comitato dovrebbe comunque convenire sui particolari dello scambio di informazioni, in particolare sulle informazioni da comunicare, come pure il formato e la frequenza degli scambi di informazioni. Una prima valutazione da parte della Commissione delle informazioni minime che dovranno essere scambiate comprende i seguenti elementi:

- nome, indirizzo, data e luogo di nascita e, se disponibile, codice fiscale dell'affiliato al regime pensionistico;
- nome e indirizzo dell'ente pensionistico;
- nome e indirizzo dell'erogatore della pensione se diverso dall'ente pensionistico (30);
- numero della polizza;
- la data alla quale matura il diritto a percepire la prestazione pensionistica o, se diversa, la data in cui la pensione sarà pagabile per la prima volta (31);
- l'importo totale dei versamenti effettuati ogni anno dal dipendente e dal datore di lavoro all'ente pensionistico;
- l'importo totale dei versamenti fatti dall'ente pensionistico o, se diverso, dall'erogatore della prestazione pensionistica, e la loro tipologia (periodica o una tantum);
- nome, indirizzo, data e luogo di nascita e, se disponibile, codice fiscale del beneficiario (se diverso dall'affiliato al regime pensionistico).

(29) 2312° riunione del Consiglio - Ecofin - Bruxelles, 26 e 27 novembre 2000.

(30) In genere, le pensioni sono pagate direttamente dal regime o dall'ente. Tuttavia, esse potrebbero essere erogate annualmente da fornitori regolamentati. Sebbene i fornitori possano gestire dei regimi, non sono, essi stessi, assimilabili a regimi o enti.

(31) In taluni Stati membri il pagamento della pensione può essere ritardato fino al momento dell'effettiva cessazione dell'attività lavorativa.

Laddove esiste la possibilità di trasferire il capitale della pensione tra enti pensionistici di Stati membri differenti, gli Stati membri dovrebbero anche scambiarsi informazioni su tali trasferimenti. Inoltre, gli elementi necessari per il calcolo dell'imposta sui rendimenti potrebbero risultare utili a taluni Stati membri.

Il comitato potrebbe valutare se le informazioni debbano essere scambiate tra gli Stati membri sulla base dei dati forniti dagli enti pensionistici o se invece le informazioni debbano essere scambiate direttamente tra l'ente pensionistico e lo Stato membro interessato. Quest'ultima opzione potrebbe risultare meno onerosa per le autorità fiscali.

La Commissione raccomanda che, a fini di compatibilità tecnica, il comitato coordini il proprio operato con i lavori del comitato sui redditi da risparmio, con il prosieguo della relazione del Gruppo ad hoc sulle frodi (32) e con i lavori condotti dall'OCSE in materia di scambio delle informazioni. In tale più ampio contesto, la Commissione valuterà se sia necessario adottare misure legislative e se queste debbano comprendere lo scambio di informazioni sui regimi pensionistici.

La Commissione ritiene che, in un secondo tempo, si potrebbe prendere in considerazione l'ampliamento dello scambio di informazioni ai regimi del terzo pilastro, comprese le assicurazioni sulla vita.

5. Istituzioni pensionistiche paneuropee

La Commissione desidera inoltre sottoporre all'attenzione del Consiglio, del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale una proposta formulata dall'industria, in merito ad istituzioni pensionistiche paneuropee (33). Tale proposta mira a permettere ai dipendenti di società multinazionali di far capo al medesimo fondo pensione indipendentemente dal paese nel quale lavorano. Il principio fondamentale della proposta è che gli Stati membri potrebbero mantenere il loro sistema di tassazione dei regimi pensionistici per i propri cittadini residenti.

---

(32) Il Gruppo ad hoc sulle frodi fiscali è un gruppo di lavoro del Consiglio, che si occupa delle frodi fiscali nel campo dell'imposizione diretta e indiretta.

(33) cfr: "A European Institution for Occupational Retirement Provision (EIORP) - A Single License to enable Multi-Nationals to pool their pension liabilities and assets on a tax neutral basis", European Federation for Retirement Provision, Luglio 2000.

In pratica, l'istituzione pensionistica paneuropea avente sede in uno Stato membro avrebbe differenti sezioni, ciascuna conforme ai requisiti e alle normative fiscali e previdenziali dello Stato nel quale l'affiliato svolge la sua attività lavorativa. Qualora, durante il suo impiego presso una società multinazionale, una persona dovesse proseguire la propria attività lavorativa in un altro Stato membro, continuerebbe a versare i contributi alla medesima istituzione pensionistica paneuropea, ma a una sezione differente.

Il trasferimento da una sezione all'altra dei diritti maturati non sarebbe necessario. Dopo il pensionamento, il lavoratore percepirebbe le prestazioni da ciascuna sezione nazionale in funzione dei diritti acquisiti nell'ambito delle norme nazionali applicabili a tali sezioni.

Nel caso di un'istituzione pensionistica paneuropea potrebbe essere necessario, a fini fiscali, definire quali attività sono allocate a ciascuna sezione nazionale e sono, di conseguenza, soggette alle diverse normative fiscali nazionali. Nella proposta si suggerisce di suddividere le attività tra le varie sezioni conformemente alle obbligazioni pensionistiche secondo la loro ultima valutazione attuariale e di tassarle di conseguenza.

Al fine di preservare gli eventuali legami tra regimi del primo e del secondo pilastro, si potrebbero prendere misure che permettano ai lavoratori dipendenti temporaneamente distaccati in un altro Stato membro di non essere trasferiti immediatamente alla sezione di tale Stato. Essi potrebbero, invece, rimanere per un certo periodo nella sezione del loro Stato membro d'origine, come previsto dalla direttiva 98/49. Tale periodo potrebbe essere determinato in riferimento al periodo per il quale tali lavoratori dipendenti rimangono soggetti alla legislazione di tale Stato ai sensi del regolamento 1408/71.

Inoltre, le istituzioni pensionistiche paneuropee sarebbero conformi alle norme sul versamento e la riscossione delle tasse applicabili nello Stato di lavoro o di residenza. Ad esempio, se lo Stato membro di lavoro o di residenza utilizza un sistema ETT, l'istituzione pensionistica paneuropea verserebbe alle autorità di tale Stato l'imposta sui rendimenti applicabile al fondo e, se del caso, riscuoterebbe alla fonte le tasse sulle prestazioni pensionistiche e fornirebbe informazioni a tale Stato conformemente a quanto concordato con quest'ultimo. Se un pensionato, al momento del pensionamento o in un momento successivo, si trasferisse in uno Stato membro diverso da quello nel quale ha trascorso la sua attività lavorativa, la sua pratica verrebbe trasferita alla sezione relativa a tale Stato membro (se esistesse).

La proposta relativa ad istituzioni pensionistiche paneuropee è stata sviluppata pensando a un unico datore di lavoro e a un piccolo gruppo di Stati partecipanti. Tuttavia non vi sono, in linea di massima, impedimenti per la conclusione di intese più ampie in materia di erogazione transfrontaliera di prestazioni pensionistiche a livello comunitario che coprano diverse società o interi settori aziendali o categorie professionali. Ovviamente, bisognerebbe considerare in dettaglio diverse questioni tecniche.

Il vantaggio delle istituzioni pensionistiche paneuropee suddivise in sezioni nei confronti del sistema basato sullo scambio di informazioni consiste nel fatto che la sezione pertinente dell'ente pensionistico paneuropeo, sebbene soggetta alle norme di controllo dello Stato nel quale ha sede, sarebbe in effetti considerata, ai fini fiscali, come avente sede nel territorio dell'affiliato e applicherebbe le stesse norme e procedure di un ente pensionistico nazionale, comprese le norme concernenti l'applicazione di imposte sui rendimenti o la ritenuta alla fonte. Nel caso della proposta di istituzioni pensionistiche paneuropee gli Stati membri dovrebbero quindi sostenere costi di messa in conformità inferiori (34). Un ulteriore vantaggio della proposta è che dovrebbe essere possibile applicarla senza dover adottare una nuova legislazione fiscale. A tal fine uno Stato membro potrebbe concludere con un'istituzione pensionistica paneuropea un accordo che stabilisce gli obblighi dell'ente, ad esempio, per quanto concerne la comunicazione di informazioni e la riscossione delle tasse.

Si noti che la proposta relativa all'istituzione di enti pensionistici paneuropei e quella relativa al miglioramento dello scambio di informazioni non sono tra di loro incompatibili. Non sarebbe ragionevole aspettarsi che gli enti pensionistici minori adottino il sistema dell'istituzione pensionistica paneuropea data la necessità di applicare la normativa fiscale di più Stati membri. Nel caso degli enti pensionistici minori che erogano prestazioni pensionistiche transfrontaliere, il miglioramento dello scambio delle informazioni costituirebbe comunque un importante passo in avanti per gli Stati membri, anche qualora la proposta di istituire enti pensionistici paneuropei venisse largamente attuata. Di conseguenza, entrambe le opzioni potrebbero essere applicate contemporaneamente. La Commissione invita gli Stati membri a studiare, insieme ad essa, le modalità di attuazione pratica della proposta di istituzioni pensionistiche paneuropee.

(34) Al fine di evitare la duplice imposizione e la restrizione della libertà delle istituzioni pensionistiche paneuropee in materia di prestazione di servizi, è necessario che gli Stati membri assicurino che le sezioni pertinenti delle istituzioni pensionistiche paneuropee siano esenti da ogni imposta sui rendimenti nello Stato membro nel quale hanno sede.

La proposta relativa ad istituzioni pensionistiche paneuropee è stata sviluppata pensando a un unico datore di lavoro e a un piccolo gruppo di Stati partecipanti. Tuttavia non vi sono, in linea di massima, impedimenti per la conclusione di intese più ampie in materia di erogazione transfrontaliera di prestazioni pensionistiche a livello comunitario che coprano diverse società o interi settori aziendali o categorie professionali. Ovviamente, bisognerebbe considerare in dettaglio diverse questioni tecniche.

Il vantaggio delle istituzioni pensionistiche paneuropee suddivise in sezioni nei confronti del sistema basato sullo scambio di informazioni consiste nel fatto che la sezione pertinente dell'ente pensionistico paneuropeo, sebbene soggetta alle norme di controllo dello Stato nel quale ha sede, sarebbe in effetti considerata, ai fini fiscali, come avente sede nel territorio dell'affiliato e applicherebbe le stesse norme e procedure di un ente pensionistico nazionale, comprese le norme concernenti l'applicazione di imposte sui rendimenti o la ritenuta alla fonte. Nel caso della proposta di istituzioni pensionistiche paneuropee gli Stati membri dovrebbero quindi sostenere costi di messa in conformità inferiori (34). Un ulteriore vantaggio della proposta è che dovrebbe essere possibile applicarla senza dover adottare una nuova legislazione fiscale. A tal fine uno Stato membro potrebbe concludere con un'istituzione pensionistica paneuropea un accordo che stabilisce gli obblighi dell'ente, ad esempio, per quanto concerne la comunicazione di informazioni e la riscossione delle tasse.

Si noti che la proposta relativa all'istituzione di enti pensionistici paneuropei e quella relativa al miglioramento dello scambio di informazioni non sono tra di loro incompatibili. Non sarebbe ragionevole aspettarsi che gli enti pensionistici minori adottino il sistema dell'istituzione pensionistica paneuropea data la necessità di applicare la normativa fiscale di più Stati membri. Nel caso degli enti pensionistici minori che erogano prestazioni pensionistiche transfrontaliere, il miglioramento dello scambio delle informazioni costituirebbe comunque un importante passo in avanti per gli Stati membri, anche qualora la proposta di istituire enti pensionistici paneuropei venisse largamente attuata. Di conseguenza, entrambe le opzioni potrebbero essere applicate contemporaneamente. La Commissione invita gli Stati membri a studiare, insieme ad essa, le modalità di attuazione pratica della proposta di istituzioni pensionistiche paneuropee.

(34) Al fine di evitare la duplice imposizione e la restrizione della libertà delle istituzioni pensionistiche paneuropee in materia di prestazione di servizi, è necessario che gli Stati membri assicurino che le sezioni pertinenti delle istituzioni pensionistiche paneuropee siano esenti da ogni imposta sui rendimenti nello Stato membro nel quale hanno sede.

6. Far fronte alla diversità dei sistemi fiscali degli Stati membri

6.1. *Introduzione*

Le differenze tra norme nazionali in materia di deducibilità dei contributi e tassazione delle prestazioni può condurre ad una duplice imposizione dei lavoratori migranti o delle persone che vanno in pensione in un altro Stato membro. Ad esempio, un dipendente potrebbe lavorare in uno Stato membro che concede solo sgravi limitati dei contributi pensionistici ma, andando in pensione, trasferirsi in uno Stato che prevede una tassazione relativamente alta delle prestazioni. Viceversa, tali differenze possono portare anche alla non imposizione. Ad esempio, un altro dipendente potrebbe lavorare in uno Stato membro che accorda generosi sgravi dei contributi e poi, andando in pensione, trasferirsi in uno Stato membro che concede ampi sgravi delle prestazioni pensionistiche, come già accennato al capitolo 2.3.

Si dovrebbe notare che la doppia imposizione costituisce un problema in particolare per la mobilità tranfrontaliera del lavoro e del pensionamento. Ciò non è dovuto alla collocazione della sede di un ente pensionistico in un altro Stato membro, bensì alle differenze esistenti tra le normative fiscali nazionali, e alle modalità di applicazione delle convenzioni fiscali da parte degli Stati membri, i quali adottano, in genere, il modello di convenzione tributaria concernente il reddito e il patrimonio elaborato dall'OCSE, in base al quale un pensionato è imponibile nel suo paese di residenza (ossia di pensionamento) a prescindere dal fatto che i contributi siano o meno stati oggetto di deduzione e dal paese nel quale i contributi sono stati versati. La duplice imposizione è questione che si pone a prescindere dalla localizzazione del fondo.

6.2. *Ampliare l'accettazione del principio EET*

Come illustrato nel capitolo 2, gli Stati membri applicano differenti sistemi di tassazione delle pensioni in termini di imponibilità dei contributi, dei redditi da investimento e dai guadagni in conto capitale degli enti pensionistici e delle prestazioni. Se un maggior numero di Stati membri applicasse lo stesso sistema, si ridurrebbe il fenomeno della duplice imposizione e della mancata imposizione, causato dalla divergenza nei rispettivi regimi.

Undici Stati membri applicano un sistema EET, tre un sistema ETT, mentre due hanno adottato un sistema TEE (35). Se ne può dedurre che, da un

(35) La loro somma e pari a sedici perché la Gerrnania applica sia l'EET che il TEE.

punto di vista pratico, dovrebbe essere più facile cercare di allineare i regimi pensionistici degli Stati membri sulla base del principio EET. Inoltre, grazie al rinvio del pagamento dell'imposta sui contributi versati, il sistema EET incoraggia la creazione di fondi pensione. Il sistema EET contribuisce a far fronte all'invecchiamento demografico poiché riduce le entrate fiscali attuali in cambio di maggiori entrate fiscali in un secondo periodo, quando l'indice di dipendenza demografica sarà molto più sfavorevole.

Si dovrebbe, tuttavia, sottolineare che l'accettazione del principio EET da parte di tutti gli Stati membri non risolverebbe tutti i problemi. Anche tra Stati EET vi sono significative differenze nell'ambito del secondo pilastro a livello di deducibilità dei contributi. Tali differenze riflettono non solo le peculiari preferenze degli Stati membri nella previsione delle loro norme fiscali, ma anche scelte più fondamentali nella struttura dei loro sistemi pensionistici, in particolare le dimensioni relative del primo e del secondo pilastro. Come notato nel paragrafo 3.4, ciò generalmente avrà un impatto sul totale dei contributi deducibili nell'ambito del secondo pilastro.

La Commissione non prevede, dunque, di proporre misure legislative per armonizzare i regimi pensionistici degli Stati membri. Tuttavia, poiché l'allineamento dei regimi dei vari Stati membri al principio EET contribuirebbe a ridurre le discordanze che determinano sia la duplice imposizione che la mancata imposizione, la Commissione ne auspica una più ampia diffusione.

6.3. *Far fronte alla coesistenza di sistemi differenti*

Di conseguenza, è probabile che le differenze tra i regimi dei vari Stati membri permangano ancora a lungo. Di conseguenza, è opportuno studiare misure pratiche per far fronte, in tempi brevi, alla coesistenza di sistemi differenti.

Se un cittadino matura i propri diritti pensionistici in uno Stato TEE e riceve le prestazioni pensionistiche in uno Stato EET, la sua pensione può essere soggetta a duplice imposizione. Egli non ha diritto a sgravi fiscali, oppure soltanto a sgravi ridotti, dei versamenti dei contributi, mentre le sue prestazioni pensionistiche vengono tassate. Alcuni Stati membri hanno introdotto unilateralmente disposizioni per eliminare la duplice imposizione che si verifica in tali casi, in particolare esentando le prestazioni erogate da enti pensionistici esteri ai propri residenti nella misura in cui i contributi non erano deducibili. Ad esempio, la Danimarca e la Svezia hanno disposizioni di questo tipo.

È anche possibile eliminare la duplice imposizione causata dalla divergenza delle normative in materia pensionistica adottando specifiche disposizioni nel quadro di convenzioni sulla duplice imposizione. Gli Stati potrebbero, ad esempio, includere una disposizione in base alla quale le pensioni maturate nello Stato A ed erogate ad un residente dello Stato B possono essere tassate nello Stato B, a condizione che quest'ultimo applichi le esenzioni previste nello Stato A delle quali il soggetto godrebbe se vi risiedesse (36). In virtù di una siffatta disposizione, un lavoratore di uno Stato TEE che al momento del pensionamento si trasferisse in uno Stato EET non verrebbe tassato, poiché la sua pensione sarebbe stata non imponibile nel suo Stato d'origine.

Poiché l'applicazione di norme fiscali divergenti da parte degli Stati membri determina la creazione di ostacoli ingiustificati alle libertà fondamentali istituite dal Trattato discusse sopra, tali ostacoli devono essere eliminati. Le misure per la loro eliminazione potrebbero comprendere l'esenzione unilaterale o soluzioni bilaterali. Il funzionamento delle soluzioni bilaterali potrebbe essere migliorato con l'introduzione di norme per risolvere i conflitti d'interpretazione e di meccanismi per permettere al contribuente di ottenere un trattamento coerente da parte di entrambe le autorità interessate. La Commissione sarebbe pronta ad assistere gli Stati membri ad effettuare uno studio approfondito delle disposizioni esistenti che potrebbero trovare una più ampia applicazione. Successivamente a questo studio bisognerebbe individuare il quadro comunitario adatto per promuovere la loro attuazione. Inoltre si potrebbe prevedere una convenzione multilaterale ai sensi dell'art. 293 del trattato o misure coordinate a livello comunitario.

Le differenze tra norme nazionali possono inoltre portare alla mancata imposizione delle prestazioni, in particolare qualora un cittadino maturi i propri diritti pensionistici in uno Stato EET e fruisca delle prestazioni pensionistiche in uno Stato TEE. In mancanza di norme più uniformi, taluni Stati membri, sebbene favoriscano il principio dell'imposizione in base alla residenza, hanno cercato di risolvere tale problema prevedendo in talune convenzioni l'imposizione alla fonte qualora si prefigurasse una tassazione troppo bassa nello Stato di residenza (37).

---

(36) Una disposizione di questo tipo si trova, ad esempio, nella convenzione fiscale conclusa tra Canada e Stati Uniti.

(37) Ad esempio, la convenzione tra Paesi Bassi e Portogallo prevede un'eccezione alla regola sull'imposizione basata sulla residenza qualora la pensione "non sia tassata al-

7. Conclusioni

La Commissione ritiene che il trattamento discriminatorio delle pensioni e delle polizze assicurative sulla vita concluse con enti pensionistici aventi sede in altri Stati membri costituisca una violazione del trattato. La Commissione controllerà le norme nazionali pertinenti e prenderà le misure necessarie per garantirne l'effettiva conformità alle libertà fondamentali previste dal trattato CE, compreso l'eventuale ricorso alla Corte di giustizia, conformemente all'articolo 226 del trattato.

La Commissione invita il Consiglio, il Parlamento europeo e il Comitato economico e sociale:

- ad esaminare le proposte formulate nella presente comunicazione in merito allo scambio di informazioni, nell'ottica di garantire la corretta applicazione della normativa fiscale degli Stati membri;
- ad esaminare le proposte relative ad istituzioni pensionistiche paneuropee, come illustrato nella presente comunicazione;
- a valutare l'eventualità di una maggiore diffusione del principio EET all'interno dell'Unione Europea;
- e ad esaminare le misure necessarie ad eliminare gli ostacoli ingiustificati al libero movimento dei lavoratori derivanti dalla diversità dei sistemi fiscali applicabili ai regimi pensionistici aziendali e professionali degli Stati membri, in particolare dalla duplice imposizione.

l'aliquota generalmente applicabile ai redditi derivanti da servizi dipendenti prestati da personale a carico, oppure quando meno del 90% dell'importo lordo della pensione o simile ... sia imponibile".

La tassazione delle pensioni transfrontaliere nei paesi comunitari

Gianluigi Bizioli
Università di Bergamo

1. L'occasione offerta dalla surriportata comunicazione relativa alla "eliminazione degli ostacoli fiscali all'erogazione transfrontaliera di pensioni aziendali e professionali" non potrebbe essere più opportuna. Infatti, a Lisbona, nei giorni 1-2 giugno 2001 si celebrerà l'annuale Conferenza della Associazione Europea dei Professori di diritto tributario - EATLP - proprio su questo tema: le relazioni dei paesi membri sono disponibili sul sito *www.eatlp.org.*

Questa comunicazione si aggiunge alla Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alle attività di enti pensionistici per lavoratori autonomi o subordinati [Commissione CE, COM (2000) 507 definitiva, disponibile su *www.europa.eu.int/eur-op*]. L'obiettivo di tale documento è quello di applicare al trattamento tributario dei regimi pensionistici transfrontalieri la "visione moderna" dell'armonizzazione fiscale: un approccio coordinato alle diverse legislazioni nazionali.

Negli Stati membri si annoverano tre categorie principali di regimi pensionistici:

1) i regimi previdenziali pubblici, generalmente obbligatori e basati sul principio di ripartizione;
2) i regimi aziendali e professionali, che sono istituiti unilateralmente da un datore di lavoro o in seguito ad un accordo collettivo tra imprenditori e dipendenti o ad un contratto concluso individualmente o collettivamente tra il/gli imprenditore/i e il/i dipendente/i o i loro rispettivi rappresentanti;
3) i regimi individuali, che prendono (generalmente) la forma di contratti conclusi da privati con imprese di assicurazione sulla vita o altre istituzioni finanziarie.

Poiché la categoria *sub* 1) è coordinata a livello comunitario dal Regolamento 1408/71, la proposta di Direttiva e la suddetta comunicazione sono relative esclusivamente alla seconda categoria ed ai regimi ivi indicati.

2. Da un'analisi comparativa, emerge che i regimi pensionistici aziendali e professionali possono essere soggetti a misure fiscali in tre stadi:

a) *il versamento dei contributi*: quasi tutti gli Stati membri consentono in qualche misura la deducibilità fiscale dei contributi versati, dal datore di lavoro o dal dipendente, agli enti pensionistici nel territorio nazionale, e la maggior parte di essi non considera i contributi versati dal

datore di lavoro come un reddito imponibile del dipendente;

b) *la riscossione dei rendimenti degli investimenti*: diversi Stati membri impongono su tali redditi una c.d. "imposta sui rendimenti" che colpisce gli incrementi di valore maturati;

c) *l'erogazione delle prestazioni pensionistiche*: la maggior parte degli Stati membri tassano le prestazioni pensionistiche, sia quelle erogate periodicamente, sia quelle consistenti in un versamento unico, a livello dei singoli pensionati.

Un primo tipo di problema deriva dal differente regime impositivo degli Stati membri rispetto ai regimi pensionistici. Un lavoratore dipendente potrebbe passare la propria vita lavorativa in uno Stato TEE [Tassazione del versamento di contributi, Esenzione del redito da investimenti e dai guadagni in conto capitale degli enti pensionistici, Esenzione delle prestazioni pensionistiche] ma trasferirsi, una volta pensionato, in uno Stato EET [Esenzione del versamento di contributi, Esenzione del reddito da investimenti e dai guadagni in conto capitale degli enti pensionistici, Tassazione delle prestazioni pensionistiche], nel qual caso sarebbe soggetto ad una duplice imposizione. Al contrario, un lavoratore dipendente potrebbe passare la propria vita lavorativa in uno Stato EET e, da pensionato, trasferirsi in uno Stato TEE, nel qual caso godrebbe di una doppia esenzione.

3. Un secondo fondamentale problema attiene alla compatibilità della struttura e degli effetti dei regimi interni di imposizione pensionistica e le libertà fondamentali, in particolare la libertà di circolazione dei lavoratori (art. 39 ss.). Diversi Stati membri, infatti, non estendono i trattarnenti fiscali di favore previsti a livello nazionale anche ai contributi versati ad enti pensionistici aventi sede in altri Stati membri. Alcuni condizionano tali trattamenti di favore a requisiti diversi da quelli applicabili ai regimi nazionali. Da ultimo, le prestazioni pensionistiche erogate da enti pensionistici aventi sede in altri Stati membri potrebbero essere tassate in misura superiore rispetto alle prestazioni pensionistiche nazionali.

Di talché, i regimi tributari nazionali potrebbero costituire un ostacolo alla circolazione dei lavoratori nella Comunità. Questa situazione deve sussumersi, almeno *prima facie*, nella "normale" fattispecie discriminatoria: la comparazione tra un soggetto residente ed un non residente nello Stato della fonte.

Il caso, in ogni caso, può essere analizzato separatamente dalla prospettiva del lavoratore dipendente [cfr. il caso *Bachmann*, C-204/90, [1992], Raccolta I-249] e dell'impresa erogatrice del "servizio assicurativo" [cfr. il caso *Safir*, C-118/96, [1998], Raccolta I-1919].

In queste fattispecie, la giustificazione del differente trattamento assume una importanza fondamentale. Deve essere adeguatamente accertata la *coe-*

renza fiscale nazionale [cfr. il caso *Bachmann* e il caso *Wielockx*, C- 80/94, [1995], in Raccolta I-2493] nonché le *rationes* di politica sociale alla base di tali regimi. Deve essere altresì considerato che ogni misura restrittiva della libertà di circolazione deve essere "confrontata" con il principio di proporzionalità (art. 5, par. 3, del Trattato CE).

La Commissione ha sollevato anche il problema diametralmente opposto (e complementare) rispetto a questo: l'*home State restriction*, ovvero la possibilità di trasferire in un diverso Stato membro il capitale pensionistico maturato fino all'età-limite della pensione.

Una tale situazione potrebbe verificarsi qualora uno Stato che utilizza il sistema EET o ETT tassasse il valore del capitale pensionistico all'atto del trasferimento transfrontaliero, a differenza di un trasferimento all'interno del proprio territorio, e qualora applicasse, nel *network* delle convenzioni fiscali sulla duplice imposizione, il principio della tassazione delle prestazioni pensionistiche in base alla residenza.

4. In relazione alla impossibilità di applicare le disposizioni tributarie nazionali nel caso si permettesse ai soggetti residenti di partecipare a schemi pensionistici esteri ed alla conseguente (potenziale) situazione di evasione, la risposta della Commissione è fondata sull'applicazione degli strumenti dello scambio di informazioni [Direttiva 19 dicembre 1977, n. 77/799/CEE].

La Commissione è sensibile al rischio connesso all'art. 8 della Direttiva, e per questo conclude che un adeguato meccanismo di scambio di informazioni dovrebbe essere automatico, come previsto nella proposta di Direttiva.

5. La parte finale della comunicazione è basata sulla proposta di istituzioni pensionistiche paneuropee. Questa proposta è diretta a consentire ai dipendenti di società multinazionali di far capo al medesimo fondo pensione indipendentemente dal paese nel quale lavorano. Il principio fondamentale della proposta è che gli Stati membri potrebbero mantenere il loro sistema di tassazione dei regimi pensionistici per i propri cittadini.

6. La Commissione osserva che la soluzione più semplice ai problemi indicati *sub* 2. consiste nell'allineare il regime di tassazione delle pensioni degli Stati membri al sistema EET. Questo sistema, permettendo il rinvio del pagamento dell'imposta sui contributi versati, incoraggia la creazione di fondi pensione. Esso inoltre contribuisce a far fronte all'invecchiamento demografico poiché riduce le entrate fiscali attuali in cambio di maggiori entrate fiscali in un secondo periodo, quando l'indice di dipendenza demografica sarà molto più sfavorevole.

L'introduzione di questo schema non è una "panacea". Significative differenze nella seconda categoria si mantengono nei livelli di deducibilità dei contributi. Ma queste scelte riflettono la struttura fondamentale dei sistemi nazionali pensionistici, in particolare in relazione alla misura (proporzione) della prima e della seconda categoria. Sicché, "la Commissione non prevede ... di proporre misure legislative per armonizzare i regimi pensionistici degli Stati membri".

1B) Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee

The elimination of tax obstacles to the cross-border provision of occupational pensions

1. Introduction

Pensions are an issue of universal concern: for individual citizens who want adequate provision for their retirement; for employers who seek cost-effective pension provision for their employees; and for governments, who throughout the Union are seeking to maintain adequate pension provision in the face of ageing populations.

The potential benefits of better cross-border pension provision are substantial. At present, citizens who take up employment or residence outside their home State are often unable to remain in their existing occupational pension schemes. Around 5.1 million European citizens aged 15 years and over reside in a Member State other than their Member State of origin (1). This figure is increasing, and the enlargement of the EU Union will contribute further to this trend. Impediments to cross-border pension provision may also prevent European businesses from choosing the most effective way of providing pensions for their employees by centralising their pension provision.

It is estimated that around 25% of the Union's active population is covered by an occupational pension scheme. The proportion can be higher than 80% in some countries. The value of the assets held by the Union's pension institutions exceeds 2 000 billion, i.e. it is equivalent to about 25% of the Union's gross domestic product. Funded pension assets as a percentage of gross domestic product vary significantly between Member States, from 95% in the United Kingdom to 5% in France and 2% in Spain (2).

(1) Source: Newcronos database of Eurostat, domain Labour Force Study.

(2) Figures for 1999, source: InterSec Research, OECD.

A fully functioning Single Market for occupational pensions is essential to ensure that citizens are able to exercise their rights to free movement enshrined in the EC Treaty and thus to enhance labour mobility (3).

Furthermore, elimination of tax-obstacles to the cross-border provision of occupational pensions will enable pension institutions (4) to operate with greater efficiency in meeting the needs of workers and employers. It will also make pension institutions more efficient suppliers of capital to the business (market) in their capacity as investors in the economy. More generally, it will contribute to European industry's competitiveness.

The Commission has accordingly taken a number of initiatives on occupational pensions. Following a proposal by the Commission, the Council adopted on 29 June 1998 a Directive on the safeguarding of supplementary pensions, which allows in particular posted workers (5) to remain in their home country supplementary pension schemes (6). On 11 May 1999 the Commission issued its Communication "Towards a Single Market for Supplementary Pensions" (7). In October 2000 the Commission issued a Com-

(3) See the Veil Report, "Report of the High Level Panel on the free movement of persons", presented to the Commission on 18 March 1997, in particular the report on supplementary pensions, which led to the creation of the Pensions Forum.

(4) "Pension institution" is used in this Comrnunication in the sense of "institution for occupational retirement provision" (IORP), as used in the Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the activities of institutions for occupational retirement provision, Brussels, 11.10.2000, COM(2000) 507 final, hereafter called the proposed "Pension Fund Directive".

(5) Posted workers as defined in Regulation 1408/71: See Council Regulation (EC) No 118/97 of 2 December 1996 amending and updating Regulation (EEC) No 1408/71 on the application of social security schemes to employed persons, to self-employed persons and to members of their families moving within the Community and Regulation (EEC) No 574172 laying down the procedure for implementing Regulation (EEC) No 1408/71, OJ L 28, 30.1.1997, pp. 1 - 229, as last.amended by Council Regulation (EC) No 1399/1999 of 29 April 1999, OJ L 164, 30.6.1999, pp.1-5.

(6) Council Directive 98/49/EC of 29 June 1998 on safeguarding the supplementary pension rights of employed and self-employed persons moving within the Community, OJ L 209, 25.7.1998, pp. 0046 - 0049. The Commission's proposal had included an article on the tax treatment of pension contributions, but this was not retained by the Council.

(7) Communication from the Commission "Towards a Single Market for supplementary pensions, results of the Green Paper on supplementary pensions in the single market, Brussels 11.5.1999, COM(l999) 134 final.

munication on safe and sustainable pensions (8) and proposed a Pension Fund Directive designed to allow cross-border pension provision and investment while ensuring adequate prudential supervision (9).

The present Communication supplements the proposed Pension Fund Directive by dealing with the tax aspects of cross-border occupational pension provision in accordance with the principles set out in the Commission Communication of 11 May 1999 it:

- seeks a co-ordinated approach adapted to the diversity of Member States' rules rather than attempting to achieve harmonisation;
- calls for the elimination of unduly restrictive or discriminatory tax rules;
- presents measures to safeguard Member States' tax revenues.

2. Taxation of occupational pensions in the single market

2.1. The three pillars

There are three main categories of retirement provision in the Member States: statutory social security schemes (first pillar), occupational schemes (second pillar) and individual schemes (third pillar). There is no specific Community legislation on the taxation of retirement provisions.

The first pillar consists of statutory schemes, in which participation is generally compulsory for the entire employed or resident population. These schemes are usually financed on a pay-as-you-go basis, where current contributions are used directly to finance pension payments to retired people. These pension benefits are guaranteed by the State and the scheme is usually managed by a public body. At the Community level, Regulation 1408/71 co-ordinates these schemes. Its dual purpose is to avoid double payment of contributions in respect of workers who move from one Member State to another and to ensure that benefits are payable across the European Union to these workers and their survivors by any one Member State corresponding

(8) Communication from the Commission to the Council, to the European Parliament and to the Economic and Social Committee "The Future Evolution Of Social Protection From A Long-Term Point Of View: Safe And Sustainable Pensions", Brussels, 11.10.2000, COM(2000) 622 final.

(9) The proposed Pension Fund Directive, quoted above.

to the worker's contribution and aff1liation history in that Member State and having regard, if necessary, to the worker's contribution and affiliation history in other Member States.

Second pillar schemes may be set up unilaterally by an employer or either as a result of a collective agreement or either a contract agreed individually or collectively between the employer(s) and the employee(s) or their respective representatives. In general, under the second pillar employers and/or employees pay contributions to a pension institution, which invests them. The assets held by the pension institution are used to pay retirement benefits to the members of the scheme. Second pillar pension institutions play a major role in retirement provision in a number of Member States (10).

The third pillar consists of individual schemes, which generally take the form of contracts taken out by individuals, in their personal capacity, with life insurance companies or other financial institutions, although some Member States have personal pension schemes to which both employer and employees contribute.

As this Communication aims at complementing the proposed Pension Fund Directive, it focuses is primarily on the second pillar and the pension institutions covered by that proposal, that is to say, pension institutions which operate on a funded basis and are outside the first pillar social security systems. Nevertheless it will be noted that much of the discussion in this Communication applies equally to third pillar pension and life insurance services.

2.2. The taxation of occupational pensions

There are basically three levels at which occupational pension provision may be subject to tax: on the contributions, on the investment returns and on the payment of benefits.

Contributions

Nearly all Member States allow some degree of tax deduction of employer's and/or employee's contributions to pension institutions within their territories, and most do not treat employer's contributions as taxable income of

(10) Where tbis Comrnunication uses terms as 'pension scheme" and "retirement benefits", such terms should be read as in the proposed Pension Fund Directive, quoted above.

the employee. However, the conditions for tax recognition of schemes vary widely, as does the amount of contributions that are exempted from taxation.

Investment returns

Pension institutions invest the contributions in assets which may generate income and appreciate in value. Most Member States provide for the exemption of any income and capital gains in the hands of pension institutions. Several Member States, however, levy what is often called a "yield tax" on this income.

Benefits

Most Member States tax pension benefits, whether paid periodically or as a lump sum, in the hands of the individual pensioners. However, tax rates and the extent of tax-free allowances vary considerably. A number of Member States tax lump sum payments on more favourable terms or exempt them altogether. Other States do not allow lump sum payments at all.

2.3 Overview of Member States ' systems

Thus, the large majority of Member States have what is described as the EET system (Exempt contributions, Exempt investment income and capital gains of the pension institution, Taxed benefits). Three Member States have the ETT system (Exempt contributions, Taxed investment income and capital gains of the IORP, Taxed benefits), while two Member States operate a TEE system.

The table below summarises the basic approach of the different Member States to the taxation of second pillar pensions (11). There are important differences between Member States in the level of deductibility of contributions and the taxation of benefits. This table provides only a rough overview.

(11) Member States may operate more than one system, especially in an international context.

Table: Overview of occupational pension taxation systems

	EET	ETT	TEE
Belgium	X		
Denmark		X	
Germany	X		X
Greece	X		
Spain	X		
France	X		
Italy		X	
Ireland	X		
Luxembourg			X
Netherlands	X		
Austria	X		
Portugal	X		
Finland	X		
Sweden		X	
United Kingdom	X		

In broad terms the table shows that 11 over 15 Member States have arrangements providing for tax deduction of pension contributions and for taxation of the benefits, with exemption at the level of the fund (EET).

Problems may arise from differences in Member States' tax treatment of occupational pension schemes. For example, an employee may spend his working career in a TEE State but retire to an EET State, in which case he may be subject to double taxation. Conversely, an employee may work in an EET State and retire to a TEE State, which may lead to double non-taxation. Chapter 5 of this Communication explores ways to deal with the diversity of Member States' pension taxation systems.

3. The impact of the fundamental freedoms of the ec treaty

3.1. Introduction

In addition to the problems outlined above, there is at present a more direct tax obstacle to cross-border pension provision and the free movement of workers. Many Member States do not extend the tax relief available domestically to contributions paid to pension institutions established in other

Member States. Some impose conditions on this relief which differ from those applied to domestic schemes. In some cases a higher yield tax is levied on pension institutions located in other Member States. Lastly, benefits received from pension institutions established in other Member States may be taxed more heavily than domestic benefits.

The discriminatory treatment of affiliation to foreign pension institutions is a major obstacle to cross-border pension provision and labour mobility. Two types of situation should be noticed:

- A person who is a scheme member of a pension institution in a Member State moves to another Member State and wishes to stay in the same scheme (12).
- An individual employer or group of employers and the representatives of the employees may wish to make pension arrangements for all employees in different Member States through a pan-European pension institution.

The Commission considers that the EC Treaty obliges Member States to abolish any discriminatory rules. This Chapter sets out the Commission's view of the law on this matter.

3.2. The Treaty freedoms

According to Article 14 of the EC Treaty, the internal market shall comprise an area without internal frontiers in which the free movement of goods, persons, services and capital is ensured in accordance with the provisions of the Treaty. Articles 39, 43, 49 and 56 of the EC Treaty envisage these different freedoms. These articles prohibit discrimination on grounds of nationality, unequal treatment and other restrictions on the free movement of workers, freedom of establishment, and free movement of services and capital.

It is clear from the case law of the Court of Justice that those provisions apply in the areas of pensions and life insurance. For example, in Safir (13)

(12) A special group within this category are posted workers. By virtue of Council Directive 98/49 posted workers (as defined in Regulation 1408/71) have the right to remain within their old scheme in the home State. This Directive is to be fully implemented by Member States by 25.7.2001.

(13) Case C-118/96 Safr [1998] ECR I- 1919.

the Court noted that the provision of insurance constituted a service within the meaning of Article 50 (14) of the Treaty and held that Article 49 of the Treaty precluded the application of national legislation which impeded a provider of such services from actually exercising the freedom to provide them without objective justification. It held further that, in the perspective of a Single Market and in order to enable its objectives to be obtained, Article 49 of the Treaty likewise precluded the application of national legislation which had the effect of making the provision of services between Member States more difficult than the provision of services exclusively within one Member State.

Accordingly, in Safir the Court concluded that a Swedish rule imposing a tax on persons paying premiums to a life insurance company established in another Member State, designed to compensate for the yield tax payable by Swedish institutions, dissuaded individuals from taking out policies with companies not established in Sweden and created an unjustified obstacle to the freedom to provide services contrary to Article 49 of the Treaty (15).

In the earlier case of Bachmann (16) the Court similarly held that Belgian legislation which made the deductibility of pension and life assurance contributions conditional on those contributions being paid to an institution established in that State was in principle contrary to Article 39 and Article 49 of the Treaty, subject to any overriding justification. In addition it held that the legislation obstacled the free movement of workers provided for by Article 39 of the Treaty in so far as it worked to the particular detriment of migrant workers. The latter would often have concluded policies before coming to work in Belgium and switching policies would involve supplementary arrangements and expense.

Given the fundamental freedoms enshrined in the Treaty and their subsequent interpretation by the Court, it is clear that national restrictions which *impede* the payment of pensions and life insurance without objective justification are incompatible with Community law.

In the Commission's view there are no grounds justifying unequal treatment of schemes operated by pension institutions established in other Mem-

(14) This Communication consistently refers to the renumbered Articles.

(15) Case C-118196 Safr [1998] ECR I-l919, paragraphs 26 to 30.

(16) Case C-204/90 Bachmann [1992] ECR I-249.

ber States. The Court has rejected numerous defences put forward by Member States to justify restrictions of the fundamental freedoms. For example, it is clear that the absence of harmonisation of Member States' laws does not prevent the application of the Treaty rights (17). In Eurowings the Court held that a Member State could not impose higher taxation on the leasing of equipment from another Member State compensating for the lower tax rates imposed on the lessor in that State (18). Moreover, a Member State cannot justify discrimination on the ground that its removal will entail a loss of tax revenue (19). Finally, neither the absence of reciprocity by other Member States (20) nor the difficulties in obtaining information may constitute valid defences.

As for as the pension taxation and life insurances are concerned, three issues merit particular attention.

3.3. Fiscal cohesion

In Bachmann the Court accepted that restricting the deductibility of contributions paid to Belgian institutions might be justified by the need to preserve the cohesion of the Belgian tax system. This was based on the Court's assumption that there existed under the Belgian rules a connection between the deductibility of contributions and the liability to tax the sums payable by the insurers under pension and life insurance contracts.

In the next cases the Court clearly highlighted-underlined the scope of the fiscal cohesion principle. In Wielococ the Court held that a Dutch rule which denied a non-resident self-employed person the right, granted to residents, to deduct from taxable income a provision made to a pension reserve, was contrary to Article 43 of the Treaty. The Dutch Government justified justify the denial of the deduction by invoking to the principle of fiscal cohesion laid down in Bachmann. Referring to bilateral conventions entered into by the Netherlands, the Court dismissed that issue:

"the effect of double taxation conventions which ... follow the OECD mod-

(17) Case C-270/83 Avoirfscal [1986] ECR 273, paragraph 23.

(18) Case C-294197 Eurowings, [1999] ECR 1-7449, paragraph 43.

(19) Case C-264/96 ICI [1998] ECR I-4711, paragraph 28.

(20) Case C-270/83 Avoir f scal [19~6] ECR 273, paragraph 26.

el is that the State taxes all pensions received by residents in its territory, whatever the State in which the contributions were paid, but, conversely, waives the right to tax pensions received abroad even if they derive from contributions paid in its territory which it treated as deductible. Fiscal cohesion has not therefore been established in relation to one and the same person by a strict correlation between the deductibility of contributions and the taxation of pensions but is shifted to another level, that of reciprocity of the rules applicable in the Contracting States".

The Court concluded that, since fiscal cohesion was secured by a bilateral convention concluded with another Member State, that principle could not be invoked to justify the refusal of a deduction such as that in issue (21). In other words, as the Netherlands had given surrendered the right to tax pension benefits in their tax treaty with Belgium, they could not claim that they were not obliged to grant a deduction where they were unable to tax the benefits (22).

The large majority of Member States' tax treaties, like the treaty concerned in Wielock~, follow the principle of residence taxation provided for in Article 18 of the OECD Model Tax Convention. The Court's reasoning in Wieloc1~c would therefore apply in such cases. Although a few Member States seek in their treaty negotiations to introduce source State taxing rights over pension benefits paid to non-residents, in practice not all of their treaties make such provision, so that taxing rights over pension benefits are surrendered even though contributions were tax-deductible. Moreover, even if all of a Member State's tax treaties were to provide for source taxation of pension benefits, the refusal of deductibility for contributions paid to pension institutions established in other Member States would be disproportionate as there are less restrictive means of ensuring collection of tax at source by a pension institution established in another Member State. For example, at least one Member State has adopted the practice of entering into arrangements directly with foreign pension institutions in order to ensure compliance with its tax rules. In the event of non-compliance it would be open to the Member State to apply appropriate penalties.

(21) Case C-80/94 Wieloch~ [1995]ECRI-2493, paragraph 25.

(22) It may moreover be noted that, since Bachmann, the Court has not upheld broad and general claims of fiscal cohesion advanced by Member States: see in particular Case C-484/93 Svensson [1998] ECR I-3955, Case C-107/94 Asscher [1996] ECR 1-3089, Case C-264/96 ICI [1998] ECR I-4711, Case C-294/97 Eurowings [1999] ECR I-7449, Case C-55/98 Vestergaard [1999] ECR I-7643, Case C-251/98 Baars [2000]ECRI-2787 and Case C-35/98 Verkooijen, not yet reported.

Moreover, the proposed amendment to the Recovery Directive (23) would provide for mutual assistance for the recovery of tax claims.

The Commission notes finally that a number of Member States which allow deduction of contributions to domestic schemes also allow such deduction to foreign schemes. Such Member States evidently do not consider that a refusal of deductibility is necessary to protect their tax revenues. Although each Member State's pension taxation system should be assessed in its proper context, this confirms the Commission's view that the refusal of deductions for contributions to foreign schemes by EET or ETT States is disproportionate.

3.4. Social policy and prudential supervision

Tax approval (i.e. approval for the purposes of tax deduction of the contributions) of occupational pension schemes by Member States is subject to certain conditions. Such conditions may serve policy objectives and be linked to the arrangements applicable under first pillar schemes. For example, the level of tax deductible contributions to occupational schemes is often calculated by reference to first pillar contributions. Thus, a limit is set for the total annual tax-deductible contributions to both statutory and occupational schemes so as to ensure that statutory schemes taken together with the occupational schemes provide for a pension no higher than, for instance, 70% of final pay.

The Commission considers that it is appropriate to distinguish between two basic situations. The first concerns pension arrangements newly entered into by a Member State's residents or by persons employed within their territory with pension institutions established in other Member States. The Commission considers that Member States are entitled to require that such schemes meet the conditions applied to similar domestic schemes relating

(23) Directive 76/3081EEC provides for mutual assistance for the recovery of tax claims. At present, this Directive only applies to agricultural levies, customs duties, VAT and excise duties. On 25 June 1998 the Commission presented a proposal to improve the functioning of the Directive and extend its scope to direct taxes in order to bring it into line with Directive 77/799/EEC. It is called "Proposal for a European Parliament and Council Directive amending Council Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties and in respect of value added tax and certain excise duties", COM(1998) 364 final, of 25.6.1998, OJ C 269, 28.8.1998, p. 16, as amended by Commission proposal COM(1999) 183 final of 7.5.1999, OJ C 179,24.6.1999, p. 6.

to the nature and level of benefits, the age of retirement, qualifying beneficiaries and so forth, as well as standards of prudential supervision (pending their harmonisation by the proposed Pension Fund Directive), provided that such conditions are consistent with the Treaty, in particular that they serve legitimate social policy aims and that they are not disproportionate in sense that they unduly restrict the freedom to provide services.

The second situation concerns pension schemes already entered into by migrant workers beforecoming, often temporarily, to the host State. If that State were to impose its conditions for tax approval this would unduly restrict the free movement of workers. Migrant workers would be forced, if they wished to benefit from tax advantages in the host State, to join a new scheme meeting the conditions for tax approval (24). Under the equal treatment principle the total tax deduction which the host State is obliged to grant would nevertheless normally be limited to the deduction granted in respect of contributions to domestic pension institutions.

By contrast, the Commission considers that requirements of prudential supervision cannot justify fiscal restrictions on contributions to pension schemes with pension institutions in other Member States. In Bachmann the Court held that the need to ensure adequate prudential supervision did not constitute a ground for refusing to recognise the existence of contracts which a migrant worker concluded with insurers in another Member State while he was resident there. More generally, fiscal restrictions are neither a necessary nor an appropriate means of ensuring that prudential requirements are met. Member States can use other means of ensuring that such requirements are met. The recent proposal for a Pension Fund Directive puts forward the necessary provisions for the removal of prudential barriers to cross-border management of pension schemes by harmonising certain basic prudential rules, establishing mutual recognition of national prudential systems and introducing a system of notification and co-operation between competent authorities (25).

(24) The position might be otherwise if it were possible for the worker to be transferred to another section of the pension institution concerned without terminating his policy: see below.

(25) Prudential barriers for life assurances have already been lifted by Council Directive 92/96/EEC of 10 November 1992 on the co-ordination of laws, regulations and administrative provisions relating to direct life assurance and amending Directives 79/267/EEC and 90/619/EEC (third life assurance Directive), OJ L 360,9.12.1992,ppO001-0027.

3.5. Fiscal supervision

The Court has shown itself reluctant to accept arguments based on the difficulty of verifying compliance with tax laws in the case of cross-border situations as a justification for different treatment. For example, in Bachmann the Court rejected Belgium's argument that it was difficult to check certificates relating to the payment of contributions in other Member States, pointing out that Belgium could have recourse to the Mutual Assistance Directive (26) or indeed could require that the taxpayer provide evidence himself. The Court has followed similar reasoning in Wieloc and other cases (27).

In the Commission's view such justification is equally inapplicable here. However, it is open to Member States to put in place arrangements to safeguard the application of their tax laws in the context of cross-border pension provision, in particular by requiring provision of information by pension institutions.

3.6. Transferability

A separate issue from the tax obstacles to cross-border participation in pension schemes are the tax obstacles to the cross-border transferability of pension capital.

When a worker moves from an employer in a given Member State to an employer in another Member State, it may be desirable, both for the employee and the pension institutions involved, to transfer the accrued pension capital from the old pension scheme to the new one. It should be noted that even in cases of mobility within a Member State transfers of accrued pension capital may be difficult or even impossible. However, there may be cross-border situations where national tax rules are contrary to the Treaty provisions on the freedom of movement for workers and/or the free movement of capital. An example of such a situation could be an EET or ETT State taxing the value of the pension capital upon cross-border transfer, where it would not tax a transfer within its territory, and where it applies the principle of residence

(26) Council Directive of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation (77/799/EEC), OJ 27.12.1977, L 336,p.15.

(27) Case C-80/94 Wieloc~ [1995]ECRI-2493 and Case C-250/95 Futura [1997]ECRI-2471. See also Case C-420/98 W.N. [2000] ECR I-2847, where the Court explains Article 4.1. of the Mutual Assistance Directive.

taxation of pension benefits in its double tax treaties. The Commission will examine national tax rules impeding the cross-border transferability of pension capital and take the necessary steps to ensure effective compliance with the Treaty rules.

3.7. Conclusion

The Commission's view of the legal position can be summarised as follows.

Articles 39, 43, 49 and 56 of the EC Treaty guarantee the free movement of workers, the freedom of establishment, the freedom to provide services and the free movement of capital, and they prohibit restrictions to these freedoms. National rules making the deductibility of pension and life insurance contributions conditional on those contributions being paid to a pension institution established within national territory, are contrary to those Articles.

Two situations should be distinguished: "sedentary" workers (that means workers remaining in a given Member State) and migrant workers. Where citizens residing in a Member State join a foreign scheme the Member State may, according to the community legislation in force, require that the scheme meets conditions for tax approval relating to the nature and level of benefits, age of retirement, qualifying beneficiaries and similar proportionate conditions. In the case of citizens who already belong to a scheme approved for tax purposes in their home State and then move, often temporarily, to another Member State, the host State cannot refuse to grant tax deduction of contributions paid to the foreign scheme on the ground that the scheme does not meet its conditions for tax approval.

Accordingly, the Commission considers that national rules denying equal treatment to pension schemes operated by pension institutions established in other Member States are in breach of the Treaty. Member States must ensure that they grant the same tax deductions for contributions to domestic pension institutions and those established in other Member States. Equal treatment must similarly be granted in relation to any yield tax and in relation to the tax treatment of benefits. The Commission will monitor Member States' national rules and take the necessary steps to ensure effective compliance with the fundamental freedoms of the EC Treaty, including bringing the matter before the Court of Justice on the basis of Article 226 of the EC Treaty.

4. Safeguarding the application of member states tax rules

4.1. Introduction

This chapter considers how Member States can ensure improved application of their tax laws in the case of cross-border pension provision. Usually Member States' tax laws impose an obligation on domestic pension institutions to inform national tax authorities of any payment of pension benefits and in some cases to deduct tax at source. A common concern of Member States is that they might be unable properly to enforce their tax rules if they allowed their residents to participate in foreign pension schemes. They fear that their tax authorities would not be informed of the payment of benefits, that taxpayers might not declare them, and that consequently cross-border pension provision could lead to unlawful evasion of tax. Accordingly, this chapter of the Communication examines ways in which Member States can take measures to safeguard their revenues.

4.2. The Mutual Assistance Directive

Under nearly all tax treaties between Member States pension benefits are taxable in the MS of residence of the pensioner. Exchange of information on benefits paid by pension institutions to residents of another Member State would allow Member States to verify compliance by their residents with their tax obligations. Such exchange would also facilitate collection of tax by Member States exercising source taxing rights. The framework for such information exchange already exists under the Mutual Assistance Directive (28) of 19 December 1977.

Under Article 1 (1) of the Mutual Assistance Directive the competent authorities of the Member States shall exchange any information that may enable them to effect a correct assessment of taxes on income and on capital. Article 3 of the Directive, entitled "Automatic exchange of information", provides that, for categories of cases which they shall determine under the consultation procedure laid down in Article 9, the competent authorities of the Member States shall regularly exchange the information referred to in Article 1 (1) without prior request. Article 9 (1) provides that consultations shall be held, if necessary in a Committee, between the competent authorities of all the Member States and the Commission, at the request of one of those au-

(28) Cited abOVe. SCe alSO CaSe C-420/98 ~N. [2000] ECR I-2847.

thorities or the Commission, when the matters involved are not solely of bilateral interest. Since cross-border provision of pensions involves matters which are of interest to all Member States, a Committee would seem the appropriate forum for consultations.

Article 8 of the Directive imposes certain limits on exchange of information. In particular, 8 (1) provides that the Directive shall impose no obligation to have enquiries carried out or to provide information if the requested Member State would be prevented by its laws or administrative practices from carrying out these enquiries or from collecting or using this information for its own purposes.

In the Commission's view, that provision does not allow a Member State to refuse to exchange information on the grounds that the information is not required for domestic tax purposes. It merely means that a Member State is not obliged to exchange information which it cannot collect or use even for its own purposes. The Commission is not aware of any fundamental impediment in national laws to collection of such information. The Commission concludes that an adequate system of information exchange could be put in place in the area of pensions under the Directive.

4.3. RequestSor Commiffee consultafions

The Commission will request that consultations are held in the Committee provided for by Article 9 (1) of the Mutual Assistance Directive to agree the detailed arrangements for automatic information exchange on occupational pensions. The Committee should address the following issues:

Automatic information exchange

The Commission considers that automatic information exchange is the best means of safeguarding Member States' revenues and promoting the interests of a fully functioning single market in pensions. The Council has already decided upon the principle of automatic information exchange in the area of savings income (29). The extension of that principle to pensions will help prevent distortions by ensuring the same level of information exchange for comparable products.

(29) 231 2th Council meeting - Ecofin - Brussels, 26 and 27 November 2000.

Details of information exchange

Article 9 of the Directive envisages implementation of the Directive through the consultation procedure. This suggests that in the case of automatic information exchange Member States would themselves take the necessary measures for the collection of the information from market operators to allow such exchange. The Committee would nevertheless need to agree on the details of information exchange, in particular the information to be reported and the format and frequency of the information exchanges. The Commission's preliminary assessment of the minimum information which will need to be exchanged is as follows:

- name, address, date and place of birth and, where available, tax identification number of the scheme member;
- name and address of the pension institution;
- name and address of pension provider where different from the pension institution (30);
- number of the policy;
- the date on which the pension entitlement arises or, where different, the date on which the pension first comes into payment (31);
- total payments made each year by the employee and employer to the pension institution;
- total annual payments made by the pension institution, or pension provider where different from the pension institution, and their nature (periodic or lump-sum);
- name, address, date and place of birth and, where available, tax identification number of the beneficiary (if different from the scheme member).

Where the possibility of the transfer of pension capital between pension institutions of different Member States exists, Member States should also exchange information on such transfers. Moreover, the elements necessary for calculation of yield tax may also be useful to certain Member States.

The Committee might wish to consider whether the information should be exchanged between the Member States, based on information provided

(30) Usually, pensions are paid directly by the scheme or institution. I lowever, they may also be paid as annuities by re~ulated providers. While the providers may run schemes they would not be schemes/institutions themselves.

(31) In some Member States payment of the pension can be deferred until after actual retirement.

by the pension institution, or whether the information should be exchanged between the pension institution and the appropriate Member States directly. The latter might be less onerous on taxation authorities.

The Commission recommends that to ensure technical compatibility the Committee co-ordinates its work with that conducted on savings income, the follow-up to the `report of the Ad Hoc Fraud group (32) and the work on information exchange being undertaken in the OECD. In this broader framework the Commission will consider the need for legislative measures, and it will consider the need to incorporate the exchange of information on occupational pensions in these measures.

The Commission considers that at a later stage consideration could be given to extending information exchange to third pillar schemes, including life insurance.

5. Pan-european pension institutions

The Commission also wishes to bring to the attention of the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee a proposal made by industry for pan-European pension institutions (33). This proposal is designed to enable employees of a multinational company to belong to the same pension institution wherever they are employed. The basic principle of the proposal is that Member States would be able to maintain their own approach to the taxation of pension alrangements for residents in their own State.

In practical terms a pan-European pension institution located in one Member State would have different sections, each section complying with the requirements for tax approval and the tax regulations of the State where the member is employed, and its social law. If in the course of his career with the multinational a person were to change his Member State of employment, he would continue to pay contributions to the same pan-European pension institution, but to a different section.

(32) The Ad hoc Working Party on Tax Fraud is a Council working group, dealing with tax fraud in both the indirect and the direct tax areas.

(33) "A European Institution for Occupational Retirement Provision (EIORP) - A Single License to enable Multi-Nationals to pool their pension liabilities and assets on a tax neutral basis", European Federation for Retirement Provision, July 2000.

The transfer of accrued benefits between the different sections would not be necessary. After retirement the worker would receive benefits from each national section in accordance with the rights acquired under the national ru]es applicable to these sections.

In the case of a pan-European pension institution it might be necessary for tax reasons to determine which assets are allocated to each national section and are thus subject to the different national tax rules. The proposal suggests that the assets should be divided between each section in accordance with the corresponding liabilities at the last actuarial valuation, and taxed accordingly.

In order to preserve links which may exist between first and second pillar schemes, arrangements could be made to allow employees on temporary secondment to another Member State not to be transferred immediately to the section for that State. Instead they could remain for a certain period within the section for their Member State of origin, as envisaged by Directive 98/49. That period could be determined by reference to the period for which such employees remain subject to that State's legislation in terms of Regulation 1408/71.

In addition, pan-European pension institutions would comply with the rules on payment and collection of tax applicable in the State of work or residence. For exarnple, if the Member State of work or residence operates an ETT system, the pan- European pension institution would pay the yield tax levied on the fund to the authorities of that State and, where applicable, would also collect tax at source on the benefits and provide information to that State in accordance with the arrangements of that State. Where a pensioner at or after retirement takes up residence in a Member State other than that of his employment, he would be transferred to the section for that Member State (if one existed).

The proposal for pan-European pension institutions was developed with a single employer and a small group of participating States in mind. However, there seems no reason in principle why it could not provide the basis for more general arrangements for cross-border pension provision.within the EU, covering several companies or entire sectors or professions. There would of course be a number of detailed technical issues to be considered.

The advantage of pan-European pension institutions with different sections over information exchange is that the relevant section of the pan-European pension institution, although subject to the supervisory rules of its State

of establishment, would in effect be treated for tax purposes as established in the territory of the scheme member and would apply the same rules and procedures as a domestic pension institution, including rules concerning the application of yield taxes or deduction of tax at source. Member States' compliance costs should therefore be lower under pan-European pension institutions proposal (34). A further advantage of the proposal is that it might be possible to implement it without new tax legislation. To this end a Member State could conclude an agreement with a pan-European pension institution setting out the obligations of the institution in terrns of, for example, the provision of information and the collection of taxes.

It should be noted that the proposal for pan-European pension institutions and the proposed improvement of information exchange are not mutually exclusive. It may be unreasonable to expect smaller pension institutions to operate the pan-European pension institution arrangements given the need to apply the tax laws of different Member States. In the case of smaller pension institutions involved in cross-border pension provision improvement of information exchange would therefore remain an important step forward for Member States, even if the proposal for pan-European pension institutions would be broadly implemented. Accordingly, both avenues could be exploited at the same time. The Commission invites Member States to explore with it how the proposal for pan-European pension institutions could be made operational.

6. Dealing with the diversity of member states' tax arrangements

6.1. Introduction

The differences between the national rules for deductibility of contributions and taxation of benefits may lead to double taxation for migrant workers or persons retiring to another Member State. For example, an employee may work in a Member State which gives only limited relief for pension contributions but retire to a Member State which provides for comparatively full taxation of benefits. Conversely, such differences can also lead to non-taxa-

(34) In order to prevent double taxation and a restriction of pan-European pension institutions' freedom to provide services, it would be necessary for Member States to ensure that the relevant sections of pan- European pension institutions were exempted from any yield taxes levied by the Member States where they were located.

tion. For example, another employee may work in a Member State giving generous relief for contributions and then retire to a Member State which has generous tax arrangements for pension benefits, as noted in chapter 2.3. above.

It should be noted that double taxation is in particular a problem for cross-border labour mobility and retirement. It does not arise from the location of a pension institution in another Member State but from the differences in national tax rules and from the treaty practice of Member States, which mostly follows the OECD Model Tax Convention under which a pensioner is taxable in his country of residence (i.e. retirement) regardless of whether and where his contributions were deducted. Double taxation is an issue wherever the fund is located.

6.2. Broader acceptation of the EET principle

As indicated in Chapter 2 Member States apply different pension taxation systems in terms of whether they tax or exempt contributions, investment income and capital gains of the pension institution, and benefits. If more Member States were to apply the same system this would help to reduce the double taxation and non-taxation arising from the divergence in their systems.

Eleven Member States have an EET system, three have an ETT system, and two have a TEE system (35). This means that in practical terms it is probably easiest to strive for alignment of Member States' pension taxation systems on the basis of the EET principle. Moreover, by providing for a tax deferral on the contributions paid, the EET system encourages the making of retirement provision. The EET system also helps to cope with demographic ageing as it reduces tax revenues today in exchange for higher tax revenues at the time when the demographic dependency ratio will be much more unfavourable.

It should however be emphasised that acceptation of the EET principle by all Member States would not provide a complete solution. Even among EET States there are significant differences under the second pillar in the levels of deductibility of contributions. Such differences reflect not merely the individual preferences of Member States in the design of their tax rules but also more fundamental choices in the structure of their systems of pension provision, in particular the relative size of first and second pillar. As noted in

(35) The total adds up to 16, as Germany applies both the EET and the TEE system.

Paragraph 3.4., this will generally have an impact on the total deductible contributions under the second pillar.

The Commission does not therefore envisage proposing legislative measures to harmonise Member States' pension taxation systems. Nevertheless, as alignment of Member States' systems according to the EET principle would help to reduce the mismatches which lead both to double taxation non-taxation, the Commission would welcome its broader acceptation.

6.3. Dealing with the co-existence of different systems

Accordingly, it is likely that differences between Member States' systems will remain for the foreseeable future. It is therefore useful to explore practical measures to deal with the co-existence of different systems which can be put in practice in the short term.

If a citizen earns his pension in a TEE State and receives it in an EET State his pension may be subject to double taxation. He is granted no or only limited tax deduction of his contributions while his benefits are taxed. Some Member States have unilaterally introduced provisions to eliminate the double taxation arising in such cases, notably by exempting benefits paid. by foreign pension institutions to their residents to the extent that the contributions were not deductible. For example, Denmark and Sweden have provisions of this kind.

It is also possible to eliminate double taxation arising from divergent tax rules on pensions by provisions in double taxation treaties. States could, for example, include a provision stating that pensions arising in State A and paid to a resident of State B may be taxed in State B, but the amount of the pension that would be excluded from taxation in State A if the recipient were a resident of State A shall be exempt from taxation in State B (36). The effect of such a provision would be that if a worker retired from a TEE State to an EET State the EET State would not tax his pension, as his pension would have been exempt in his State of origin.

In so far as the application by Member States of divergent tax rules creates unjustified obstacles to the fundamental Treaty freedoms discussed above, those obstacles must be eliminated. Measures for their elimination could include unilateral relief or bilateral solutions. The functioning of bilater-

(36) A provision of this kind can be found in the Canada-United States taxation treaty.

al solutions could be enhanced by the introduction of rules to resolve conflicts of interpretation and mechanisms to enable the taxpayer to secure consistent treatment by both authorities concerned. The Commission would be prepared to assist Member States in undertaking a detailed study of existing provisions that could find broader application. Subsequently to this study the appropriate Community framework to further their implementation should be identified. Moreover, a multilateral convention pursuant to Article 293 of the Treaty or co-ordinating measures at Community level could be envisaged.

The differences between national rules can also lead to non-taxation of benefits, notably where a citizen earns his pension in an EET State and collects his benefits in a TEE State. In the absence of more uniform rules some Member States, although in principle favouring residence taxation, have sought to resolve this issue by providing in some treaties for source taxation in circumstances where there would be abnormally low taxation in the State of residence (37).

7. Conclusion

The Commission considers that discriminatory tax treatment of pension and life insurance policies concluded with pension institutions established in other Member States is contrary to the fundamental freedoms of the EC Treaty. The Commission shall monitor the relevant national rules and take the necessary steps to ensure effective compliance with the fundamental freedoms of the EC Treaty, including bringing the matter before the Court of Justice on the basis of Article 226 of the EC Treaty.

The Commission invites the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee to:

- examine the proposals made in this Communication on the exchange of information with a view to safeguarding the proper application of Member States' tax rules;
- examine the proposal for pan-European pension institutions as reflect-

(37) For example the Netherlands-Portugal treaty provides an exception to residence taxation where the pension is "not taxed at the generally applicable rate for income derived from dependent personal services, or less than 90% of the gross amount of the pension or similar remuneration ... is taxed".

ed in this Communication;

- consider broader application of the EET principle within the European Union;
- and examine the measures necessary to eliminate unjustified obstacles to the free movement of workers resulting from the diversity of Member States' occupational pension taxation systems, in particular from double taxation.

TAX ASPECTS OF CROSS-BORDER PENSIONS WITHIN THE EC

Gianluigi Bizioli
University of Bergamo

1. The occasion to prepare a brief comment to the above communication on "[t]he elimination of tax obstacles to the cross-border provision of occupational pensions" could be no more opportune. In Lisbon, in fact, on 1-2 June 2001 are going to celebrate the annual Conference of the European Association of Tax Law Professors - EATLP - on the topic of taxation of pensions: reports on internal tax systems are available on www.eatlp.org.

This communication adds to a Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the activities of institutions for occupational retirement provisions [EC Commission, COM(2000) 507 final, available on www.europa.eu.int/eur-op]. In particular, it leads to deepen the tax aspects of cross-border occupational pension provision in the light of the "modern view" of tax harmonisation: to seek a co-ordinated approach to Member States' legislative diversities.

Within the MSs the social security schemes are based on three main pillars:

1) statutory schemes, which generally are compulsory and based on a pay-as-you-go basis;
2) occupational schemes, which are a result of a collective agreement or a contract agreed individually or collectively between employer(s) and the employee(s) or their respective representants;
3) individual schemes, which (generally) are contracts between individuals and financial institutions or life assurance.

Since the point sub 1) is co-ordinated at Community level by Regulation 1408/71, the Proposal of Directive and this communication deal exclusively with the second pillar and the pension institution covered by that proposal.

2. From a comparative survey, it emerges that occupational pension provision may be subjected to tax basically at three levels:

a) on the contributions: nearly all MSs allow some degree of tax deduction of employer's and/or employee's contributions to pension institutions within their territories, an most do not treat employee's contributions as taxable income of the employee;
b) on the investment returns: several MSs levy a "yield tax" on income and appreciation of value produced by the assets in which the contributions are invested;

c) on the paYment of benefits: most MSs tax pension benefits, whether paid periodically or as a lump sum, in the hands of the individual pensioners.

A first kind of problems raises from the differences in MSs' tax treatment of occupational pension schemes. An employee may spend his working career in a TEE State [Taxed contributions, Exempt investment income and capital gains of the pension institution, Exempt benefits] but retire to an EET State [Exempt contributions, Exempt investment income and capital gains of the pension institution, Taxed benefits], in which case he may be subject to double taxation. Conversely, an employee may work in an EET State and retire to a TEE State, which may lead to double non-taxation.

3. A second relevant problem arises about the compliance of the structure and the effects of the internal schemes of taxation of occupational pensions and the fundamental freedom, free movement of workers particularly (Article 39 ff.). Many MSs, in fact, do not extend the tax relief available domestically to contributions paid to pension institutions established in other MSs. Some imposes conditions on this relief which differ from those applied to domestic schemes. Lastly, benefits received from pension institutions established in other MSs may be taxed more heavily than domestic benefits. Thus, national tax schemes might constitute an obstacle to the movement of the workers within the Community. These cases appear to be considered, at least prima facie, within the "normal" discrimination test: the comparability of a resident and a non resident in the host State, i.e. in the source State.

The case, however, could be separately analysed from a worker perspective [see the Bachmann case, C-204/90, Bachmann, [1992], ECR I-249] and from an undertakings perspective [see the Safir case, C- 118/96, [1998], ECR I-l919].

In such cases, justifications to the different treatment assume a deep importance. It should be closely examined the internal tax coherence [see, Bachmcmn case and case C-80/94, Wielockx, [1995], ECR I- 2493] as well as the rationes of the social policy. It should be considered, however, that any restrictive measures to the freedom of movement have to be challenged with the principle of proportionality (Article 5, par. 3, EC Treaty).

The Commission, however, has raised also the revase problem - which is considaed under the home State restriction test - affecting the possibility to transfer the accrued pension capital from the old pension scheme to the new one in another MS.

An example of such a situation could be an EET or ETT State taxing the value of the pension capital upon cross-border transfer, where it would not tax a transfer within its territory, and where it applies the principle of residence taxation of pension benefits in its double tax treaties.

4. In order to the impossibility to enforce their tax rules if they allowed their residents to participate in foreign pension schemes and the consequently hypothetical unlawful evasion of tax, the Commission's reply is properly based on the application of the mutual assistance instruments [Directive 19 December 1977, n. 77/799/EEC].

The Commission foresees the risk linked to Article 8 of the Directive, so it concludes that an adequate system of information exchange could be put in place in the area of pension under the Proposal of Directive.

5. The last part of the communication relates to a proposal for pan-European pension institutions. This proposal is designed to enable employees of a multinational company to belong to the same pension institution wherever they are employed. The basic principle of the proposal is that MSs would be able to maintain their own approach to the taxation of pension arrangements for residents in their own State.

6. The Commission comment that the easiest solution to problems indicate sub 2. is the alignment of MSs' pension taxation systems on the basis of the EET principle. This system, providing for a tax deferral on the contributions paid, encourages the making of retirement provision. It also helps to cope with demographic ageing as it reduces tax revenues today in exchange for higher tax revenues at the time when the demographic dependency ratio will be much more unfavourable.

The acceptation of this scheme would not provide a complete solution of the problems. Significant differences under the second pillar in the levels of deductibility of contributions also exist.

But these choices reflect the fundamental structure of the national systems of pension provision, in particular the relative size of first and second pillar.

Thus, "the Commission does not ... envisage proposing legislative measures to harmonise MSs' pension taxation system".

Sezione IV - Appunti e rassegne

Section IV - Notes and surveys

Alcune implicazioni della sentenza *Centros* ovvero sulla compatibilità dell'istituendo regime CFC italiano con il diritto comunitario (1)

Carmine Rotondaro

SOMMARIO: **1.** La sentenza *Centros*: contenuto e rilevanza fiscale - **2.** CFC e Diritto comunitario: precedenti approfondimenti della dottrina internazionale - **3.** Il caso della non inclusione di Stati comunitari nella lista di Stati e territori a regime fiscale privilegiato - *3.1.* Analisi della nuova disciplina alla luce della direttiva «madre-figlia» - *3.2.* Il problema attinente alla libertà di stabilimento - *3.3.* Ingiustificabilità della misura restrittiva - **4.** Il caso dell'inclusione di Stati comunitari nella lista di Stati e territori a regime fiscale privilegiato.

1. La sentenza *Centros*: contenuto e rilevanza fiscale

La decisione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 9 marzo 1999, in causa C-212/97 (*Centros*) rappresenta indubbiamente un punto d'arrivo ed un momento ricognitivo per quanto riguarda l'elaborazione del supremo organo di giustizia comunitaria in tema di compatibilità di misure nazionali antielusive con il principio della libertà di stabilimento a titolo secondario di cui all'art. 43 del Trattato di Roma (come modificato dal Trattato di Amsterdam). In questa sentenza, i principi già espressi a riguardo dalla Corte nella sua precedente giurisprudenza sono ripresi e postulati in termini generali e di principio. All'affermazione della generale ammissibilità di misure nazionali anti-abuso suscettibili di tradursi in una restrizione della libertà di stabilimento nella Comunità, la Corte fa seguire la determinazione e specificazione delle circostanze e requisiti cui tale ammissibilità appare subordinata.

(1) Testo della relazione pronunciata dall'autore al Convegno di Studi su "Sede del soggetto ed imposizione fiscale" organizzato a Roma il 14 aprile 2000 dall'Università di Roma-"La Sapienza" e da questa Rivista. La presente relazione riprende parzialmente le argomentazioni proposte e le conclusioni raggiunte nel mio precedente contributo "Note minime in tema di compatibilità dei regimi CFC con il diritto comunitario. Alcune riflessioni sul caso italiano" pubblicato in Riv. Dir. Trib., 2000, I, pagg. 517 e ss.

Tale precisazione, generale e sistematica, dei limiti entro cui le finalità ed esigenze antielusive possono giustificare restrizioni alla libertà di stabilimento assurge ad importanza fondamentale ai fini della verifica della compatibilità con il Trattato di Roma di misure anti-elusione fiscale adottate o adottande nell'ordinamento italiano. In particolare, la specificazione dei suddetti requisiti fornisce il metro in base al quale misurare la compatibilità con il diritto comunitario dell'erigenda disciplina CFC italiana. Sotto tale particolare profilo ed a questi fini, ci si soffermerà, in questo scritto, ad analizzare la sentenza *Centros* nel quadro della precedente giurisprudenza della Corte di giustizia.

Nella fattispecie oggetto della decisione della Corte, due coniugi, cittadini danesi residenti in Danimarca (i signori B.) avevano, il 18 maggio 1992, costituito, nel Regno Unito, la società *Centros* Ltd nella forma di una «private limited company» (2) con capitale sociale pari a 100 sterline inglesi, mai liberato né messo a disposizione della società. Tale capitale risultava ripartito in due quote sociali, rispettivamente detenute dal signor e dalla signora B. La signora B. ricopriva la carica di amministratore della *Centros*; la sede della società era situata nel Regno Unito, con domicilio presso un amico del signor B. La *Centros* non aveva svolto alcuna attività sin dalla sua costituzione.

Nell'estate 1992, la signora B. richiese alla competente autorità amministrativa danese (3) la registrazione di una succursale della *Centros* in Danimarca. Tale autorità rifiutava la registrazione, principalmente in base all'argomentazione secondo cui la *Centros*, che non esercitava alcuna attività commerciale nel Regno Unito, intendeva in realtà costituire in Danimarca non una succursale, bensì una sede principale, eludendo le norme nazionali relative, in particolare, alla liberazione di un capitale minimo, fissato a 200 000 corone danesi dalla L. 886 del 21 dicembre 1991. Avverso tale rifiuto, la *Centros* si avvaleva dei rimedi giurisdizionali impugnativi e, successivamente, di gravame a sua disposizione, lamentando la violazione della legge sulle società a responsabilità limitata (4), ai

(2) Si noti che ai sensi della relativa normativa del Regno Unito, tale tipologia societaria non è assoggettata ad alcun requisito relativo alla costituzione e alla liberazione di un capitale sociale minimo.

(3) Lo *Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*.

(4) L'*anpartsselskabslov*, in lingua danese.

sensi della quale (5) le società a responsabilità limitata e le società straniere di forma giuridica analoga domiciliate in uno Stato membro delle Comunità europee possono esercitare un'attività in Danimarca per il tramite di una succursale.

Nel procedimento innanzi alla Corte di Giustizia, la *Centros* sosteneva di soddisfare i requisiti ai quali la legge sulle società a responsabilità limitata assoggetta la registrazione di una succursale di una società straniera. Essendo essa stata legalmente costituita nel Regno Unito, essa avrebbe il diritto di costituire una succursale in Danimarca, in forza del combinato disposto degli artt. 52 e 58 del Trattato di Roma (*ante* Trattato di Amsterdam). L'amministrazione danese resistente (*Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*), invece, riteneva, da parte sua, che il rifiuto di registrazione non fosse contrario agli artt. 52 e 58 del Trattato, in quanto l'apertura della succursale in Danimarca appariva come un mezzo per eludere la normativa nazionale relativa alla costituzione e alla liberazione di un capitale minimo. Il rifiuto di registrazione sarebbe inoltre stato giustificato dalla necessità di tutelare i creditori, pubblici o privati, e i contraenti, e, ancora, dalla necessità di lottare contro la bancarotta fraudolenta.

L'iter logico seguito dalla Corte nel risolvere la controversia si snoda attraverso l'analisi di due distinte questioni. Da una parte, quella relativa all'applicabilità degli artt. 52 e 58 del Trattato, dall'altra quella, logicamente e giuridicamente distinta, se (ed in che misura) uno Stato membro possa, sempre alla stregua delle testé citate disposizioni, adottare misure atte a impedire che, in presenza delle possibilità offerte dal Trattato, i suoi cittadini tentino di sottrarsi abusivamente all'impero della propria legge nazionale.

Con riferimento alla prima questione, la Corte europea afferma, innanzitutto, *ex professo*, come il diniego, da parte delle autorità amministrative di uno Stato membro, di registrare la succursale di una società avente sede in un altro Stato membro sia contrario alla libertà di stabilimento ed integri, di conseguenza, gli estremi delle restrizioni vietate dal primo paragrafo dell'art. 43 del Trattato (post Trattato di Amsterdam). A questo proposito, «occorre - secondo la Corte - ricordare che la libertà di stabilimento riconosciuta dall'art. 52 del Trattato ai cittadini comunitari comporta per questi ultimi il diritto di accedere alle attività non salariate e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese alle stesse condizioni definite dalla legislazione del Paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini. Inoltre, l'art. 58 equipara alle persone fisi-

(5) Art. 117.

sensi della quale (5) le società a responsabilità limitata e le società straniere di forma giuridica analoga domiciliate in uno Stato membro delle Comunità europee possono esercitare un'attività in Danimarca per il tramite di una succursale.

Nel procedimento innanzi alla Corte di Giustizia, la *Centros* sosteneva di soddisfare i requisiti ai quali la legge sulle società a responsabilità limitata assoggetta la registrazione di una succursale di una società straniera. Essendo essa stata legalmente costituita nel Regno Unito, essa avrebbe il diritto di costituire una succursale in Danimarca, in forza del combinato disposto degli artt. 52 e 58 del Trattato di Roma (*ante* Trattato di Amsterdam). L'amministrazione danese resistente (*Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*), invece, riteneva, da parte sua, che il rifiuto di registrazione non fosse contrario agli artt. 52 e 58 del Trattato, in quanto l'apertura della succursale in Danimarca appariva come un mezzo per eludere la normativa nazionale relativa alla costituzione e alla liberazione di un capitale minimo. Il rifiuto di registrazione sarebbe inoltre stato giustificato dalla necessità di tutelare i creditori, pubblici o privati, e i contraenti, e, ancora, dalla necessità di lottare contro la bancarotta fraudolenta.

L'iter logico seguito dalla Corte nel risolvere la controversia si snoda attraverso l'analisi di due distinte questioni. Da una parte, quella relativa all'applicabilità degli artt. 52 e 58 del Trattato, dall'altra quella, logicamente e giuridicamente distinta, se (ed in che misura) uno Stato membro possa, sempre alla stregua delle testé citate disposizioni, adottare misure atte a impedire che, in presenza delle possibilità offerte dal Trattato, i suoi cittadini tentino di sottrarsi abusivamente all'impero della propria legge nazionale.

Con riferimento alla prima questione, la Corte europea afferma, innanzitutto, *ex professo*, come il diniego, da parte delle autorità amministrative di uno Stato membro, di registrare la succursale di una società avente sede in un altro Stato membro sia contrario alla libertà di stabilimento ed integri, di conseguenza, gli estremi delle restrizioni vietate dal primo paragrafo dell'art. 43 del Trattato (post Trattato di Amsterdam). A questo proposito, «occorre - secondo la Corte - ricordare che la libertà di stabilimento riconosciuta dall'art. 52 del Trattato ai cittadini comunitari comporta per questi ultimi il diritto di accedere alle attività non salariate e al loro esercizio, nonché la costituzione e la gestione di imprese alle stesse condizioni definite dalla legislazione del Paese di stabilimento nei confronti dei propri cittadini. Inoltre, l'art. 58 equipara alle persone fisi-

(5) Art. 117.

che aventi la cittadinanza degli Stati membri le società costituite conformemente alla legislazione di uno Stato membro e aventi la sede sociale, l'amministrazione centrale o il centro d'attività principale all'interno della Comunità» (6). Da quanto sopra deriva, secondo la sentenza qui in commento, che queste società hanno il diritto di svolgere la loro attività in un altro Stato membro, mediante una agenzia, succursale o filiale, servendo la localizzazione della loro sede sociale, della loro amministrazione centrale o del loro centro di attività principale a determinare, al pari della cittadinanza delle persone fisiche, il loro collegamento all'ordinamento giuridico di uno Stato.

Nell'affrontare la seconda delle questioni delineate sopra, la Corte, richiamandosi alla sua precedente giurisprudenza (7), riconosce in termini generali il diritto degli Stati membri di adottare misure volte ad impedire comportamenti elusivi, abusivi o fraudolenti dei loro cittadini. Affinché, tuttavia, tali misure possano ritenersi compatibili con la libertà comunitaria di stabilimento in quanto giustificate ai sensi dell'art. 46 del Trattato (8), la sentenza (9), come già accennato sopra, postula il ricorrere di taluni requisiti. Specificamente, le misure restrittive della libertà di stabilimento, dettate da intenti antielusivi, sono giustificate quando:

(6) Sentenza *Centros* del 9 marzo 1999, causa C-212/97, punto 19.

(7) Vedi sentenza *Centros* del 9 marzo 1999, causa C-212/97, punto 24 e la giurisprudenza ivi richiamata: nel settore della libera prestazione dei servizi, sentenze 3 dicembre 1974, causa 33/74, *Van Binsbergen*, Racc. pag. 1299, punto 13; 3 ottobre 1993, causa C-148/91, *Veronica Omroep Organisatie*, Racc. pag. I-487, punto 12, e 5 ottobre 1994, causa C-23/93, *TV 10*, Racc. pag. I-4795, punto 21; in materia di libertà di stabilimento, sentenze 7 febbraio 1979, causa 115/78, *Knoors*, Racc. pag. 399, punto 25, e 3 ottobre 1990, causa C-61/89, *Bouchoucha*, Racc. pag. I-3551, punto 14; in materia di libera circolazione delle merci, sentenza 10 gennaio 1985, causa 229/83, *Leclerc e a.*, Racc. pag. 1, punto 27; in materia di previdenza sociale, sentenza 2 maggio 1996, causa C-206/94, *Paletta*, Racc. pag. I-2357, punto 24; in materia di libera circolazione dei lavoratori, sentenza 21 giugno 1988, causa 39/86, *Lair*, Racc. pag. 3161, punto 43; in materia di politica agricola comune, sentenza 3 marzo 1993, causa C-8/92, *General Milk Products*, Racc. pag. I-779, punto 21; in materia di diritto societario, sentenza 12 maggio 1998, causa C-367/96, *Kefalas e a.*, Racc. pag. I-2843, punto 20.

(8) L'art. 46 del Trattato recita come segue: «Le prescizioni del presente capo e le misure adottate in virtù di queste ultime lasciano impregiudicata l'applicabilità delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative che prevedano un regime particolare per i cittadini stranieri e che siano giustificate da motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica».

(9) *Centros*, punto 34.

1) si applicano in modo non discriminatorio;
2) sono giustificate da motivi imperativi di interesse pubblico;
3) sono idonee a garantire il conseguimento dello scopo perseguito, e
4) non vanno oltre quanto necessario per il raggiungimento di questo.

In questo modo la decisione qui in commento, ponendosi allo sbocco di un una precedente giurisprudenza comunitaria sul punto (10), sancisce, già a livello teorico e sistematico, un modello interpretativo ed applicativo della norma di cui all'art. 46 del Trattato. Proprio nella statuizione di questo paradigma interpretativo ed applicativo principalmente risiedono, a mio avviso, l'utilità ed il rilievo fiscali della sentenza *Centros*. La specificazione della norma generale di cui all'art. 46 del Trattato, che in questa pronuncia si rinviene, si risolve nella proposizione di criteri più puntuali e definiti alla luce dei quali testare l'ammmissibilità, in punto di diritto comunitario, di disposizioni tributarie nazionali limitative della libertà di stabilimento. Ed appunto alla luce di tali criteri si analizzerà, nel prosieguo di questo scritto, la compatibilità con il diritto comunitario dell'erigenda disciplina CFC italiana di cui al futuro art. 127-*bis* Tuir (11).

2. CFC e Diritto comunitario: precedenti approfondimenti della dottrina internazionale

Il problema generale della compatibilità dei regimi CFC (12) con il diritto comunitario è già stato oggetto di studio da parte della dottrina

(10) CGCE 31 marzo 1993, causa C-19/92 Dieter *Kraus c. Land Baden-Württemberg*, in Racc. pag. I-1663, punto 32, e CGCE, 30 novembre 1995, causa C-55/94 *Gebhard c. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, in Racc. pag. I-4165, punto 37,

(11) Nel testo del presente lavoro, tutti i riferimenti ed i rinvii operati all'istituendo art. 127-*bis* Tuir devono intendersi come effettuati all'art. 1 del disegno di legge n. 7184 nella versione testuale alla data del 4 ottobre 2000 giorno della sua approvazione dalla Camera dei deputati.

(12) La materia dei regimi CFC in genere ha ricevuto un notevole livello di approfondimento da parte della dottrina tributaria estera. Senza pretesa di completezza, si propongono qui di seguito alcuni titoli attinenti a Paesi europei. Oltre al lavoro monografico di D. SANDLER, *Tax treaties and Controlled Foreign Company Legislation. Pushing the boundaries*. Kluwer Law International, L'Aia, Londra, Boston, 1998, quello comparativo, più risalente di B.J. ARNOLD, J. LI, D. SANDLER: *Comparison and assessment of tax treatment of foreign-source income in Canada, Australia, France, Germany and the United States*, working paper (1996), si vedano i seguenti contributi.

internazionale, con riferimento ad altri ordinamenti. Per quanto, in particolare, riguarda la Francia, già in prese di posizioni abbastanza risa-

DANIMARCA. B.D. PEDERSEN, *Denmark: Controlled Foreign Companies Legislation*, European Taxation 1995, pag. 313. CH. EMMELUTH, *Denmark enacts new CFC regime with amendments*, International Tax Report July 1995, pag. 1. CH. EMMELUTH, *Denmark sets up new CFC law and anti-avoidance measures*, International Tax Report January 1995, pag. 5. K.E. KRIEGBAUM, *Denmark changes ground rules on international taxation*, Tax Planning International August 1995, pag. 10. H. MELDGAARD, *Denmark gets tough on outbound corporate tax planning structures: the group taxation regime restricted, CFC rules and new corporate residence test introduced*, Intertax 1995, pag. 446.

FINLANDIA. J. MÄKELÄ, *Finland, now EU member seeks new business with CFC and dividend laws*, Journal of International Taxation 1995, pag.167.

FRANCIA. P. DIBOUT, *Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté Européenne*, Droit Fiscal Juris Classeur Périodique 1998, pag. 1475. P. DIBOUT, *La compatibilité de l'article 209B du CGI avec les conventions fiscales internationales en question*, Juris Classeur Périodique Édition Entreprise 1997, pag. 375. P. DIBOUT, *La compatibilité de l'Article 209 B du CGI avec les conventions fiscales internationales en question. Réflexions à propos d'une contrariété de jurisprudences*, Droit Fiscal Juris Classeur Périodique 1997, pag. 600. P. DIBOUT, *Rupture d'égalité ou rétroactivité de la loi fiscale. L'article 209B réformé du CGII entre Charybde et Scylla*, Droit Fiscal Juris Classeur Périodique 1994, pag. 473. P. DIBOUT, *L'article 209B du C.G.I. est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire?*, Droit Fiscal Juris Classeur Périodique 1990, pag. 1485. P.J. DOUVIER, *CFC legislation. An analysis of Article 209B. The net widens?*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1995, pag. 401. P.J. DOUVIER, *L'article 209 B du CGI et ses limites d'application*, Bulletin Fiscal 1991, pag. 622. P. ROYOU, M.-P. HOO, *Statement of practice on CFC rules of 17 April 1998*, European Taxation 1998, pag. 354. P. LEFEVRE-PÉARON, *French CFC rules – new guideline*, Tax Planning International 1998, pag. 3. P.S. THILL, E. MILHAC, *French CFC regime examined*. Tax Notes International 1997, pag. 779. P.J. DOUVIER, D. BOUZORAA, *Compatibility of CFC rules with tax treaties: Lower Courts reach conflicted conclusions*, Europen Taxation 1997, pag. 103.

GERMANIA. A.J. RÄDLER, Lausterer, M.; Blumenberg, J., *Tax abuse and EC law*, EC Tax Review 1997, pag. 86. W. HAARMANN (ed.), *Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht* (1994). S. KÖHLER, *Die Steuerpolitik der deutschen internationalen Unternehmung im Einflussbereich der Hinzurechnungsbesteuerung* (1994).

PAESI BASSI. P.H.M. FILIPSEN, F.P.G. PÖTGENS, *Franse CFC-wetgeving en Nederlandse holdings*, Internationaal Belasting Bulletin June 1998, pag. 5.

PORTOGALLO. F. DE SOUSA DA CAMARA, *CFC taxation*, European Taxation 1996, pag. 21.

REGNO UNITO. L. SECULLAR, *United Kingdom: Proposed Changes to CFC Legislation*, European Taxation 1998, pag. 100. M. CLAYSON, *The impact of European law and treaty relief on the UK controlled foreign companies rules*, Intertax 1998, pag. 326. R. TAYLOR, *New draft CFC legislation in the United Kingdom*, Tax Planning International January 1998, pag. 3. J. SCHWARZ, *Controlled foreign companies and tax treaties*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1997, pag. 553.

SPAGNA. S. RAVENTOS, *CFC provisions introduced*, European Taxation 1995, pag. 164.

SVEZIA. P. SUNDGREN, *Controlled foreign company (CFC) Legislation in Sweden*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1990, pag. 400.

lenti (13), la dottrina si era confrontata anche con la problematica specifica della conformità della disciplina CFC con la libertà di stabilimento. Il giudizio di conformità espresso da alcuni autori, si fondava tuttavia su ragioni [quali soprattutto l'esclusiva applicazione del principio della libertà di stabilimento al Paese di destinazione piuttosto che a quello d'origine (14)] ormai chiaramente ed esplicitamente superate dalle successive elaborazioni della Corte (15).

---

(13) P. DIBOUT, *L'article 209 B du CGI est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire?*, in Droit fiscal, 44/1990, pagg. 1485 e ss. e *Rupture d'égalité ou rétroactivité de la loi fiscale*, in Droit fiscal, 11/1994; and Pierre-Jean Douvier, *L'article 209 B du CGI et ses limites d'application*, in Bulletin Fiscal, 11/1991, pagg. 622 e ss..

(14) P. DIBOUT, in *L'article 209 B du CGI est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire?* cit., si esprime come segue. Est-ce dire cependant que la liberté d'établissement pourrait être utilement invoquée devant le juge de l'impôt français par une entreprise française contestant l'application à son encontre par le fisc de l'article 209 B? En principe, cette question appelle une réponse plutôt négative. La liberté d'établissement autorise certes une entreprise française à s'établir par le biais d'une filiale, par exemple dans la zone franche de Dublin. L'exercice de cette liberté ne s'apprécie cependant que par rapport à la législation et aux pratiques du pays d'établissement et non à celles du pays d'origine.

Le pays d'établissement doit assurer un traitement non discriminatoire en respectant l'égalité des droits et des contraintes avec ses ressortissants faute de quoi l'entreprise concernée pourra saisir le juge de ce pays pour faire respecter le Traité de Rome.

Il n'existe pas de limite, en revanche, dans les textes des articles 52 ou 58, aux prérogatives du pays d'origine de l'entreprise en question. Si, pour reprendre l'exemple évoqué ci-dessus, les autorités françaises appliquent à une entreprise française implantée à Dublin le régime de l'article 209 B, cela ne fait pas obstacle à l'exercice par cette entreprise de la liberté d'établissement sur le territoire irlandais selon la législation de ce pays.

A toute prendre, l'attitude des autorités françaises peut s'analyser comme une discrimination à rebours infligée à l'entreprise française par rapport à des entreprises d'autres Etats de la Communauté également implantées par le biais d'une filiale dans la zone franche de Dublin. Or, les discriminations à rebours ne sont pas clairement prohibées sur le terrain du droit communautaire par la Cour de Justice et elles ne sont pas sanctionnées, au plan interne, par le juge administratif.

De ce point de vue, par conséquent, l'analyse tend à considérer que le moyen tiré de la liberté d'établissement devrait être inopérant devant le juge de l'impôt pour contester l'application de l'article 209 B au titre d'un établissement par voie de filiale dans un autre état de la Communauté.

Cette conclusion mérite cependant d'être nuancée si l'on prolonge la réflexion sur le terrain du principe de l'effet utile du droit communautaire.

(15) Oltre alla risalente e non esplicita sentenza 27 settembre 1988, causa 81/87, *Daily Mail and General Trust*, *Racc.* pag. 5483, punto 16, si veda la recente sentenza 16 luglio1998, *Imperial Chemical Industries*, causa C-264/96, il cui più interessante

Il problema della violazione della libertà di stabilimento è stato, più di recente, tenuto presente anche da altri autori (16), i quali inseriscono e trattano tale tema fra i problemi giuridici di diritto internazionale sollevati dal regime CFC. In questo contesto, alla posizione dell'amministrazione finanziaria francese (già espressa in una istruzione ministeria-

profilo di novità consiste nell'aver recisamente affermato che la tutela del fondamentale principio della libertà di stabilimento deve esplicarsi anche nei confronti delle restrizioni di natura tributaria poste in essere nello Stato di provenienza. Il punto 21 (a) della sentenza *ICI* afferma, infatti, esplicitamente che «sebbene, così come formulate, le norme relative alla libertà di stabilimento mirino in special modo ad assicurare il beneficio della disciplina nazionale dello Stato membro ospitante, esse ostano parimenti a che lo Stato d'origine ostacoli lo stabilimento in un altro Stato membro di un proprio cittadino o di una società costituita secondo la propria legislazione e corrispondente alla definizione dell'art. 58 del Trattato». Sulla sentenza *ICI*, si vedano, specificamente, in dottrina, fra gli altri, BIZIOLI, *Il rapporto fra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: una applicazione nel recente caso Imperial Chemical Industries*, Dir. prat. trib., 1999, III, pagg. 313 e ss.; CORBEN, *Commentary on ICI v. Colmer case*, in EC Tax Journal, 1998, pagg. 29 e ss.; DANIELS, *The freedom of establishment: some comments on the ICI decision*, in EC Tax Review, 1999/1, pag. 40; VALENTE-ROCCATAGLIATA-ROLLE, *Multinazionali e libertà di stabilimento: nuovi orientamenti della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in Corriere Tributario, 18, 1999, pagg. 1308 e ss.

(16) DOUVIER-BOUZORAA, *France. Compatibility of CFC Rules with Tax Treaties: Lower Courts Reach Conflicting Conclusions*, in European Taxation, 1997, III, pagg. 103 e ss, secondo i quali «from an international perspective, criticism of the CFC rules centred on three essential legal points:

1) the rules are in conflict with tax treaties containing a clause modelled on Article 7 of the OECD Model Convention whereby a company of a contracting state is taxed in the other contracting state only if it has a permanent establishment there. While it is the French company (and not the foreign CFC) which is formally assessed to French tax, the taxable base remains the income of a foreign CFC without a permanent establishment in France. Furthermore, the fact that a foreign tax credit is available on account of CFC attributions is not a satisfactory solution in that it addresses the consequences rather than the cause;

2) the extension of the rules to permanent establishments abroad is in conflict with most of the treaties concluded by France. In fact, with few exceptions, France adopts the exemption method for permanent establishments situated in the other contracting state; and

3) when applied in an EU context, the rules would be in conflict with EC law. This is an extrapolation of the principle that Member States shall earnestly strive to attain the objectives of the EC Treaty. Since many tax incentive programmes available in Member States were authorized by the Commission in the framework of achieving economic growth within the European Union, the application of CFC rules would deprive those programmes of their essence and frustrate the attainment of common objectives. *Furthermore, the rules would be in conflict with the principle of freedom of establishment under Article 52 of the EC Treaty*» (corsivo nostro)

le del 6 marzo 1992 e ripresa nella più comprensiva circolare del 17 aprile 1998 «Sociétés établies dans des Pays à fiscalité privilégiée» BOI 4 H-3-98) nel senso della compatibilità del regime CFC col diritto comunitario, sono mossi rilievi critici, limitati, anche in questo caso, da considerazioni di diritto comunitario ormai superate (17).

Nell'ambito della dottrina di lingua inglese, il problema della compatibilità dei regimi CFC con il principio comunitario della libertà di stabilimento è stato affrontato anche nell'ambito di trattazioni monografiche (18), anche se con un approccio non condivisibile perché inspiegabilmente limitativo della portata del diritto di stabilimento quale sancito dall'art. 43 del Trattato. La tutela apprestata a tale principio nell'ambito dell'ordinamento comunitario appare, infatti, apoditticamente ricostruita come applicabile alle sole situazioni discriminatorie (19), senza che sufficiente attenzione venga piuttosto dedicata alle ipotesi di misure re-

(17) Con riferimento alle istruzioni ministeriali francesi del 6 marzo 1992, si vedano DOUVIER-BOUZORAA, *France. Compatibility of CFC Rules with Tax Treaties: Lower Courts Reach Conflicting Conclusions*, cit.: «with regard to conformity with EC law, the Guideline simply states that the prevention of tax evasion is compatible with EC law as evidenced by the anti-abuse clauses contained in the Merger and Parent-Subsidiary Directives. This is not a sound legal argument since the anti-abuse clauses of the Directives cannot be invoked out of context. In the authors' view, the tax authorities could have taken the more convincing position that:

- the Commission granted authorizations to certain tax incentive regimes, such as in Ireland, Madeira or even France, in the framework of competition law. Such authorizations should not have an impact on tax law; 11 and
- the principle of freedom of establishment is an obligation for the host Member State and not for the Member State of origin. Thus, if a French company wishes to establish a subsidiary or a branch in the Dublin Docks, the principle of freedom of establishment is a requirement that must be met by *Ireland*. The principle has no impact on the French side».

Nella stessa direzione ma, in merito, questa volta, alla circolare del 1998, si esprimono anche ROYOU e HÔO (*Statement of Practice on CFC Rules of 17 April 1998*, in European Taxation, 1998, 10, pagg. 354 e ss.) «the statement of Practice maintains the position of the French tax authorities according to which Article 209 B is compatible with both the tax treaty provisions and EU rules. Nevertheless, this position is controversial ...».

(18) D. SANDLER, *Tax treaties and Controlled Foreign Company Legislation. Pushing the boundaries*. Kluwer, L'Aia, Londra, Boston, 1998, pagg. 176 e ss.

(19) SANDLER, *loc. ult. cit.*, pagg. 177-178: «the premise of the argument that CFC legislation discriminates against the freedom of establishment of national corporations is that it subjects a resident corporation to tax on the undistributed income of subsidiary corporations resident (i.e., nationals) in certain EU countries but not in others. There are a number of EU countries, including some countries that also have CFC

strittive, pure, incontestabilmente, coperte da tale tutela. Tale approccio interpretativo all'art. 43 del Trattato, comporta, a mio avviso, una troppo parziale e riduttiva determinazione del campo d'indagine (20), la quale, tutta incentrata sull'analisi del concetto di discriminazione (21), non sembra interrogarsi a sufficienza sul se le discipline CFC applicabili anche a controllate comunitarie si qualifichino, o meno, come restrittive della li-

---

legislation, that offer special tax incentives that can attract the application of another country's CFC legislation - for example, Belgium, France, Ireland, Italy (with respect to the Trieste Free Zone), Luxembourg, Portugal (with respect to Madeira) and Spain (with respect to the Canary Islands). Some of these tax incentives may have been specifically authorized as compatible with the common market under Article 92(3) of the EC Treaty».

(20) Si veda, in particolare, pag. 182: «once it is accepted that Article 52 can apply to discrimination by a Member State against its own nationals' freedom of establishment in other EU Member States, it is then necessary to consider whether a country's CFC legislation constitutes discrimination on the basis that it restricts the freedom of establishment of that country's nationals in the territory of another Member State».

(21) Il giudizio di discriminazione ha intrinsecamente una struttura relativa e binaria, mentre il giudizio di restrizione si esplica in termini assoluti. Il primo, infatti, presuppone, comunque, un raffronto fra due situazioni (quella di specie ed un'altra paradigmatica, che si discosti dalla prima da un punto di vista strutturale solo con riferimento al difetto di esercizio della libertà comunitaria). Il secondo, invece, comporta, puramente e semplicemente, una valutazione, in termini assoluti, in ordine alla suscettibilità della misura nazionale di ostacolare l'esercizio della libertà di stabilimento. Si veda, in questo senso, TERRA-WATTEL, *European Tax Law*, II ed., Kluwer, Deventer, 1997, pag. 27: «it is important to see that there is a difference between discrimination and restriction. The free movements of goods, services and capital not only prohibit (unjustified) unequal treatment of products, capital and economic operators of other Member States, but also (unjustified) restrictive measures without distinction. Therefore, a national measure indiscriminately applicable to both domestic and imported goods or services, may still be prohibited because it hinders intra-Community trade (import restriction). The concept of discrimination, on the other hand, only envisages measures making (overt or indirect) distinctions between domestic and foreign economic operators». Da ciò si evince chiaramente come la soglia della restrittività sia normalmente più bassa di quella della discriminatorietà. Un'analisi fondata solo su quest'ultimo aspetto rischia, di conseguenza, di trascurare profili di violazione che sarebbero risultati più evidenti ove si fosse indagato anche il profilo della restrizione. Va, comunque, segnalato come un'avvertita analisi della giurisprudenza comunitaria evidenzi la sempre maggiore commistione dei due profili di restrizione e discriminazione nel ragionamento della Corte: in questo senso, si vedano, in particolare, la sentenza £ *Futura Participations* e la recente sentenza 21 settembre 1999, C-307/97 *Compagnie de Saint Gobain*.

bertà comunitaria di stabilimento (22). Le conclusioni dell'analisi (23), pur affetta dalle limitazioni viste sopra, vanno decisamente nel senso dell'ingiustificata discriminatorietà dei regimi CFC comunitari e, quindi, della loro contrarietà all'attuale art. 43 del Trattato. Va, in particolare, segnalato come l'ingiustificatezza della restrizione alla libertà di stabilimento riveniente dai regimi CFC venga individuata nel difetto di proporzionalità della misura rispetto alla sottostante finalità antielusiva.

Il tema della compatibilità dei regimi CFC con la libertà di stabilimento comunitaria ha attirato l'attenzione e le energie anche di alcuni esponenti della dottrina britannica (24), con riferimento al caso *Bricom Holdings Limited v. Inland Revenue Commissioners.* Tuttavia, ancora una volta, come già visto nell'analizzare gli altri sopra esaminati contributi, non è dato rinvenire, sull'argomento, riflessioni approfondite e soddisfacentemente argomentate (25), come, invece, accade con riferimento alla

(22) Il tema della restrizione balena nello scritto: «it is arguable that, based on the ratio of the decision in the Daily Mail case, the CFC legislation does not restrict the freedom of establishment; it simply attaches adverse tax consequences depending on where a resident/national chooses to establish the CFC. However, in a series of decisions, the ECJ has held that direct tax provisions can constitute a covert form of discrimination by restricting the freedom of establishmentor certain other freedoms guaranteed in the EC treaty». Tale tema non sembra, tuttavia, giocare alcun ruolo di rilievo nelle argomentazioni dell'autore. Questo, infatti, continua (pag. 184): «... the more general question is whether the CFC legislation in any of the EU Member States is discriminatory on the basis that it attributes the profits or income of CFCs resident in certain EU countries but not CFCs resident in others. Consider two corporations both in a similar business and both resident in the same EU country with CFC legislation. Each corporation intends to establish a foreign subsidiary to carry out an identical business (for example, a financial subsidiary). One of the resident corporations establishes its subsidiary in an EU Member State to which the CFC legislation applies and the other establishes its subsidiary in an EU Member State to which the CFC legislation does not apply. Are the two parent companies in comparable situations?».

(23) Si veda pag. 186: «in summary, I would suggest that a case can be made that CFC legislation constitutes a form of covert discrimination against the freedom of establishment contrary to Article 52. Whether or not such discrimination is justified is considered below ...». Come precisato più avanti nel testo, la riserva viene sciolta in senso ampiamente negativo, affermando la non giustificatezza delle misure.

(24) CLAYSON, *The impact of European Law and Treaty Relief on the UK Controlled Foreign Companies Rules*, in Intertax, 1998, 11, pagg. 326 e ss.

(25) Soprattutto alla luce delle più recenti posizioni della giuriprudenza comunitaria e della dottrina in merito alla portata ed al contenuto della libertà di stabilimento.

compatibilità delle CFC con altri aspetti e principi di diritto comunitario.

Già nei primissimi anni novanta, alcuni autori (26) brillantemente ritennero i regimi CFC, applicabili a società controllate residenti nella Comunità, lesivi del generale principio di effetto utile del diritto comunitario stante la programmatica contrarietà di tali regimi ad iniziative d'incentivazione fiscale riconducibili, in ultima analisi, alla Commissione CE e coperte dalla sanzione di diritto comunitario primario di cui all'attuale art. 87(3) [ex art. 92 (3)] del Trattato (27). L'intrinseca indole di reazione a regimi fiscali privilegiati che è connaturale a tutti i regimi CFC era, secondo la dottrina, suscettibile di confliggere con il diritto comunitario, nella misura in cui la normativa CFC si applicasse a società controllate estere che beneficiassero di regimi fiscali favorevoli passati al vaglio della Commissione e, quindi, rispondenti alla disposizione appena ci-

(26) Vedi, fra gli altri, soprattutto, P. DIBOUT, *L'article 209B du C.G.I. est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire*, Droit Fiscal Juris Classeur Périodique 1990, pag. 1490 e ss. e P.J. DOUVIER, *L'article 209 B du CGI et ses limites d'application*, Bulletin Fiscal 1991, pag. 627 e ss..

(27) P. DIBOUT, *loc. ult. cit.*, pag. 1490-91. «... L'existence dans la Communauté de zones ou territoires à régime fiscal spécialement favorable comme la zone franche de Dublin ou les zones d'entreprises en France peut être autorisée par la Commission dans l'exercice des prérogatives que lui reconnaissent les articles 92 et 93 du Traité de Rome pour le contrôle des aides d'État. L'article 92 énumère, en effet, des cas d'exception dans lesquels des aides d'État prenant, le cas échéant, la forme d'allégements fiscaux peuvent être compatibles avec le marché commun. Il en va ainsi, notamment, des "aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas et dans lesquelles sévit un grave sous-emploi". Pour l'application de ces disposition, la Commission jouit d'un pouvoir discrétionnaire dont l'exercice implique des appréciations d'ordre économique et social qui doivent être affectuées dans un contexte communautaire (V. *C.J.C.E. 17 sept. 1980, aff. 730/79, Philip Morris c. Commission: Rec. C.J.C.E., pag. 2671*). Les États membres sont tenus, en conséquence, de respecter les décisions prises en la matière par la Commission qu'elles soient négatives ou positives. Lorsqu'une aide accordée par un État a fait l'objet d'une décision formelle de la Commission constatant son incompatibilité avec le marché commun, l'État membre concerné a l'obligation d'exécuter cette décision dans les délais en faisant le nécessaire pour que soient abrogées les dispositions reconnues contraires aux exigences de l'article 92 du Traité (V. *C.J.C.E. 11 juill. 1984, aff. 130/83, Commission c. Italie: Rec. C.J.C.E., pag. 2849*). L'inobservation d'une telle obligation constitue une atteinte si grave au Traité qu'elle peut justifier la saisine par la Commission de la Cour de Justice afin qu'en application de l'article 186 du Traité celle-ci ordonne la cessation sans délai de la mesure d'aide litigieuse.

A contrario, il est logique de considérer que les États membres ne sauraient faire obstacle à l'effet d'une mesure d'aide autorisée par la Commission puisque le Traité de Rome ne leur réserve aucune faculté à cette fin. C'est dans cette perspective qu'il faut précisément replacer le problème de l'applicabilité de l'article 209 B du C.G.I».

tata del Trattato. Il risultato, proprio delle discipline CFC, di scoraggiare gli investimenti negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato cui esse si applicano, veniva giuridicamente ricostruito come contrastante non solo con gli obiettivi di incentivo e promozione economica di aree depresse perseguiti dall'art. 87(3) del Trattato, ma anche, più immediatamente, con la decisione della Commissione che tali regimi privilegiati avesse accidentalmente autorizzato, e per il tramite di quest'ultima, con l'art. 5 (attuale art. 10) del Trattato (28).

---

(28) Si veda DIBOUT, *ibidem*: «si l'on reprend l'exemple d'une entreprise française qui s'établit par le biais d'une filiale dans la zone franche de Dublin, il s'agit de l'exercice de la liberté d'établissement dans un cadre territorial disposant d'un régime exceptionnellement favorable autorisé par la Commission dans l'intérêt du marché commun. L'application à cette entreprise des dispositions de l'article 209 B s'analyserait, à l'évidence, comme une sanction puisqu'elle se trouverait privée, pour l'essentiel, des avantages fiscaux de la zone de Dublin. Comme le souligne bien l'instruction du 15 février 1983 *(B.O.D.G.I. 4 H-2-83, § 1)*, l'article 209 B a, en effet, pour objet de dissuader les entreprises françaises de s'établir dans des pays ou territoires à régime fiscal privilégié et la dissuasion s'exerce par la menace de répression de telles implantations. Dans des conditions, la mise en oeuvre, dans l'exemple de référence, de l'article 209 B pourrait s'analyser comme un obstacle à la réalisation d'objectifs du Traité de Rome et à l'effet utile du droit communautaire.

En vertu de l'article 5 du Traité, les États membres ont l'obligation, non seulement de prendre toutes les mesures générales ou particulières résultant du Traité et des actes pris par les institutions de la Communauté, mais aussi de s'abstenir "de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts" du Traité. La Cour de Justice veille rigoureusement au respect de ces obligations essentielles. Elle considère qu' "en permettant aux États membres de profiter des avantages de la Communauté, le Traité leur fait aussi l'obligation d'en respecter les règles". En conséquence, "le fait, pour un État, de rompre unilatéralement, selon la conception qu'il se fait de son intérêt national, l'équilibre entre les avantages et les charges découlant de son appartenance à la Communauté met en cause l'égalité des États membres devant le droit communautaire et crée des discriminations à charge de leurs ressortissants; ce manquement aux devoirs de solidarité acceptés par les États membres du fait de leur adhésion à la Communauté affecte jusqu'aux bases essentielles de l'ordre juridique communautaire" (V. *C.J.C.E. 7 fév. 1979, aff. 128/78: Rec. C.J.C.E., pag. 419*).

En dissuadant les entreprises françaises de créer des filiales dans la zone franche de Dublin, les autorités françaises feraient obstacle à l'effet utile de la décision de la Commission autorisant cette zone afin d'y favoriser le développement économique et la création d'emplois. Ce faisant, elles méconnaîtraient l'intérêt du marché commun et l'obligation pesant sur l'État français de s'abstenir de toute mesure contraire à la décision prise par une institution communautaire alors même que les États membres doivent particulièrement respecter cette obligation d'abstention, pour faciliter l'exercice par la Commission de sa mission (V. *C.J.C.E. 5 mai 1981, aff. 804/79, Commission c. Royaume-Uni: Rec. C.J.C.E., pag. 1045. - 28 mars 1985, aff. 274/83, Commission c. Italie: Rec. C.J.C.E., pag. 1077*)». In conclusione, la posizione nel senso della contrarietà al diritto comunitario viene chiaramente ribadita: «... on le voit, par

Tale posizione appare, senz'altro, ben argomentata e condivisibile. Non mi pare, tuttavia, che, stante la nota Risoluzione Ecofin in materia di concorrenza fiscale dannosa del 1° Dicembre 1997 ed alla luce dei lavori della Commissione «Primarolo», tali argomentazioni, seppur in principio ancora giuridicamente corrette, conservino, ancora oggi, una forza ed attualità tali da poter essere assunte a principale fondamento di una posizione scientificamente difendibile in tema di compatibilità delle CFC col diritto comunitario; posizione che pare più corretto incentrare sul principio di libertà di stabilimento.

3. Il caso della non inclusione di Stati comunitari nella lista di Stati e territori a regime fiscale privilegiato

Il testo più recente dell'art. 1 del disegno di legge collegato fiscale contiene una versione emendata dell'istituenda normativa in materia di «controlled foreign companies» («CFC») da incorporarsi nel futuro art. 127-*bis* (*Disposizioni in materia di imprese estere partecipate*) del Tuir. In particolare, ai sensi del nuovo testo dell'art. 127-*bis in fieri*, il reddito conseguito dalla stabile organizzazione, in Paese a fiscalità privilegiata, di soggetto non residente controllato da persona residente in Italia è imputato a quest'ultimo e, conseguentemente, attratto a tassazione in Italia (29). La portata generale di tale disposizione richiede un'indagine in me-

conséquent, l'application de l'article 209 B du C.G.I. à une situation intra-C.E.E. peut soulever une discussion sérieuse sur le terrain du droit communautaire. Certes les moyens susceptibles d'être développés dans ce cadre par une entreprise française risqueraient de n'être pas pris en considération par le juge de l'impôt, du moins aussi longtemps que la jurisprudence du Conseil d'État ne sera pas infléchie à propos des discriminations à rebours. Le problème n'en resterait pas moins réel et pourrait amener la Commission des Communautés, si elle en était saisie, à demander des explications au Gouvernement français dans la perspective éventuelle d'une action en manquement d'État».

(29) Il comma 1 dell'istituendo art. 127-*bis* Tuir (Disposizioni in materia di imprese estere partecipate) recita come segue: «Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tali disposizioni si applicano anche per le partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati ai predetti regimi fiscali privilegiati». Per le prime analisi

rito alla sua compatibilità con il diritto comunitario, per quanto riguarda, in particolare, il caso in cui il soggetto controllato cui la stabile organizzazione nel paradiso fiscale fa capo, sia «stabilito» in un Paese della Comunità Europea. Va chiarito, in altri termini, se ed in che misura tale assoggettamento ad imposizione in Italia dei redditi prodotti dalla stabile organizzazione della controllata, soggetto comunitario, rappresenti un ostacolo alla libertà di stabilimento e, di conseguenza, una violazione degli artt. da 43 a 48 del Trattato di Roma (come modificato dal Trattato di Amsterdam).

Si prenda, esemplificando, in considerazione una situazione quale quella in cui la società controllata B:

1) sia residente in uno Stato Membro della Comunità Europea;

2) costituisca una stabile organizzazione in uno degli Stati o territori da considerarsi a regime fiscale privilegiato ai fini della disciplina CFC.

Date tali circostanze, il problema è quello di stabilire se l'assoggettamento ad imposizione in capo alla società controllante Italiana «ItaCo.» dei redditi conseguiti dalla controllata «B», per il tramite della stabile organizzazione «C», possa rappresentare una restrizione all'esercizio della libertà comunitaria di stabilimento a titolo secondario di «B».

La migliore dottrina intervenuta a commento dell'istituendo regime CFC tende a relativizzare l'impatto pratico della norma di cui appunto all'ultimo periodo dell'art. 127-*bis*, comma 1, in virtù dell'operare della seconda circostanza escludente di cui al comma 5 della stesso articolo. Alla stregua di tale circostanza esimente, infatti, il regime CFC non si applica se il soggetto controllante residente dimostra che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati. Secondo la dottrina, la circostanza che nel caso di cui sopra (stabile organizzazione in un paradiso fiscale di una società, controllata da un italiano, residente in uno Stato, assumiamo qui europeo, non a regime fiscale privilegiato secondo la compilanda lista ministeriale) l'utile della *branch* rientri nel risultato com-

dell'erigenda normativa CFC italiana ad opera della più avveduta dottrina, si vedano STEVANATO, Controlled Foreign Companies: *concetto di controllo e imputazione del reddito*, Riv. dir. trib., 2000, I, pag. 777 e ss.; AA. VV. *Controlled Foreign Companies (CFC) e redditi esteri: disciplina fiscale ed evoluzione normativa*, Atti del convegno organizzato da Paradigma s.r.l. in Milano il 30-31 maggio 2000; DUS-MURATORI, *Interrogativi in tema di imputazione ai soci residenti di redditi di società ubicate in Paesi a bassa fiscalità*, in Rass. trib. n. 1/2000, pagg. 115 e ss.; MAISTO, *Il regime di imputazione dei redditi delle imprese estere partecipate*, in Riv. dir. trib., 2000, IV, 50; NANETTI, *Italy's Controlled Foreign Companies Legislation*, in Bulletin for International Fiscal Documentation, 2000, pagg. 281 e ss..

plessivo imponibile della casa madre residente in uno Stato a fiscalità normale e sia, di conseguenza, assoggettato alla fiscalità di quest'ultimo abilita il socio controllante residente in Italia ad invocare la menzionata esimente.

La portata ed i presupposti di tale disposizione di esclusione risultano, tuttavia, piuttosto problematici e non chiaramente decifrabili. Due interpretazioni di questa disposizione sono teoricamente proponibili: un'interpretazione per così dire formalistica ed un'interpretazione c.d. sostanzialistica. Alla stregua dell'interpretazione formalistica, la mera circostanza che gli utili dell'insediamento (società controllata o, per quello che qui più propriamente ci riguarda, stabile organizzazione) nel Paese a fiscalità privilegiata siano soggetti ad imposizione anche in una giurisdizione fiscale (nel nostro caso, europea) non rientrante nella lista nera ministeriale di futura emanazione è sufficiente a comportare la disapplicazione, a prescindere dall'effettiva entità di tale imposizione. Secondo tale impostazione, in altri termini, tutto ciò che la considerata circostanza esimente richiede è che gli utili altrimenti assoggettabili a CFC non siano tassati esclusivamente nello Stato a regime fiscale privilegiato di residenza o localizzazione, ma risultino ultimativamente scontare la fiscalità di un'altro Stato non compreso nell'elenco ministeriali dei paradisi fiscali. Nessuna valutazione in ordine alle modalità ed entità del prelievo effettuato in quest'ultimo Stato sarebbe, invece, richiesta quale presupposto per l'applicabilità dell'esimente. Ove si abbracciasse questo indirizzo interpretativo cd. formalistico, al caso della stabile organizzazione in un paradiso fiscale di una società controllata in uno Stato non a fiscalità privilegiata che applichi il metodo del credito e non quello dell'esenzione per l'eliminazione della doppia imposizione sugli utili della stabile organizzazione si applicherebbe, senz'altro, l'esimente di cui all'art. 127-*bis*, comma 5, anche ove, nel caso concreto, il regime impositivo della società controllata e quindi degli utili della stabile organizzazione di quest'ultima sia, comunque, sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia. Secondo tale primo orientamento, invero non condivisibile, la semplice estraneità dello Stato di residenza della casa madre al novero di quelli a fiscalità privilegiata e l'assoggettamento ad imposizione in quest'ultimo dei redditi della stabile organizzazione sarebbero sufficienti a radicare l'applicabilità dell'eccezione di cui all'art. 127-*bis*, comma 5.

Più convincente appare la seconda interpretazione, sopra denominata sostanzialistica, di quest'ultima norma di esclusione. Alla stregua di questo secondo approccio, l'esclusione dall'ambito della disciplina CFC, *ex* art. 127-*bis*, comma 5, può operare solo quando venga accertato che il reddito è effettivamente stato sottoposto all'estero ad una tas-

sazione congrua. In questa seconda ottica, non è, dunque, più sufficiente per l'applicazione della scriminante, che i redditi siano ultimativamente sottoposti alla fiscalità di uno Stato non paradiso fiscale, ma è richiesto che il livello di tale fiscalità sia, in concreto, da ritenersi congruo. In altri termini, l'accertamento rilevante per l'applicabilità della circostanza scriminante non concerne l'ultimativa attribuzione o meno ad uno Stato a fiscalità privilegiata della potestà impositiva sui redditi in questione, ma si riferisce alla concreta entità e livello del prelievo effettivamente esercitato su quei redditi. Se tale prelievo deve ritenersi congruo, l'eccezione di cui all'art. 127-*bis*, comma 5, si applica; se, invece, esso non può considerarsi congruo, l'applicabilità della scriminante è da escludersi anche ove i redditi siano ultimativamente assoggettati alla fiscalità di uno Stato, non paradiso fiscale. Tale seconda impostazione appare senz'altro da preferirsi nell'ottica di una ricostruzione della disciplina CFC quale strumento volto ad assicurare la sottoposizione degli utili conseguiti da soggetti controllati localizzati in paradisi fiscali ad un livello impositivo grosso modo equivalente a quello italiano.

L'interpretazione della seconda condizione scriminante come riferita alla congruità dell'imposizione scontata all'estero dai redditi appare altresì suffragata dagli atti della discussione del provvedimento legislativo alla Commissione Finanze della Camera dei Deputati. Un' indicazione in questo senso sembra, infatti, venire dalla illustrazione dei contenuti del provvedimento ad opera del relatore, on.le Ferdinando Targetti, secondo il quale «i regimi privilegiati non riguardano solo quelli concessi in ambiti territoriali, ma anche quelli attribuiti in relazione a particolari fattispecie. *Vengono, per altro verso, esclusi i gruppi che dimostrino di subire, a prescindere dalla localizzazione, una tassazione congrua all'estero*» (corsivo nostro) (30). Nello stesso senso depone, inoltre, la previsione, anche per l'applicazione della circostanza scriminante qui in esame, dell'onere in capo al contribuente di interpello preventivo. Ove tale circostanza andasse interpretata nel senso dell'automatica esclusione degli utili sottoposti a tassazione in uno Stato al di fuori dell'emananda lista «nera», l'interpello sarebbe forse un mezzo eccessivo ed ultroneo, non essendo all'amministrazione attribuito alcun margine di esame e discrezionalità. La previsione dell'interpello si giustifica, invece, ove l'amministrazione, come avviene alla luce della seconda interpretazione sopra proposta, sia chia-

(30) CAMERA DEI DEPUTATI - XIII LEGISLATURA Resoconto della VI Commissione permanente (Finanze) 13 Luglio 2000, Misure in materia fiscale, pag. 129.

mata a valutare volta per volta la congruità del carico impositivo che gli utili scontano all'estero.

Ma se la seconda condizione scriminante di cui all'art. 127-*bis*, comma 5, postula un'imposizione congrua all'estero, ecco che allora la sua idoneità a sterilizzare la norma di cui all'ultimo periodo del comma 1 dello stesso articolo appare drammaticamente ridimensionata, lasciando, così, ancora aperto il problema di diritto comunitario. In tutti i casi in cui gli utili della stabile organizzazione localizzata nel paradiso fiscale scontino nello Stato (non a fiscalità privilegiata) della casa madre "controllata" un'imposizione che le autorità amministrative italiane giudichino "incongrua", la seconda delle scriminanti di cui all'art. 127-*bis*, comma 5, non potrà, infatti, operare ed i redditi della stabile organizzazione saranno imputati al controllante italiano.

In questa parte dello scritto, ci si concentrerà sui problemi di compatibilità della disposizione di cui all'ultimo periodo del comma 1 del proposto art. 127-*bis* Tuir con il divieto di restrizioni alla libertà di stabilimento (nella specie, a titolo secondario) di cui all'art. 43 del Trattato istitutivo della Comunità. La disposizione contenuta in quest'ultimo periodo si segnala, infatti, per la peculiarità del meccanismo di imputazione del reddito ivi previsto che appare all'autore particolarmente interessante dal punto di vista dell'indagine ed approfondimento scientifici, anche, come si vedrà di diritto comunitario. Inoltre, come risulterà dalla trattazione che segue, il principio della libertà di stabilimento è quello nei confronti del quale una violazione ad opera della nuova disciplina CFC italiana appare predicabile con maggiore fondatezza.

Come già visto nell'analizzare gli orientamenti dottrinari internazionali, il tema della compatibilità dei regimi CFC, in genere, e di quello italiano, in particolare, con il diritto comunitario è, in principio, senz'altro, suscettibile di essere affrontato, da una parte, in una prospettiva di più ampio respiro e, dall'altra, con riferimento a profili ulteriori e diversi rispetto alla sola libertà di stabilimento, quali, in particolare, il principio della libera circolazione dei capitali, da un lato, e la direttiva «madre-figlia» (31) dall'altro. L'indagine condotta sotto tali ulteriori profili sembra, tuttavia, condurre, già in via di prima approssimazione, a risultati di conformità al diritto comunitario.

---

(31) Direttiva del Consiglio del 23 luglio1990, n. 90/435 concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi.

3.1. Analisi della nuova disciplina alla luce della direttiva «madre-figlia»

Una prima, approssimativa considerazione del problema relativo alla compatibilità del regime CFC con la direttiva «madre-figlia» potrebbe erroneamente condurre a conclusioni in termini negativi. In questo senso potrebbe, innanzitutto, giocare la suggestione derivante dal fatto che, mentre tale direttiva rappresenta storicamente e programmaticamente uno strumento giuridico volto all'eliminazione della doppia imposizione economica nell'ambito degli assetti societari di gruppo comunitari, lo schema generale di funzionamento del meccanismo CFC sembra, di per sé, rappresentare un'ulteriore causa di doppia imposizione economica. In virtù di tale congegno antielusivo, infatti, il medesimo reddito (gli utili prodotti dalla società controllata, anche per il tramite, come nel caso di cui all'art. 127-*bis*, comma 1, ultimo periodo, di una stabile organizzazione) viene assoggettato ad imposizione da parte di due Stati differenti, in capo a due soggetti differenti [la società controllata comunitaria e la societa madre italiana (32)], anche se con il correttivo rappresentato dalla accreditabilità *ex* art. 15 Tuir delle imposte pagate all'estero a titolo definitivo, prevista dal comma 6 (33), ultimo periodo, dell'art. 127-*bis*. Inoltre, come si è già visto, la formulazione indiscriminata del primo comma, ultimo periodo della medesima disposizione rende la norma antielusiva ivi contenuta applicabile anche a situazioni in cui tanto la società controllante italiana quanto quella controllata comunitaria, che costituisce la stabile organizzazione nel paradiso fiscale presentano i requisiti necessari per beneficiare della direttiva «madre-figlia». Nonostante la sopra esposta suggestiva dicotomia, non pare, tuttavia, che la normativa CFC italiana presenti effettivi giuridici profili di violazione della direttiva «madre-figlia».

(32) Va rilevato che, ove sussista un rilevante prelievo impositivo in capo alla stabile organizzazione nel paradiso fiscale della controllata comunitaria, anche di questo si dovrà ovivamente tener conto. Stante, comunque, la coicidenza soggettiva della società controllata e della propria stabile organizzazione, un tale prelievo dovrà ritenersi effettuato in capo alla società controllata-casa madre.

(33) Il comma 6 menzionato recita come segue: «I redditi del soggetto non residente, imputati ai sensi del comma 1, sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore al 27 per cento. I redditi sono determinati in base alle disposizioni del titolo I, capo VI, nonché degli articoli 96, 96-*bis*, 102, 103, 103-*bis*; non si tiene conto degli articoli 54, comma 4, e 67, comma 3. Dall'imposta così determinata sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'articolo 15, le imposte pagate all'estero a titolo definitivo».

Questa prevede, com'è noto, all'art. 4, che «quando una società madre in veste di socio riceve dalla società figlia utili distribuiti in occasione diversa dalla liquidazione di quest'ultima, lo Stato della società madre:

- si astiene dal sottoporre tali utili ad imposizione;
- o li sottopone ad imposizione, autorizzando però detta società madre a dedurre dalla sua imposta la frazione dell'imposta pagata dalla società figlia a fronte dei suddetti utili e, eventualmente, l'importo della ritenuta alla fonte prelevata dallo Stato membro in cui è residente la società figlia in applicazione delle disposizioni derogatorie dell'articolo 5, nel limite dell'importo dell'imposta nazionale corrispondente».

Dalla lettura di tale articolo, il cui disposto rappresenta lo strumento principale per l'eliminazione della doppia imposizione economica sui dividendi all'interno del territorio della Comunità, si evince come la direttiva «madre-figlia» non richieda allo Stato membro di residenza della società madre di prevedere l'esenzione da imposizione degli utili retrocessile dalla società figlia comunitaria. È, infatti, altresì conforme alla direttiva anche il regime fiscale che assoggetti ad imposizione (34) gli utili ricevuti dalla società madre residente eliminando, tuttavia, la doppia imposizione economica attraverso la previsione, in capo alla società madre, del diritto di dedurre dalla sua imposta la frazione dell'imposta pagata dalla società figlia a fronte dei suddetti utili. Orbene, il carico fiscale complessivamente sopportato dal gruppo di società in esito all'applicazione dell'istituendo art. 127-*bis* appare assolutamente equivalente al sopra descritto risultato impositivo (ordinaria imposizione degli utili nello Stato di residenza della società madre, con attribuzione a quest'ultima di un credito per le imposte pagate sugli utili medesimi dalla società figlia, nel proprio Stato di residenza) ammesso dalla direttiva «madre-figlia» quale approccio normativo consentito allo Stato di residenza della società madre, quale alternativa all'esenzione dei dividendi, in un quadro europeo di contrasto alla doppia imposizione degli utili societari.

Il meccanismo di cui al proposto art. 127-*bis* Tuir (35) comporta , infatti, da una parte, ai sensi dell'ultimo periodo del comma 1, l'assoggettamento ad imposizione ordinaria in Italia, in capo alla madre, degli uti-

(34) Si noti che non sono previsti particolari limitazioni o requisiti in merito al livello d'imposizione degli utili ammesso in capo alla società madre e che dunque il livello d'imposizione ordinario corrente nello Stato membro in cui tale società è residente sembra doversi considerare ammissibile alla luce della direttiva.

(35) Si rimanda, in particolare, al combinato disposto dei sopra riportati commi 1 e 6, nonché del comma 7, il cui testo si riporta qui di seguito:

«7. Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma, dai soggetti non residenti di cui al

li della figlia comunitaria prodotti per il tramite della stabile organizzazione nel paradiso fiscale. Alla stregua dell'ultimo periodo del comma 6, da tale imposta pagata in Italia sono, tuttavia, detraibili le imposte pagate all'estero a titolo definitivo. Ove la società controllata distribuisca successivamente alla controllante italiana gli utili già assoggettati a tassazione in applicazione del primo comma dello stesso art. 127-*bis*, i dividendi ricevuti dalla «madre» non concorrono, ai sensi del comma 7, alla formazione della base imponibile di quest'ultima, fino all'ammontare del reddito già tassato in virtù della CFC, anche negli esercizi precedenti. Si può, dunque, agevolmente rilevare come il risultato impositivo conseguente all'applicazione del regime CFC italiano in corso d'introduzione, pur non essendo coerente con il regime domestico d'imposizione dei dividendi comunitari di cui agli artt. 96 e 96-*bis* Tuir, appare, tuttavia, nella sostanza (36), conforme alla previsione di cui al paragrafo primo, punto secondo dell'art. 4 della direttiva. Non paiono, dunque, ricorrere apprezzabili profili di violazione della direttiva medesima.

3.2. Il problema attinente alla libertà di stabilimento

Elementi di contrarietà e di violazione, anche se subordinati alla soluzione di una serie di problemi giuridici d'interpretazione del diritto comunitario, sembrano, in effetti, potersi riscontrare con riferimento al primo paragrafo dell'art. 43 del Trattato. Alla stregua di quest'ultimo, « *(...) le restrizioni alla libertà di stabilimento dei cittadini di uno Stato membro nel territorio di uno Stato membro vengono vietate. Tale divieto si estende altresì alle restrizioni relative all'apertura di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti sul territorio di uno Stato membro*». Il divieto sancito da tale disposizione impedisce le restrizioni relative a due distinte tipologie di diritto di stabili-

---

comma 1 non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione, ai sensi del medesimo comma 1, anche negli esercizi precedenti. Le imposte pagate all'estero, sugli utili che non concorrono alla formazione del reddito ai sensi del periodo precedente, sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'articolo 15, fino a concorrenza delle imposte applicate ai sensi del comma 6, diminuite degli importi ammessi in detrazione per effetto dell'ultimo periodo di tale comma».

(36) Rimangono senz'altro le ben note imperfezioni ed i ben noti limiti connessi al meccanismo del credito d'imposta di cui all'art. 15 Tuir, che, tuttavia, non paiono sufficienti a fondare un generale giudizio di difformità della disciplina CFC italiana rispetto alla direttiva «madre-figlia».

mento: lo stabilimento cd. «a titolo principale» (primo periodo) e lo stabilimento cd. «a titolo secondario» (secondo periodo). Il primo si riferisce alla costituzione di una sede principale, il secondo attiene all'apertura di agenzie, succursali o filiali. Concentrandosi sui profili di compatibilità della disposizione «anti-CFC» contenuta nel secondo periodo dell'istituendo art. 127-*bis* Tuir con la libertà di stabilimento a titolo secondario, va sottolineato come sostenere la contrarietà di tale disposizione al diritto comunitario implica una ricostruzione particolarmente estensiva della portata di tale libertà. Postulare una tale incompatibilità implicherebbe, infatti, che la libertà di stabilimento a titolo secondario si estenda a tutelare situazioni in cui (come nel caso della costituzione della stabile organizzazione in un Paese a fiscalità privilegiata e, dunque, stante l'ipotesi già espressa in merito alla composizione della lista «nera» ministeriale, non comunitario) la costituzione di agenzie o succursali, seppur da parte di soggetto comunitario, avviene, tuttavia, al di fuori della Comunità.

Alla luce della lettera dell'art. 43, primo paragrafo, appena citato, appare sostenibile che il diritto di stabilimento a titolo secondario, a differenza di quello a titolo principale, sia tutelato tanto nel caso che si esplichi nell'ambito territoriale della Comunità, quanto nel caso che si esplichi al di fuori di essa (e questo è il caso da prendersi in considerazione con riferimento al comma 1, ultimo periodo del nuovo art. 127-*bis* Tuir). Va rilevato, innanzitutto, come una ricostruzione in questi termini del contenuto di tale libertà non contrasta, quanto meno, con la formulazione letterale della norma che la sancisce. Infatti, il requisito «... stabiliti sul territorio di uno Stato membro», previsto a chiusura della disposizione riportata sopra non può che riferisi ai «cittadini» titolari del diritto e non alle agenzie, succursali, filiali (la cui apertura ne costituisce estrinsecazione). E ciò per il semplice fatto che questi tre ultimi termini sono tutti di genere femminile, mentre l'aggettivo «stabiliti» è contenuto nella norma al genere maschile (37).

(37) La medesima conclusione può trarsi dall'analisi delle versioni francese, spagnola e tedesca del Trattato di Roma. Anche per le versioni francese e spagnola (che, qui di seguito, si riportano) vale la constatazione della differenza di genere rilevata nel testo a proposito della versione italiana: rispettivamente «... dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création *d'agences, de succursales ou de filiales*, par les ressortissants d'un État membre *établis* sur le territoire d'un État membre» e «... en el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el terri-

Nel medesimo senso dell'estensione della libertà di stabilimento a titolo secondario anche ai casi di apertura di agenzie, succursali e filiali *al di fuori della Comunità* da parte di soggetto comunitario depongono anche ulteriori considerazioni. Fra queste, la constatazione che, altrimenti, la norma di cui al secondo periodo del primo paragrafo dell'art. 43 risulterebbe inutile e ridondante, dato che la libertà di aprire agenzie, succursali, filiali nell'ambito territoriale della Comunità deve già ritenersi sancita dal primo periodo del medesimo paragrafo, quale elementare estrinsecazione del più ampio diritto di stabilimento ivi previsto in termini generali. A confermare una tale ricostruzione della portata della libertà di stabilimento interviene altresì e principalmente anche la recente giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee. Ci si riferisce, in particolare, alla sentenza del 30 aprile 1996 nella causa C-214/94 (*Ingrid Boukhalfa contro Repubblica Federale di Germania*) (38). In tale decisione, la Corte ha sancito che la tutela della libera circolazione dei lavoratori di cui all'art. 48 del Trattato istitutivo della Comunità Europea (39) ed al regolamento (CEE) del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612 trova applicazione anche nei confronti di un cittadino di uno Stato membro stabilmente residente in un Paese terzo. La sentenza Boukhalfa s'inserisce nell'ambito di un filone di giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee già favorevole all'applicabilità della libertà di cir-

torio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de *agencias, sucursales o filiales* por los nacionales de un Estado miembro *establecidos* en el territorio de otro Estado miembro» (corsivi nostri). Dalla versione tedesca sono anche suffragate le conclusioni raggiunte nel testo, in virtù, in particolare, della posizione della proposizione relativa «... die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind ...», che risulta adiacente alla menzione dei cittadini di uno Stato membro («... Angehörige eines Mitgliedstaats ...») e, di conseguenza, a questa afferente: «... die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind» (corsivi nostri).

(38) In *Raccolta* (1996), I-2253, sulla quale, nella dottrina tributaria internazionale, vedi D.M. WEBER, *European Union. Applicability of the EC Treaty: The First Limitation of Treaty Freedoms*, in European Taxation, Agosto 1997, pagg. 292 e ss.

(39) Attualmente, art. 39 nella versione consolidata del Trattato della Comunità Europea entrata in vigore il 1° maggio 1999, a seguito della rinumerazione operata dall'art. 12 del Trattato di Amsterdam del 2 ottobre 1997 (Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee serie C n. 340 del 10 novembre 1997).

colazione dei lavoratori a situazioni di fatto caratterizzate da connotati di extracomunitarietà. In tale ultima decisione, tuttavia, dati anche i fatti di causa ed i termini della pronunucia della Corte, è apprezzabile, con particolare nitidezza, la statuizione, in termini generali e di principio (40), di una tale applicabilità, anche se subordinata alla sussistenza di un legame con l'ordinamento comunitario. Vale la pena, dunque, di richiamare brevemente, qui di seguito, nell'ambito della giurisrpudenza della Corte, gli antecedenti della sentenza Boukhalfa che già si erano confrontati con il problema dell'estensione della libertà di circolazione dei lavoratori ai di fuori dei confini della Comunità.

Già la risalente sentenza *Walrave e Koch* (41) del 12 dicembre 1974 aveva stabilito che «il principio di non discriminazione, in ragione del suo carattere imperativo, costituisce un parametro inderogabile per qualsiasi rapporto giuridico purché questo, in considerazione, sia del luogo in cui sorge, sia del luogo in cui dispiega i suoi effetti, *possa essere ricondotto al territorio della Comunità*» (42) (corsivo nostro). Nella sentenza *Prodest* (43) del 12 luglio 1984, la sopra riportata giurisprudenza viene richiamata e specificata. In quel procedimento, la questione consisteva nello stabilire se un cittadino belga, residente in Francia ed impiegato presso una società francese impegnata nella fornitura di personale a tempo indeterminato, avesse diritto a conservare la propria iscrizione al regime generale di previdenza sociale francese anche per la durata del suo incarico di lavoro in Nigeria. Tre passi della sentenza sono rilevanti. Dopo aver innazitutto rilevato che «... in linea di massima, un siffatto caso è disciplinato dalle norme comunitarie in fatto di libera circolazione dei lavoratori nell'ambito della Comunità» (44), la Corte esclude che il lavoro temporaneo al di fuori del territorio della Comunità sia suscettibile d'impedire l'applicazione del principio di non discriminazione «qualora il rapporto di lavoro conservi tuttavia un nesso abbastanza stretto con detto territorio» (45). In ordine alla definizione del concetto di «nesso ab-

(40) Piuttosto che legata alle particolari circostanze del singolo caso sul quale la Corte era stata chiamata a pronunciarsi.

(41) Causa 36/74 (Racc. pag. 1405).

(42) Punto 28.

(43) Causa 237/83 (Racc. pag. 3153).

(44) Punto 5.

(45) Punto 6.

bastanza stretto», viene precisato che « in un caso come quello in esame questo nesso può ravvisarsi nel fatto che il lavoratore comunitario è stato assunto da un'impresa di un altro Stato membro e, per questo motivo, è stato iscritto al regime previdenziale di questo Stato e continua a svolgere la sua attività per conto dell'impresa comunitaria, anche durante il soggiorno nel paese terzo» (46) Va notato come, nel caso *Prodest*, si trattasse di un soggiorno professionale al di fuori della Comunità a carattere temporaneo e come il nesso col territorio comunitario venisse individuato dalla Corte nella costanza del rapporto di lavoro del prestatore d'opera con impresa comunitaria.

Tale ultimo elemento di collegamento figura costantemente (insieme a quello della iscrizione al regime previdenziale) anche nella successiva giurisprudenza della Corte e ricorre anche nel caso Boukhalfa, come si vedrà e come viene enfatizzato anche dalle conclusioni dell'Avvocato Generale (47). Nella sentenza *Lopes da Veiga* (48) del 27 settembre 1989, ad esempio, la Corte attribuisce rilevanza alle seguenti circostanze quali elementi di connessione:

1) che il ricorrente (un marinaio portoghese) lavorava su una nave immatricolata nei Paesi Bassi, alle dipendenze di una società armatrice di diritto olandese avente sede nei Paesi Bassi;

2) che il ricorrente era stato assunto nei Paesi Bassi ed era legato al datore di lavoro da un rapporto di lavoro soggetto alla legge olandese;

3) che il ricorrente era assicurato ai sensi del regime previdenziale olandese ed è soggetto all'imposta sul reddito nei Paesi Bassi.

Anche nell'ulteriore decisione *Aldewereld* (49) del 29 giugno 1994, il nesso con la Comunità viene individuato nella circostanza che il lavoratore fosse stato assunto da un'impresa di un altro Stato membro e fosse, perciò, iscritto al regime previdenziale di questo Stato (50).

Purtuttavia, in questo caso, analogamente, ma più marcatamente di quanto già avveniva in *Lopes da Veiga* (51), l'attività lavorativa veniva eser-

(46) Punto 7.

(47) Punto 53 (Racc. pag. I-2269).

(48) Causa 9/88 (Racc. pag. 2989).

(49) Causa C-60/93 (Racc. pag. I-2991).

(50) Punto 14.

(51) E come si vedrà accadere anche nel caso Boukhalfa.

citata stabilmente, piuttosto che temporaneamente, al di fuori della Comunità. La decisione *Aldewereld* concerneva, infatti, il problema se un cittadino olandese residente nei Paesi Bassi, assunto da un'impresa tedesca che lo aveva immediatamente distaccato in Thailandia, potesse fruire delle norme comunitarie relative alla libera circolazione dei lavoratori. Anche in questo caso, la Corte stabilisce che «il solo fatto che un lavoratore eserciti la sua attività fuori del territorio della Comunità non basta ad escludere l'applicazione delle norme comunitarie sulla libera circolazione dei lavoratori quando il rapporto di lavoro conserva un nesso abbastanza stretto con il territorio della Comunità» (52).

Tale nesso appariva piuttosto affievolito nel caso Boukhalfa, il quale, più degli altri sopra menzionati, si segnalava per una spiccata estraneità della sottostante situazione di fatto rispetto all'ambito territoriale della Comunità. Tale situazione può essere riassunta come segue. La legge tedesca relativa al personale in servizio presso il Ministero degli affari esteri (*Gesetz über den Auswärtigen Dienst*, d'ora innanzi «*GAD*») in vigore al tempo della decisione stabiliva che il personale delle rappresentanze diplomatiche tedesche consiste di due fondamentali categorie di impiegati: da una parte, gli impiegati distaccati dal Ministero e, dall'altra, il personale assunto in loco. Nell'ambito di tale ultimo personale, la legge operava una distinzione tra i cittadini tedeschi e coloro che non fossero in possesso della cittadinanza tedesca. Il rapporto di lavoro dei primi era disciplinato dai contratti collettivi di lavoro tedeschi e dalle altre norme legislative tedesche ad esso applicabili. Il rapporto d'impiego dei dipendenti sprovvisti della cittadinanza tedesca era invece regolato, ai sensi dell'art. 33 dello stesso *GAD*, in base alle norme interne del Paese ospitante, tenendo conto delle consuetudini locali.

La signora Boukhalfa, ricorrente nel procedimento a quo rispetto al giudizio della Corte di Giustizia, risultava assoggettata a quest'ultimo regime, invero palesemente discriminatorio in base alla cittadinanza e, pertanto, contrario all'allora art. 48, n. 2, del Trattato (53) ed all'art. 7, nn.

(52) Punto14.

(53) Attualmente, come già si è precisato, art. 39 nella versione consolidata del Trattato, di cui qui si riporta, per comodità del lettore, il paragrafo 2 citato nel testo: la libera circolazione dei lavoratori «implica l'abolizione di qualsiasi discriminazione, fondata sulla nazionalità, tra i lavoratori, degli Stati membri, per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro».

1 e 4, del Regolamento del Consiglio 15 ottobre 1968 n. 1612 (54). Ingrid Boukhalfa, cittadina belga, già da tempo stabilmente residente in Algeria, era stata impiegata a partire dal 1° aprile 1982 presso l'ambasciata tedesca in Algeri in qualità di addetta all'ufficio passaporti. Il di lei contratto di lavoro era stato stipulato in Algeri ed il suo rapporto di lavoro era soggetto e regolato dalla legge algerina.

Dagli elementi sopra forniti, emerge chiaramente come la situazione personale e professionale della ricorrente si connotasse spiccatamente per il suo carattere di extracomunitarietà, stante anche l'extracomunitarietà della rappresentanza diplomatica situata in Algeria (55). Una tale extra comunitarietà (56) metteva in dubbio (pur ferma restando, nel caso di specie, la discriminatorietà del trattamento giuslavoristico di diritto tedesco alla luce delle richiamate norme di diritto comunitario) l'ap-

(54) Tali disposizioni recitano come segue:

«1. Il lavoratore cittadino di uno Stato membro non può ricevere sul territorio degli altri altri Stati membri, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello dei lavoratori nazionali per quanto concerne condizioni d'impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato. (...)

4. Tutte le clausole di contratti collettivi o individuali o di altre regolamentazioni collettive concenenti l'accesso all'impiego, l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro e di licenziamento sono nulle di diritto nella misura in cui prevedano o autorizzino condizioni discriminatorie nei confronti dei lavoratori cittadini degli altri Stati membri».

(55) Le rappresentanze diplomatiche devono, infatti, sempre ed in ogni caso considerarsi come facenti parte del territorio dello Stato ospitante, ai sensi dell'art. 21 della convenzione di Vienna del 18 aprile 1961 sulle relazioni diplomatiche. Nello stesso senso, si veda, oltre all'opinione dell'avvocato generale P. Lèger, nella stessa causa C-214/94, punto 26, anche la dottrina prevalente: NGUYEN QUOC DINH, P. DAILLIER ed A. PELLET, *Droit international public*, 3a edizione, 1987, par. 468, nonché H. THIERRY, J. COMBACAU, S. SUR, C. VALLEE, *Droit international public*, 1975, pag. 427.

(56) Peraltro, ripetutamente sottolineata dallo stesso Avvocato Generale nelle sue Conclusioni. Si veda, in particolare, il punto 50, nel quale si rileva la pluralità di elementi di fatto risultanti dal caso di specie ed ostativi al ricorrere del richiesto «collegamento abbastanza stretto con il territorio comunitario» della situazione della ricorrente Boukhalfa. Tali elementi ostativi vengono elencati come segue:

«- il contratto di lavoro della ricorrente nel procedimento a quo è stato stipulato in un paese terzo;

- le sue condizioni di lavoro sono determinate dal diritto del paese ospitante e tenendo conto delle consuetudini locali, ai sensi dell'art. 33 del GAD;

- l'interessata risiede stabilmente nel paese terzo in cui esercita la propria attività lavorativa e ciò già da prima della stipulazione del contratto».

plicabilità dell'art. 48 (oggi 39) del Trattato e del Regolamento del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612 ai fatti di causa. Tale dubbio, invero ragionevolmente fatto valere dal governo tedesco nel procedimento innanzi alla Corte e risultante dalla stessa sentenza (57), derivava, in particolare, dal fatto che la ricorrente nel procedimento *a quo* non era residente in uno degli Stati membri, bensì in Algeria, già prima della stipulazione del contratto, nonché del fatto che il contratto era stato stipulato in Algeria e trovava colà continuativa esecuzione.

La Corte affronta e risolve in senso positivo il problema dell'applicabilità della libertà di circolazione dei lavoratori al caso della ricorrente, signora Boukhalfa. La questione viene articolata, nel ragionamento della Corte, su due fondamentali direttrici: da una parte, il problema generale dell'applicabilità del Trattato della Comunità Europea al di fuori del territorio della Comunità, dall'altra, se, più specificamente, il principio della libera circolazione dei lavoratori [come, appunto, formulato e statuito nel citato art. 48 (ora 39) del Trattato e Regolamento del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612] sia suscettibile di applicarsi ad attività lavorative esercitate al di fuori del territorio della Comunità. Con riferimento al primo profilo problematico, la Corte non propone una soluzione, né, invero, arriva a presentare rilievi decisivi in relazione ai fatti di causa. La Corte si limita a rilevare come l'art. 227 (attualmente art. 299 nella versione consolidata del Trattato), che definisce l'ambito di applicazione del Trattato non esclude che le norme comunitarie possano esplicare effetti al di fuori del territorio della Comunità.

È solo sotto il secondo profilo che, a ben vedere, la Corte effettivamente affronta e risolve la questione e, quindi, la causa (58). A questo pro-

(57) In particolare, punti 12 e 20, pag. I-2279, Raccolta di giurisprudenza della Corte di Giustizia CE [1996].

(58) Nella quale in effetti non tanto era discussa la contrarietà della disciplina giuslavoristica tedesca al principio della libera circolazione dei lavoratori, quanto l'applicabilità della stessa sanzione di tale principio in diritto comunitario alla fattispecie concreta oggetto di causa. Si vedano, in questo senso, le stesse conclusioni dell'Avvocato Generale, punto 22 («Applicabilità del diritto comunitario»): «... è questo il problema reale prospettato dalla presente controversia. La difficoltà risiede tutta, beninteso, nell'elemento di estraneità esistente: il fatto che il rapporto di lavoro si svolga in un paese terzo rispetto alla Comunità europea. S'intende che il problema non si porrebbe, qualora lo stesso rapporto di lavoro fosse localizzato nel territorio di uno degli Stati membri. Così, ad esempio, l'applicazione delle norme comunitarie alla situazione di un lavoratore belga impiegato presso l'ambasciata tedesca in Francia non solleverebbe alcun dubbio».

posito, la Corte si richiama innanzitutto alla sua pregressa giurisprudenza (59) ed al principio ivi sancito, secondo il quale «le norme di diritto comunitario possono trovare applicazione in relazione ad attività lavorative esercitate al di fuori del territorio della Comunità quando il rapporto di lavoro conservi un nesso abbastanza stretto con il territorio della Comunità» (60) medesima. La novità della pronuncia resa nella causa Boukhalfa sta nell'estensione della portata di tale principio anche ad un caso, quale quello in oggetto, in cui il rapporto d'impiego presentava soltanto un particolarmente limitato grado di collegamento, più che con il territorio di uno Stato membro, con l'ordinamento giuridico dello stesso, o, per dirla con le parole della Corte (61), «con il diritto di uno Stato membro e, di conseguenza, con le pertinenti norme del diritto comunitario».

Nel caso di specie, il collegamento di cui sopra viene individuato in taluni, seppur limitati momenti di soggezione della situazione della Boukhalfa alla normativa tedesca. In particolare, sono ritenute rilevanti:

1) la circostanza che il contratto di lavoro della ricorrente fosse stato stipulato in forza del diritto tedesco, soltanto in applicazione del quale le di lei condizioni d'impiego soggiacevano alla vigente normativa algerina;

2) la presenza, in tale contratto, di una clausola attributiva della giurisdizione per le controversie ad esso relative a fori tedeschi;

3) l'iscrizione della Boukhalfa, a fini previdenziali, al regime pensionistico tedesco;

4) il limitato assoggettamento della ricorrente medesima all'imposizione sui redditi in Germania.

Sulla base di tali elementi di collegamento, la Corte, nel caso Boukhalfa, provvede ad estendere ad una situazione espressamente riconosciuta, dallo stesso organo giurisdizionale, quale squisitamente extracomunitaria (62) una libertà (quella di circolazione dei lavoratori, ap-

(59) Sentenze 12 luglio 1984, causa 237/83, Prodest, Racc. pag. 3153 punto 6; 27 settembre 1989, causa 9/88, Lopes da Veiga, Racc. pag. 2989, punto 15; 29 giugno 1994, causa C-60/93, Aldewereld, Racc. pag. I-2991, punto 14.

(60) Sent. *Boukhalfa*, cit. punto 15, pag. I-2278.

(61) Sent. *Boukhalfa*, *loc. ult. cit.*

(62) Nei punti 14 e 15 della sentenza, in cui la Corte espressamente affronta il *thema decidendum*, si dà, in effetti, per scontato il carattere extra-comunitario della situazione di cui a causa. La Corte, infatti, si concentra unicamente sulla questione se il Trattato, in generale, ed il principio di libera circolazione dei lavoratori, in particolare, possano rispettivamente trovare applicazione «al di fuori del territorio della Comunità» (punto 14, in Raccolta 1996, pag. I-2277) e «in relazione ad attività lavorative esercitate al di fuori del territorio della Comunità» (punto 15, ivi, pag. I-2278).

punto) che, alla stregua della lettera dell'art. 48 (oggi 39) del Trattato, nonché del Regolamento del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612 (ambedue citati), appariva, e tuttora appare, sancita con riferimento esclusivo a situazioni intracomunitarie. Il paragrafo primo dell'art. 48 (oggi 39) del Trattato (nel cui quadro va necessariamente letto ed interpretato il sopra riportato paragrafo secondo del medesimo articolo che, specificamente, vieta le discriminazioni fondate sulla cittadinanza) assicura la libera circolazione dei lavoratori *all'interno della Comunità*. Analoga limitazione territoriale è esplicitamente contenuta nel riportato art. 7, n. 1, del Regolamento del Consiglio 15 ottobre 1968, n. 1612 quando stabilisce che «il lavoratore cittadino di uno Stato membro non può ricevere *sul territorio degli altri altri Stati membri*, a motivo della propria cittadinanza, un trattamento diverso da quello dei lavoratori nazionali per quanto concerne condizioni d'impiego e di lavoro ...» (corsivo nostro). Va rilevato il notevole sforzo interpretativo compiuto dalla Corte, la quale fa un'applicazione di norme di diritto comunitario sia primario che secondario fondata sullo spirito delle relative previsioni ma, irrimediabilmente contraria alla loro lettera, che si è visto essere incontrovertibilmente limitata all'ambito territoriale della Comunità.

Ritornando al problema, oggetto del presente scritto, della compatibilità col diritto comunitario della norma contenuta nell'ultimo periodo del comma 1 dell'istituendo art. 127-*bis* Tuir, va indagato l'impatto della sentenza Boukhalfa sull'interpretazione della portata della libertà di stabilimento a titolo secondario. Nel caso Boukhalfa, l'interprete si trova di fronte ad una pronuncia che, in modo più nitido ed esemplare di quanto desumibile dall'anteriore, sopra esaminata, giurisprudenza della Corte, estende a situazioni estranee alla sfera territoriale della Comunità, una libertà esplicitamente prevista e sancita con esclusivo riferimento a situazioni intracomunitarie. E ciò sulla base di elementi di connessione con il territorio della Comunità che non appaiono, per ammissione dello stesso Avvocato Generale, assolutamente risolutivi. Alla luce di un tale precedente giurisprudenziale, bisogna, di conseguenza, chiedersi se, ed in che misura, un tale approccio estensivo a situazioni extracomunitarie sia compatibile, o addirittura richiesto, dalla formulazione e dal contenuto della libertà di stabilimento a titolo secondario di cui all'art. 43, paragrafo I, del Trattato istitutivo della Comunità.

Si è già sottolineato sopra come la lettera di tale paragrafo chiaramente suggerisca un'apertura a situazioni in cui l'esercizio del diritto di stabilimento secondario ha luogo al di fuori del territorio della Comunità. Il fatto, dunque, che la Corte di Giustizia CE abbia, in esito ad una lunga e meditata evoluzione giurisprudenziale, applicato, ad una situazione

dichiaratamente extracomunitaria, una libertà sancita con riferimento esclusivo all'ambito territoriale interno della Comunità, sembra richiedere che una consimile applicazione estensiva debba *a fortiori* aver luogo per una libertà, quale quella di stabilimento a titolo secondario, che è letteralmente prevista senza limitazioni quanto all'ambito territoriale di applicazione. La Corte di Giustizia CE, in altre parole, avendo applicato a situazioni extracomunitarie la libertà di circolazione dei lavoratori che è espressamente prevista dal Trattato solo per casi intracomunitari, dovrebbe, coerentemente ed a più forte ragione, applicare, con portata egualmente estensiva, la libertà di stabilimento a titolo secondario, che si è visto essere prevista nel testo del Trattato in termini ben più ampi ed incondizionati.

Una tale conclusione, che i segnalati orientamenti della giurisprudenza comunitaria sembrano addirittura postulare più che semplicemente avallare, implica che il diritto, in capo a soggetti comunitari, di aprire agenzie, succursali o filiali deve ritenersi tutelato dall'art. 43, par. 1, del Trattato, non solo quando queste ultime siano localizzate all'interno del territorio della Comunità, ma anche quando esse siano stabilite al di fuori di detto territorio, come nel caso di cui al comma 1, ultimo periodo, dell'istituendo art. 127-*bis* Tuir (63).

A tale impostazione (secondo la quale l'ultimo periodo del comma 1 dell'istituendo art. 127-*bis* Tuir contrasta, in linea di massima, con la libertà di stabilimento), potrebbero muoversi due rilievi:

1) che lo Stato italiano, attraendo a tassazione, *in capo alla controllante italiana*, i redditi prodotti dalla stabile organizzazione della controllata comunitaria, non impone una restrizione alla libertà di stabilimento di quest'ultima controllata, la quale non è incisa dal prelievo effettuato in capo alla controllante italiana;

2) che le finalità antielusive perseguite dallo Stato italiano con l'introduzione del regime «CFC» rientrano tra i motivi di ordine pubblico, i quali, ai sensi dell'art. 46 del Trattato possono legittimare restrizioni alla libertà di stabilimento. Ambedue le obiezioni paiono, tuttavia, superabili.

Riguardo al primo rilievo, la restrizione alla libertà di stabilimento rappresentata dalla disposizione qui in commento, deve essere intesa con riferimento all'intero gruppo, quale soggetto economico. Date le modalità organizzative dei gruppi multinazionali, l'apertura di una sede se-

(63) Stante l'assunto fondamentale, posto sopra, della non inclusione di Stati membri della Comunità nel catalogo ministeriale degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al comma 4 dello stesso articolo.

condaria non può che considerarsi manifestazione delle scelte imprenditoriali del gruppo nella sua interezza. Una siffatta iniziativa d'espansione risponde normalmente a logiche e strategie di pianificazione e razionalizzazione degli investimenti, largamente condivise e centralizzate all'interno del gruppo e che trascendono l'ambito decisionale del singolo componente.

Se, dunque, l'apertura della sede secondaria è, economicamente e genuinamente, atto del gruppo, le restrizioni al suo esplicarsi (quale appunto l'assoggettamento ad un livello ulteriore d'imposizione) sono sostanzialmente lesive nei confronti di tutti i soggetti giuridici appartenenti al gruppo (le altre società del gruppo stabilite in Europa, nel caso di cui all'istituendo art. 127-*bis*, comma 1, Tuir), in quanto la decisione di costituire la stabile organizzazione (influenzata e limitata dalla penalizzante disciplina «CFC») è decisione dell'intero gruppo e non solamente del soggetto italiano controllante, direttamente sottoposto al prelievo. D'altra parte, la considerazione del gruppo nella sua interezza, quale soggetto economico unitario, oltre ad essere rilevante per il diritto comunitario in genere (si pensi, ad esempio, alla disciplina antitrust), rappresenta il fondamentale assunto alla base della stessa disciplina «CFC».

3.3. Ingiustificabilità della misura restrittiva

Con riferimento al secondo rilievo, va innanzitutto riconosciuto che, conformemente ad una posizione già rinvenibile nella giurisprudenza più risalente della Corte (64), il perseguimento di obiettivi di contrasto dell'abuso ed elusione (anche fiscali) è, in linea di principio, qualificabile quale esigenza imperativa suscettibile di giustificare misure restrittive delle libertà comunitarie fondamentali in genere e, fra queste, della libertà di stabilimento, in particolare (65). Affinché possano considerarsi giustificati, i regimi nazionali anti-abuso devono, tuttavia, soddisfare i requisiti compendiati dalla giurisprudenza della Corte (66) qui in commento nelle quattro seguenti condizioni sostanzialmente improntate a

(64) Si vedano, a titolo di esempio, la decisione *Avoir fiscal* del 28 gennaio 1986, causa 270/83, in Racc., pag. 273, punto 25 ed *Asscher* del 27 giugno 1996, causa C-107/94, in Racc., pag. I-3089, conclusioni dell'Avvocato Generale.

(65) Analogamente si veda la già ripetutamente richiamata sentenza *Centros* al citato punto 24.

(66) Sentenza *Centros* citata, punto 34, ma si vedano, già nello stesso senso, le più risalenti sentenze 31 marzo 1993, causa C-19/92, *Kraus*, Racc. pag. I-1663, punto 32, e 30 novembre 1995, causa C-55/94, *Gebhard*, Racc. pag. I-4165, punto 37.

principi di non disciminatorietà e proporzionalità: «essi devono applicarsi in modo non discriminatorio, essere giustificati da motivi imperativi di interesse pubblico, essere idonei a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non andare oltre quanto necessario per il raggiungimento di questo». Sicuramente, in nessun caso ammissibili sono discipline restrittive che seppur formalmente ispirate da ragioni antielusive appaiono, nella sostanza, perseguire obiettivi di gettito: in questi termini si esprime la più recente giurisprudenza della Corte. «La riduzione di entrate fiscali (...) non rientra fra i motivi enunciati all'art. 56 del Trattato e non può essere considerata come un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare una disparità di trattamento in linea di principio incompatibile con l'art. 52 del Trattato» (67).

L'effettivo ricorrere del carattere di proporzionalità e la stessa generale funzione antielusiva della norma contenuta nell'ultimo periodo dell'istituendo art. 127-*bis*, comma 1, Tuir possono, in effetti, essere messi in dubbio. Tale norma, come si è visto, attrae a tassazione in capo al soggetto italiano controllante, i redditi prodotti dalla stabile organizzazione, in Paese a fiscalità privilegiata, della controllata non residente, a prescindere dalla circostanza che lo stato di residenza della controllata applichi il metodo del credito ovvero il metodo dell'esenzione ai redditi percepiti per il tramite di stabili organizzazioni all'estero. Nel caso il metodo applicato sia quello del credito, il reddito prodotto dalla stabile organizzazione è, in concreto, sottoposto ad un livello di fiscalità che è quello del Paese di residenza della controllata. Questo potrebbe non essere assolutamente un regime privilegiato. Si ricorda, anzi, come l'ipotesi problematica concreta oggetto di questa parte del nostro studio sia stata definita assumendo, da una parte, che la società controllata-casa madre sia residente in uno Stato membro della Comunità, e dall'altra, che l'elencazione ministeriale degli Stati e territori a regime fiscale privilegiato non includa Paesi membri. Orbene, il ricorrere, in particolare, della seconda di queste ipotesi implica logicamente che le Autorità finanziarie italiane hanno implicitamente ritenuto il livello di fiscalità e l'ambiente fiscale sussistenti nel Paese comunitario di residenza della società controllata non potersi considerare particolarmente vantaggiosi o privilegiati. Tuttavia, nel caso di applicazione del metodo del credito ai redditi prodotti dalla stabile organizzazione, tale livello di fiscalità ed ambiente fiscale sono

(67) Sentenza 16 luglio1998, *Imperial Chemical Industries*, causa C-264/96, punto 28. Ma in termini assolutamente coincidenti si esprime anche la sentenza del 21 settembre 1999, *Saint Gobain*, causa C-307/97, punto 50.

appunto quelli a cui risultano ultimativamente assoggettati i redditi prodotti dalla stabile organizzazione.

Cionondimeno, la disciplina «CFC» troverebbe comunque applicazione sul mero presupposto della localizzazione della stabile organizzazione in uno Stato a fiscalità privilegiata, anche se il carico d'imposta gravante sui redditi prodotti dalla stabile organizzazione medesima è, in ultima analisi, dipendente dalla fiscalità dello Stato di residenza della «casa madre», piuttosto che da quella della giurisdizione in cui è localizzata la filiale. L'esito di una tale indiscriminata applicazione del regime «CFC» risulterebbe, di conseguenza, l'assoggettamento a tale regime di redditi che sono stati già sottoposti ad un livello d'imposizione ritenuto dalla stessa autorità fiscale italiana non privilegiato e, di conseguenza, sostanzialmente equivalente a quello italiano.

Così come formulato, dunque, il congegno impositivo di cui all'istituendo art. 127-*bis*, comma 1, ultimo periodo, è suscettibile di trovare applicazione in situazioni fra di loro molto eterogenee in termini di risultato di risparmio d'imposta. Di conseguenza, la giustificazione in termini di misura antielusiva non si attaglia, sempre e comunque, alla disciplina «CFC» che qui si analizza e, di riflesso, alle restrizioni alla libertà di stabilimento suscettibili di derivarne (68).

Né pare che diversamente debba ritenersi alla luce della già esaminata circostanza scriminante di cui all'art. 127-*bis*, comma 5, la quale esclude l'applicazione del regime CFC se il soggetto controllante residente dimostra che dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati. Come si è già visto, tale condizione dev'essere intesa nel senso di escludere l'operatività del congegno CFC ove venga dimostrato che i

(68) Su tali ultime considerazioni potrebbero anche fondarsi dubbi in merito alla conformità agli artt. 3 e 53 della Costituzione dell'ultimo periodo del comma 1 dell'istituendo art. 127-*bis* Tuir. Questo, infatti assoggetta al medesimo trattamento impositivo, redditi che si trovano in situazioni molto diverse, e cioè che sono assoggettati, all'estero, ad una pressione fiscale notevolmente divergente:

1) da una parte, quella del solo Paese a fiscalità privilegiata, nel caso di applicazione del metodo dell'esenzione;

2) dall'altra, quella tipica dello Stato di residenza della controllata cui la stabile organizzazione fa capo, nel caso di adozione del metodo del credito.

Sulla base di questi rilievi sarebbe forse opportuno aggiungere al menzionato ultimo periodo dell'istituendo art. 127-*bis* Tuir, comma 1, la clausola «... quando esenti da imposizione nello stato della sede centrale» in modo da limitare la portata applicativa delle regole «CFC» alle «partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati ai predetti regimi fiscali privilegiati, *quando esenti da imposizione nello stato della sede centrale*».

redditi altrimenti imputati al soggetto controllante italiano subiscono un «congruo» prelievo impositivo all'estero. Il concreto impatto di questa disposizione di esclusione dipenderà, di conseguenza, largamente dai termini in cui l'amministrazione finanziaria italiana interpreterà tale requisito di congruità. Mi pare, comunque, che si possa sin d'ora sostenere che l'applicazione di tale circostanza esimente non potrà, in ogni caso, risultare nella sistematica esclusione, dall'ambito dell'istituenda CFC, di tutte le situazioni in cui la società controllata casa madre della stabile organizzazione nel paradiso fiscale sia residente in uno Stato membro, al di fuori della lista nera ministeriale, che applichi il metodo del credito ai proventi della *branch*.

Il sottolineato carattere indiscriminato della formulazione della norma antielusiva di cui, in generale, al comma 1 dell'istituendo art. 127-*bis* Tuir ed, in particolare, di quella contenuta nell'ultimo comma dello stesso articolo è suscettibile di contrastare, anche sotto un altro profilo, con il sopra menzionato principio di proporzionalità elaborato dalla Corte di Giustizia con riferimento alle limitazioni consentite alla libertà di stabilimento. Com'è noto, ai sensi degli artt. 96 e 96-*bis* Tuir, gli utili distribuiti da società figlie comunitarie ad azionisti italiani beneficiano, a seconda dei casi, di una parziale o pressoché totale esenzione dall'imposta sui redditi delle persone giuridiche.

Orbene, nel caso problematico qui preso in considerazione (della stabile organizzazione in Paese a fiscalità privilegiata di società controllata comunitaria), stante la sostanziale unicità del soggetto giuridico, gli utili conseguiti attraverso la stabile organizzazione vanno direttamente imputati alla casa madre (nella specie, la società controllata UE) e si qualificano, di conseguenza, quali utili della medesima società controllata comunitaria. Ove distribuiti alla società madre italiana tali utili, sarebbero, di conseguenza, parzialmente o (69), pressoché totalmente, esenti in Italia in applicazione, appunto, rispettivamente degli artt. 96 e 96-*bis* Tuir. Come sottolineato da una pluralità di voci di dottrina (70), la tipica fi-

(69) In caso di conformità ai requisiti di cui all'art. 96-*bis*.

(70) Si veda MARINO, *La considerazione dei paradisi fiscali e la sua evoluzione*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno I settant'anni di «Diritto e pratica tributaria»*, Milano, 2000, pag. 781: «gli Stati leaders dell'economia globale sono dotati di sistemi tributari sofisticati (...). Le misure unilateralmente introdotte da questi Stati per contrastare l'uso dei paradisi fiscali, hanno avuto come iniziale obiettivo quello di rendere imponibile in capo ai soggetti loro residenti l'utile prodotto, *ma non distribuito sotto forma di dividendo, da società ivi localizzate e di cui i*

nalità antielusiva delle «*CFC rules*» è quella di reagire all'accumulo di profitti non distribuiti in giurisdizioni fiscali privilegiate ed al conseguente differimento del prelievo impositivo in capo all'azionista residente. I regimi «CFC» hanno, in altri termini, la funzione di reagire alle pratiche elusive consistenti nel sottrarre materia imponibile alla potestà impositiva di uno Stato, attraverso la mancata distribuzione degli utili dalla società figlia alla società madre, in capo alla quale ultima tali utili sarebbero stati assoggettati a tassazione.

Nelle fattispecie di cui, in particolare, all'art. 96-*bis* (71), alle quali l'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 127-*bis in fieri*, stantene la formulazione indiscriminata, è, senz'altro, suscettibile di applicazione, gli utili conseguiti per mezzo della stabile organizzazione aperta, nel Paese o territorio a regime fiscale privilegiato, dalla società controllata conforme alla disciplina «madre-figlia» sarebbero attratti a tassazione in Italia. Alla luce del requisito di proporzionalità imposto dalla Corte di Giustizia

loro residenti sono azionisti. In effetti, essendo generalmente accettato il principio di cassa per la tassazione dei dividendi, secondo il quale essi sono tassati nel momento in cui sono appunto incassati, è intuitivo comprendere che un sostanziale risparmio d'imposta giace nell'utile (non tassato) prodotto dalla società controllata offshore, *se l'azionista ne può differire illimitatamente nel tempo l'imposizione, evitando di incassarlo sotto forma di dividendo, lasciandolo piuttosto in dotazione alla società* offshore» (corsivo nostro). Negli stessi termini ricostruisce la portata dei regimi CFC anche CARABELLESE, *Lo stato attuale delle normative sulle* «Controlled Foreign Corporations» *nell'Unione Europea*, in Dir. Prat. Trib., 1999, 6, III, pagg. 510 e segg.: «la normativa nota con l'acronimo CFC (*Controlled Foreign Corporations*) è volta a tassare i redditi che una società "madre" decida di *accumulare presso una propria controllata estera*, opportunamente collocata in un Paese a fiscalità bassa o nulla, nella forma di utili indivisi. Lo schema tipico utilizzato negli ordinamenti stranieri che prevedono simili disposizioni consiste, infatti, nel tassare i (potenziali) dividendi in ingresso, indipendentemente dalla loro effettiva distribuzione, al fine di contrastare il differimento illimitato del prelievo impositivo nel paese della controllante, *attuato mediante una mancata distribuzione sistematica dei dividendi*, resa possibile dalla posizione dominante dell'azionista» (corsivi nostri).

(71) Ci si riferisce, in particolare ad una situazione di fatto connotata dalle seguenti circostanze:

1) la società madre italiana detiene, ininterrottamente per più di un anno, una partecipazione nella società figlia comunitaria non inferiore al 25%;

2) la società figlia comunitaria (la *controlled foreign corporation*, appunto) riveste una delle forme previste nell'allegato alla direttiva madre-figlia n. 435/90/CEE del Consiglio del 23 luglio 1990;

3) la società figlia è soggetta nello Stato di residenza senza possibilità di fruire di regimi di opzione o di esonero che non siano territorialmente o temporalmente limitati ad una delle imposte elencate nella lettera *c*) del comma 2 dell'art. 96-*bis* Tuir.

alle misure restrittive della libertà di stabilimento dettate dai motivi imperativi di ordine pubblico di cui all'art. 46 del Trattato, non pare che, in una tale situazione, la misura contenuta nell'ultimo periodo del comma 1 del proposto art. 127-*bis* possa considerarsi congrua rispetto alla ratio antielusiva coperta dalla giustificazione di ordine pubblico ex art. 46. Come si è già detto, le discipline «*CFC*» si giustificano in un'ottica antielusiva in quanto reazione al fenomeno dell'accumulazione all'estero, in un contesto impositivo particolarmente favorevole, di utili che, se distribuiti, sarebbero, invece, stati assoggettati a tassazione in capo alla controllante residente. Nelle fattispecie coperte dall'art. 96-*bis*, tuttavia, ove distribuiti, gli utili non avrebbero scontato pressoché alcun prelievo in Italia. Allo stato attuale della normativa, dunque, la mancata distribuzione da parte della controllata «madre-figlia» ha, a ben vedere, effetti fiscali in Italia assolutamente equivalenti alla mancata distribuzione. In questi casi, non pare, di conseguenza, sostenibile che la mancata distribuzione (contegno al quale il regime *CFC* è diretto ed idoneo a reagire) possa ragionevolmente qualificarsi come manovra elusiva.

Il perseguimento di un obiettivo di riduzione del carico impositivo e l'idoneità del contegno del contribuente a sortire un tale effetto assurgono, invero, ad elementi essenziali del fenomeno elusivo. Secondo la più autorevole dottrina tributaristica, l'elusione fiscale «consiste in un comportamento (non soltanto quindi in un negozio giuridico) non proibito da alcuna norma di legge che presenta le seguenti caratteristiche: a) di essere ispirato fin dall'inizio dall'unico dominante intento di risparmiare l'imposta; b) di costituire un comportamento anormale rispetto a quelli solitamente adottati nelle medesime condizioni; c) *di consentire un (totale o parziale) risparmio d'imposta né previsto né consentito sia pure implicitamente dal legislatore*. Si tratta, dunque, di un comportamento voluto (e quindi non simulato), non vietato dall'ordinamento giuridico e consistente nell'impiego abnorme di un istituto consentito, al fine di risparmio d'imposta» (72) (corsivo nostro). In termini sostanzialmente coincidenti si era già espressa altra autorevole dottrina (73), la quale rimarca particolarmente l'esclusività (o prevalenza) dell'intento di risparmio d'imposta e l'assenza di finalità extra-fiscali quali aspetti caratterizzanti dell'operazione elusiva.

(72) FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 1991, pag. 120.

(73) GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in Rass. Trib. n. 1, 1989, 1, pag. 11 e ss.

La stessa norma antielusiva di cui all'art. 37-*bis* (74) del D.P.R. 600/1973 [e, ancor prima, quella di cui all'art. 10 (75) della L. n. 408/1990] postula, quale connaturale alla fattispecie elusiva, l'intento, oggettivamente perseguito, di riduzione del carico impositivo. Come riconosciuto dalla dottrina (76), infatti, ai sensi dell'art. 37-*bis* citato, «al di là della particolare conformazione assunta dall'operazione, che può variare notevolmente nel singolo caso concreto, gli elementi determinanti che devono ricorrere necessariamente, al fine di stabilire l'elusività di una determinata fattispecie, sono i seguenti:

- assenza di valide ragioni economiche;
- *ottenimento di riduzioni di imposte o rimborsi*, altrimenti indebiti;
- aggiramento di un obbligo o divieto previsto dall'ordinamento tributario» (corsivo nostro).

I rilievi sopra esposti evidenziano come il congegno antielusivo di cui all'ultimo periodo del comma 1 dell'istituendo art. 127-*bis* Tuir sia suscettibile di applicazione a situazioni e circostanze in cui non è rilevabile alcuna effettiva sottrazione di materia imponibile allo Stato italiano od elusione dell'imposta italiana. Il regime CFC risulta, di conseguenza, applicabile anche a casi in cui una tale applicazione non appare sorretta dal motivo imperativo d'interesse pubblico rappresentato dal contrasto di comportamenti elusivi. L'ultimo periodo del comma 1 del proposto art. 127-*bis* Tuir pare, dunque, tipicamente, andare oltre quanto necessario per il raggiungimento della istituzionale finalità antielusiva. Sembra, quindi, potersi sostenere che la disciplina contenuta in questa disposizione non soddisfa le quattro condizioni elaborate dalla giurisprudenza comunitaria a specificazione dei motivi di ordine pubblico giustificativi di misure restrittive della libertà di stabilimento (77) in quanto, in determinati casi, ultronea e non proporzionale rispetto allo scopo antiabuso perseguito.

(74) Si veda, in particolare, il comma 1, in forza del quale «Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, e ad ottenere *riduzioni di imposte o rimborsi*, altrimenti indebiti» (corsivo nostro).

(75) Anche di questa disposizione cfr., in particolare, il comma 1, secondo cui «È consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni ... poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente *un risparmio d'imposta*» (corsivo nostro).

(76) PICCONE FERRAROTTI, *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 del D.Lgs. n. 358/1997 (art. 37-*bis *del D.P.R. n. 600/1973)*, in Rass. Trib. n. 5/1997, pag. 1151.

(77) Si ricorda che, alla stregua delle citate sentenze *Centros*, punto 34, *Kraus*, Racc. pag. I-1663, punto 32, e *Gebhard*, Racc. pag. I-4165, punto 37, le misure restrittive

Pare opportuno evidenziare come autorevole supporto agli argomenti fatti valere sopra contro la giustificabilità, in diritto comunitario, della misura *CFC* di cui all'ultimo periodo dell'art. 127-*bis*, comma 1 (in particolare, per quanto riguarda i casi in cui la società controllata, che costituisce la stabile organizzazione nel paradiso fiscale, sia residente e sottoposta a tassazione in uno Stato che applica il metodo del credito per l'eliminazione della doppia imposizione giuridica internazionale), pare provenire dalla recente sentenza *Imperial Chemical Industries* già citata. Questa, al punto 26, affrontando il problema della giustificabilità, in diritto comunitario, delle disposizioni di diritto britannico sottoposte al vaglio della Corte, in un'ottica di contrasto a pratiche elusive, recita come segue: «per quanto riguarda la giustificazione fondata sul rischio di evasione fiscale, basti sottolineare che la normativa controversa nella causa principale non ha l'obiettivo specifico di escludere da un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiose il cui scopo sia quello di eludere la legge fiscale del Regno Unito, ma considera, in via generale, qualunque situazione in cui le società controllate da un gruppo si trovino in maggioranza stabilite, per qualsiasi motivo, fuori dal Regno Unito. Ora, lo stabilimento di una società fuori dal Regno Unito non comporta, di per sé, l'evasione fiscale, dato che la società di cui trattasi è comunque soggetta alla legge fiscale dello Stato di stabilimento» (78). Come sottolineato dalla dottrina, il tratto saliente del diniego di giustificazione, espresso in questi termini dalla Corte, va appunto rinvenuto nel carattere indiscriminato e, dunque, non proporzionale allo scopo antielusivo, proprio della formulazione della legge britannica: «è da ritenersi probabile che proprio il semplice rischio di elusione fiscale sia la ragione principale del diniego, supportata dalla osservazione che la localizzazione di una società fuori del territorio del Regno Unito non comporta, di per sé, pratiche dirette di elusione fiscale, essendo tale società soggetta alla potestà impositiva di tale Stato membro» (79). L'assoggettamento dei redditi alla fiscalità di

della libertà di stabilimento, dettate da intenti antielusivi, sono giustificate quando:
1) si applicano in modo non discriminatorio;
2) sono giustificate da motivi imperativi di interesse pubblico;
3) sono idonee a garantire il conseguimento dello scopo perseguito, e
4) non vanno oltre quanto necessario per il raggiungimento di questo.

(78) Lo Stato di stabilimento cui qui si fa riferimento è uno Stato membro della Comunità: la Corte vuole, senz'altro, riferirsi ad una situazione intracomunitaria.

(79) BIZIOLI, *Il rapporto fra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: una applicazione nel recente caso* Imperial Chemical Industries, cit., pagg. 345-346.

uno Stato della Comunità (come, appunto, si verifica anche nel caso in cui la società controllata che costituisce la stabile organizzazione nel paradiso fiscale, sia residente e sottoposta a tassazione in uno Stato che applica il metodo del credito per l'eliminazione della doppia imposizione giuridica internazionale) rappresenta, nella prefigurazione della Corte, circostanza sufficiente ad escludere il ricorrere di risultati elusivi. Queste conclusioni, peraltro espresse dalla Corte in termini di particolare generalità, appaiono ancora più condivisibili in un contesto, come quello che qui si assume, in cui il carattere non privilegiato degli ordinamenti fiscali comunitari discende dalla stessa normativa *CFC*, stante l'assunta non inclusione di Stati membri della Comunità nell'elenco degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

4. Il caso dell'inclusione di Stati comunitari nella lista di Stati e territori a regime fiscale privilegiato

Ove, invece, il decreto ministeriale d'individuazione degli Stati o territori a regime fiscale privilegiato includa anche Stati comunitari (80), il problema della compatibilità con la libertà di stabilimento coinvolge l'intera disciplina CFC e non si limita solo alla previsione contenuta nell'ultimo periodo dell'ultimo comma del nuovo art. 127-*bis* Tuir. In tale ipotesi di determinazione dell'ambito di applicazione della nuova «CFC italiana», infatti, la costituzione di una società controllata in Paese membro della Comunità ritenuto a ficalità privilegiata, è suscettibile di avere, in termini impositivi, il risultato consistente nell'attrazione a tassazione in Italia dei redditi della società controllata comunitaria.

Un tale assoggettamento all'ordinario livello della fiscalità societaria italiana dei redditi della società controllata comunitaria è, senz'altro, suscettibile, in pratica, di scoraggiare l'investimento in ambito comunitario della società (madre) italiana e l'esercizio da parte di quest'ultima del diritto di stabilimento a titolo secondario di cui all'art. 43 del Trattato istitutivo della Comunità. Mi pare, dunque, sostenibile che il risultato impositivo dell'applicazione del regime CFC italiano ad assetti di gruppo intracomunitari possa ricostruirsi in termini di restrizione del diritto di stabilimento a titolo secondario.

(80) Ipotesi di scelta ministeriale, questa, ritenuta da MELIS (*Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in Rass. Trib. n.4/2000, I, pagg. 1171-1172) se non verosimile, quanto meno ammissibile e giustificabile alla luce della normativa italiana in materia di paradisi fiscali.

Questa conclusione appare suffragata tanto dalla giurisprudenza della Corte quanto dalla dottrina internazionale in materia di libertà di stabilimento. La Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha ritenuto ricorrere gli estremi della restrizione ai sensi dell'art. 43 del Trattato in fattispecie in cui il trattamento fiscale oneroso connesso all'esercizio del diritto di stabilimento risultava, senz'altro, per la sfera del contribuente, meno incisivo del regime CFC. Se, dunque, la Corte ha ritenuto contrarie alla libertà di stabilimento normative tributarie e prassi applicative da una parte quantitativamente e qualitativamente meno svantaggiose per il contribuente, rispetto a quello CFC (81), a più forte ragione dovrebbero, in quest'ultimo, ravvisarsi gli estremi ed i caratteri della restrizione alla libertà di stabilimento.

A sottolineare, appunto, la minore incisività e la più marcata limitatezza (rispetto all'impatto del regime CFC italiano) delle discipline e disposizioni fiscali nazionali da ritenute restrittive ai sensi dell'art. 43, vale la breve rassegna, presentata qui di seguito, di talune delle più recenti e rilevanti pronunce della Corte di Giustizia CE in tema di restrizioni della libertà di stabilimento. Con l'eccezione del riferimento alla decisione *Saint Gobain*, ci si concentrerà, per ovvi motivi di omogeneità con l'operare della disciplina CFC, su sentenze attinenti a restrizioni poste in essere dallo Stato di provenienza o residenza fiscale (*home State restrictions*).

Nella citata sentenza *ICI*, la Corte qualifica come restrittivo della libertà di stabilimento, ai sensi dell'allora art. 52 del Trattato, una normativa di uno Stato membro, il Regno Unito, che, per quanto riguarda le società stabilite in tale Stato membro facenti parte di un consorzio attraverso il quale possedevano una holding e che esercitassero il loro diritto alla libertà di stabilimento per creare, tramite tale holding, consociate in altri Stati membri, subordinava il diritto ad uno sgravio fiscale alla condizione che l'attività della holding consistesse nel detenere esclusivamente o principalmente le azioni di consociate stabilite nello Stato membro interessato (82).

---

(81) Il quale si risolve nella rideterminazione e nell'imposizione in Italia di tutti gli utili della società controllata residente, nell'ipotesi che in questo paragrafo si discute, in uno Stato membro della Comunità.

(82) Come risulta dalla lettura del testo della prima questione pregiudiziale sottoposta dalla House of Lords nel caso *ICI*, il *thema decidendum* affrontato dalla Corte verte, appunto, sul carattere restrittivo o meno della misura. Si veda, a questo proposito, il punto 13 della sentenza, che recita come segue:

Anche la sentenza *Saint Gobain* (83), come la precedente, coinvolge il profilo della restrizione (84). Questa decisione sancisce la contrarietà all'art. 43 del Trattato CEE [e quindi, il carattere restrittivo (85), oltre che

«1) In una fattispecie in cui:

i) una società (la società A) ha sede in uno Stato membro dell'Unione europea;

ii) la società A fa parte di un consorzio con un'altra società (la società B) avente anch'essa sede nel detto Stato membro;

iii) le società A e B, congiuntamente, possiedono una holding (la società C), pure essa avente sede nel detto Stato membro;

iv) alla società C appartiene una serie di società commerciali, aventi sede vuoi nel detto Stato membro, vuoi in altri Stati membri dell'Unione Europea, vuoi in altre parti del mondo, e

v) alla società A è precluso il diritto di richiedere, nell'ambito dell'imposta sulle società, uno sgravio fiscale in relazione a perdite commerciali subite da una società commerciale (pure essa avente sede nel detto Stato membro) controllata dalla società C, poiché la normativa nazionale, interpretata alla luce del diritto nazionale, prescrive che le attività della società C) debbono consistere esclusivamente o principalmente nel detenere partecipazioni in consociate aventi sede nel detto Stato membro:
se la condizione sub v) costituisca una restrizione alla libertà di stabilimento ai sensi dell'art. 52 del Trattato CE e se, in caso affermativo, un siffatto regime sia cionondimeno giustificato in base al diritto comunitario ...» (corsivo nostro).

(83) CGCE 21 settembre 1999, C-307/97 *Compagnie de Saint Gobain, Zweigniederlassung contro Deutschland - Finzamt Aachen-Innenstadt*.

(84) Nonostante che la questione giuridica di diritto comunitario fosse stata impostata dall'Avvocato Generale in termini di discriminazione, la pronuncia della Corte esplicitamente evidenzia la considerazione del tema della restrizione. In questo senso cfr. i punti 42 e 43 della sentenza: «... il diniego delle agevolazioni fiscali di cui trattasi nella causa a qua ai centri di attività stabili situati in Germania di società non residenti *rende meno interessante, per queste ultime, il possesso di partecipazioni attraverso succursali tedesche*, considerato il fatto che, in forza della legge tedesca e delle convenzioni volte a prevenire la doppia imposizione, degli sgravi fiscali di cui trattasi possono fruire solo le controllate tedesche le quali, in quanto persone giuridiche, sono soggette ad un obbligo fiscale illimitato, cosa che limita pertanto la libertà, riconosciuta espressamente agli operatori economici dall'art. 52, primo comma, seconda frase, del Trattato, di scegliere la forma giuridica adeguata per lo svolgimento di attività in un altro Stato membro. La differenza di trattamento di cui sono oggetto le succursali di società non residenti rispetto alle società residenti e la limitazione della libertà di scegliere la forma del centro di attività secondario debbono considerarsi configurare un'unica violazione degli artt. 52 e 58 del Trattato» (corsivo nostro). A riprova della considerazione, da parte della Corte, di ambedue i profili di violazione, si segnala, in questo passo, il riferimento non solo alla differenza di trattamento, ma anche, per quel che qui più rileva, «alla limitazione della libertà di scegliere la forma del centro di attività secondario».

(85) Vedi nota precedente.

discriminatorio, ai sensi della medesima disposizione] dell'esclusione di una stabile organizzazione sita in Germania e gestita da una società di capitali avente sede in un altro Stato membro dalle seguenti agevolazioni fiscali:

- l'esenzione dall'imposta sulle società per i dividendi ricevuti da società aventi sede in Paesi terzi (il privilegio di partecipazione internazionale in materia di imposta sulle società), previsto da una convenzione in materia tributaria stipulata con un Paese terzo per evitare la doppia imposizione,
- l'imputazione, prevista dalla normativa nazionale, all'imposta tedesca sulle società dell'imposta sulle società riscossa, in uno Stato che non sia la Repubblica federale di Germania, sugli utili di una controllata che ivi ha sede, e
- l'esenzione, anch'essa prevista dalla normativa nazionale, dall'imposta sul patrimonio per le partecipazioni in società aventi sede in Paesi terzi (il privilegio di partecipazione internazionale in materia di imposta sul patrimonio).

Nella sentenza *X AB e Y AB* (86), la Corte ha ritenuto restrittivo della libertà di stabilimento il diniego di concedere, in occasione di una ristrutturazione societaria fra soggetti residenti nella comunità, l'agevolazione fiscale rappresentata dalla deducibilità del conferimento dal reddito della conferente.

Il fatto che, nella prefigurazione della Corte, il rifiuto dell'applicazione di un incentivo fiscale rappresenti una restrizione alla libertà di stabilimento implica che lo stesso carattere possa, a più forte ragione, predicarsi di una misura quale una CFC che assoggetti ad imposizione in Italia *la totalità* dei redditi conseguiti dalla/e controllata/e residenti in un altro Stato membro.

Una volta acclarato, anche in via di relazione all'elaborazione giurisprudenziale in materia della Corte di Giustizia CE, il carattere restrittivo della misura CFC ove applicabile anche a società controllate residenti in Stati comunitari, è d'uopo indagare sull'esistenza di eventuali, sufficienti e, soprattutto, idonei motivi di giustificazione della restrizione in termini di contrasto degli abusi o di protezione della coerenza del sistema impositivo. Con riferimento al tema della giustificazione o meno della misura, si rinvia qui alle considerazioni già ampiamente svolte a questo proposito tanto nell'analizzare le posizioni della dottrina internazionale sullo stesso argomento, quanto nel trattare il problema della

(86) Sentenza del 18 novembre 1999, C-200/98, *X AB e Y AB contro Riksskatteverket, Svezia.*

compatibilità con il diritto comunitario della disposizione dell'ultimo periodo del proposto art. 127-*bis*, comma 1, nel caso di esclusione degli Stati membri della Comunità dall'ambito di applicazione del medesimo articolo.

Mi sembra che tali considerazioni possano già di per sé ritenersi sufficienti a far dubitare della giustificabilità della misura CFC restrittiva anche nel caso d'inclusione di Stati membri della comunità nella futura, ulteriore «lista nera» ministeriale. Ciò discende in particolare dal carattere indiscriminato (e, quindi, non «proporzionale» al peculiare scopo antielusivo) della proposta disciplina CFC italiana, con riferimento ad assetti societari di gruppo che soddisfino i requisiti soggettivi di applicazione dei regimi di esenzione di cui agli artt. 96 e, in particolare, 96-*bis* Tuir.

Come già sottolineato sopra, in questi casi, gli utili della società figlia comunitaria, se distribuiti alla madre italiana avrebbero beneficiato, in capo a quest'ultima, di un totale o parziale sgravio fiscale. La mancata distribuzione degli utili e la conseguente sottrazione di questi ultimi alla potestà impositiva dello Stato italiano attraverso la loro concentrazione nella sfera imponibile di un soggetto residente all'estero, non può qualificarsi in termini di elusione, stante il difetto di una indebita riduzione del carico impositivo in Italia a vantaggio del contribuente: indebita riduzione da considerarsi elemento essenziale dell'elusione. La mancata distribuzione (87) non sortisce, infatti, una concreta riduzione del debito d'imposta in Italia, dato che questo non avrebbe sottoposto a tassazione gli utili, ove distribuiti. Da tali premesse risulta chiaro che la disciplina CFC italiana nel suo complesso difetta quanto meno di proporzionalità rispetto allo scopo antielusivo.

A sostegno di questa conclusione, vale la pena di richiamare ancora una volta l'affermazione della Corte di Giustizia CE al punto 26 della decisione *Imperial Chemical Industries* (88), oltre che le considerazioni di

(87) Contegno al quale, per ammissione della dottrina italiana ed internazionale, i regimi CFC sono ontologicamente designati ed idonei a reagire.

(88) Il quale recita come segue: «per quanto riguarda la giustificazione fondata sul rischio di evasione fiscale, basti sottolineare che la normativa controversa nella causa principale non ha l'obiettivo specifico di escludere da un vantaggio fiscale le costruzioni puramente artificiose il cui scopo sia quello di eludere la legge fiscale del Regno Unito, ma considera, in via generale, qualunque situazione in cui le società controllate da un gruppo si trovino in maggioranza stabilite, per qualsiasi motivo, fuori dal Regno Unito. Ora, lo stabilimento di una società fuori dal Regno Unito non comporta, di per sé, l'evasione fiscale, dato che la società di cui trattasi è comunque soggetta alla legge fiscale dello Stato di stabilimento»

ordine generale della già citata dottrina straniera (89) nel senso della non giustificabilità della restrizione alla libertà comunitaria di stabilimento derivante dai regimi CFC.

Tale non giustificabilità viene lucidamente sostenuta da tale dottrina sulla base di varie direttrici argomentative. Viene, innazitutto, additato il carattere discriminatorio di un approccio che includa nell'ambito di applicazione del regime CFC alcuni Stati europei, escludendone altri (90). Anche nel caso in cui tale ambito di applicazione venisse esteso a tutti gli Stati europei, facendone, così, venir meno il carattere discriminatorio, il regime CFC rimarrebbe comunque una limitazione della libertà di stabilimento ingiustificabile in punto di assenza di proporzionalità (91). Conformemente agli spunti forniti dalla già citata dottrina francese in

(89) Ci si riferisce al già citato D. SANDLER, *Tax treaties and Controlled Foreign Company Legislation. Pushing the boundaries.* Kluwer Law International, L'Aia, Londra, Boston, 1998, nel quale la conclusione nel senso della non giustificabilità viene sostenuta in modo particolarmente deciso [cfr. pag. 189: «... it is arguable that some form of CFC legislation is necessary to preserve the coherence of the tax systems in the EU Member States in which it has been introduced. However, it is difficult to justify the form that this legislation has taken ... » e pag. 190: «broad-based CFC legislation (...), if considered discriminatory, may not be justified in the public interest because it fails the proportionality test; certainly its anti-avoidance function can be achieved by less restrictive means ...»] ed argomentata in modo sufficientemente estensivo, anche se con le già segnalate imperfezioni e parzialità metodologiche.

(90) SANDLER, *loc. ult. cit.*, pag. 189: «all EU Member States utilize a jurisdictional approach that can apply to CFCs resident in some EU Member States but not to CFCs resident in others ...».

(91) SANDLER, *loc. ult. cit.*, pag. 190: «... an EU Member State could potentially avoid a claim that its CFC legislation is discriminatory by not distinguishing the application of its CFC legislation based on the location of the CFC. In other words, CFC legislation that applies a pure transactional approach (similar to that utilized in Canada), or that applies to all income of CFCs wherever located (as is done in New Zealand), may not be income of CFCs wherever located (as is done in New Zealand), may not be discriminatory; if it is considered discriminatory, it may be justified in the public interest. However, once the decision is made to utilize a jurisdictional approach, the country faces the risk that, by distinguishing between jurisdictions, the legislation contravenes the EC Treaty. This argument is all the more persuasive when the favourable tax provisions in the target country, the application of which triggers the application of the CFC legislation in the shareholder's country, are authorized under the EC Treaty. Even if, as suggested, EU Member States amend their CFC legislation so that it applies regardless of the location of the CFC, it remains arguable that certain forms of CFC legislation may still be considered in breach of the fundamental freedoms established in the EC Treaty. For example, a CFC regime like that in New Zealand, that applies to all CFCs regardless of their location and regardless of the nature of the CFC's

materia di CFC ed effetto utile del diritto comunitario, infine, l'ingiustificabilità della misura restrittiva rappresentata da una disciplina CFC estesa a situazioni intracomunitarie viene anche argomentata sulla base dell'effetto di contrasto e mortificazione che una tale disciplina ha nei confronti della politica di incentivo e promozione di aree depresse realizzata attraverso regimi fiscali favorevoli passati al vaglio della Commissione e coperti dalla sanzione di diritto comunitario primario di cui all'attuale art. 87 (3) [ex art. 92 (3)] del Trattato (92). Secondo la dottrina non possono, in altre parole, ritenersi giustificate ai fini del diritto comunitario, delle discipline nazionali che programmaticamente contrastino e tendano a vanificare iniziative di politica comunitaria riconducibili alla Commissione ed autorizzate dal Trattato (93).

Assolutamente estranea al contenuto ed alla concreta operatività della CFC italiana appare invece la finalità di protezione della coerenza dell'ordinamento, anch'essa ammessa quale motivo di giustificazione delle misure restrittive alla libertà di stabilimento. Stante la sua, testé analizzata, interazione con il regime impositivo dei dividendi di fonte estera e, soprattutto, con i generali *residence-based* principi (finora accolti dal nostro ordinamento) di determinazione dell'ambito applicativo soggettivo delle imposte sui redditi, il regime CFC appare piuttosto un elemento d'incoerenza e discrasia nel sistema impositivo italiano.

income without any exception, may be considered a breach of the freedom of establishment or the free movement of capital within the EU because it arguably inhibits nationals from investing outside of their home country. *Broad-based CFC legislation of this sort, if considered discriminatory, may not be justified in the public interest because it fails the proportionality test; certainly its anti-avoidance function can be achieved by less restrictive means*» (corsivo nostro).

(92) SANDLER, *ibidem*: «... furthermore, the designation of a particular EU Member State as a tax haven for the purposes of the CFC legislation may be the result of tax incentives that it offers under the authorization of Article 92(3) of the EC Treaty. In these circumstances, the CFC legislation takes away any benefit such incentives are designed to achieve ...».

(93) Mi preme sottolineare anche in questa sede, come già fatto sopra, la necessità di attualizzare l'argomento persentato nel testo alla luce della Risoluzione Ecofin in materia di concorrenza fiscale dannosa del 1° dicembre 1997 ed alla luce dei lavori della Commissione «Primarolo».

Some implications of the *Centros* judgement and on the compatibility with Community law of the Italian CFC regime to be instituted (1)

Carmine Rotondaro

1. The Centros judgement: contents and fiscal relevance. 2. CFC and Community law: the arguments offered by the international 'doctrine'. 3. The case of non inclusion of Member States in the list of States and areas with a preferential tax regime. *3.1* Analysis of the new regime in the light of the' parent-subsidiary' directive. *3.2* The question concerning the right of establishment. *3.3.* No grounds for the restrictive measure 4. The case of the inclusion of Member States in the list of States and areas under a preferential tax regime.

1. The Centros judgement: contents and fiscal relevance

With the decision of the European Communities Court of Justice of 9 March 1999, in case C-212/97 (Centros) an important goal has undoubtedly been reached in terms of assessing the compatibility of national anti-avoidance measures with the secondary right of establishment under article 43 of the Treaty of Rome (as modified by the Treaty of Amsterdam). In this judgement, the precepts already expressed in this respect by the Court in its preceding case-law are once again taken up and postulated in general terms as well as in terms of principle. The Court of Justice's statement allowing domestic anti-avoidance measures that may translate into a restriction on the freedom of establishment in the Community is followed up by a case pinpointing those that are the circumstances and requirements to which such concession is subordinated.

Such specification, of a general and systematic kind, addressing the limits within which anti-avoidance objectives and needs may justify re-

(1) Report read at the Study Meeting about "Taxation and seat of the subject", organized in Rome on 14th April 2000 by University of Rome - La Sapienza and this Review. This work partially takes up the arguments put forward and the conclusions reached in my former contribution and address 'Brief comments on compatibility of CFC regimes with Community law. Observations in matter of the situation in Italy', published in Riv. Dir. Trib., 2000, I, 517 and ff..

strictions on the freedom of establishment takes on crucial importance if one is to assess whether Italian anti-tax avoidance measures already adopted or those yet to be adopted conform with the Treaty of Rome. And more to the point, specifying such requisites supplies the benchmark according to which the soon-to-be-set-down Italian CFC legislation can be assessed in terms of compatibility with Community law. In this respect and to this end, we will be dwelling in this paper on the Centros judgement within the framework of the preceding ECJ case-law.

In the case examined by the Court for a decision, a married couple, Danish nationals resident in Denmark (Mr. and Mrs. B) set up on May 18th 1992 a private limited company (2) (Centros ltd), share capital amounting to GBP 100, which had neither been paid up nor been made available to the company. The said share capital had been divided into two shares held by Mr and Mrs. B.. Mrs B. was the director of Centros, whose registered office was situated in the UK., at the home of a friend of Mr. B. Centros ltd. had never traded since its formation.

During the summer of '92, Mrs. B. requested the competent Danish authority (the Board) (3) to register a branch in Denmark. The Board refused the registration on the grounds, *inter alia*, that *Centros*, which did not trade in the United Kingdom, was in fact seeking to establish in Denmark, not a branch, but a principal establishment, by circumventing the national rules concerning, in particular, the paying up of minimum capital fixed at DKK 200 000 by Law No. 886 of 212 December 1991. *Centros* appealed against such refusal to effect that registration lamenting that the law on private limited companies had been violated (4) seen that under this law (5) private limited companies and foreign limited liability companies residing in a Member State can in fact carry on business in Denmark through a branch.

In the proceedings before the Court of Justice, *Centros* maintained that it satisfied the conditions imposed by the law on private limited com-

(2) Please note that under UK law, the said type of company is not subject to any of the requirements concerning the formation and the paying-up of a minimum share capital.

(3) The *Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*.

(4) The *anpartsselskabslov* in Danish.

(5) Article 117.

panies relating to the registration of a branch of a foreign company. Since it was lawfully formed in the United Kingdom, it was entitled to set up a branch in Denmark pursuant to the combined provisions of articles 52 and 58 of the EC Treaty.

The Danish Board argued instead that its refusal to grant registration was not contrary to Articles 52 and 58 of the Treaty since the setting up of a branch in Denmark seemed to be a way of avoiding the national rules on the formation and the paying up of minimum share capital. Furthermore, its refusal to register would also be justified by the need to protect private or public creditors and other contracting parties and also by the need to counter fraudulent insolvencies.

The logical *iter* followed by the Court to resolve the controversy considers the analysis of two different questions. On one side, there is the question concerning the application of Articles 52 and 58 of the Treaty, and on the other, a separate matter in both logical and legal terms, looks at whether (and to what extent) a Member State, always with reference to the above mentioned provisions, can adopt measures designed to prevent its citizens, in the presence and under cover of the possibilities offered by the Treaty, from attempting to circumvent their national legislation.

With reference to the first question raised, the European Court of Justice states as a preliminary point that the refusal on the part of the administrative authorities of a Member State to register a branch of a company having its registered office in another Member State is contrary to the freedom of establishment and it therefore follows that it amounts to the restrictions prohibited under the first paragraph of article 43 of the Treaty (post Treaty of Amsterdam). In this respect, the Court draws attention to the fact that: ' it must be borne in mind that the freedom of establishment, conferred by Article 52 of the Treaty on Community nationals, includes the right for them to take up and pursue activities as self-employed persons and to set up and manage undertakings under the same conditions as are laid down by the law of the Member State of establishment for its own nationals. Furthermore, under Article 58 of the Treaty, companies or firms formed in accordance with the law of a Member State and having their registered office, central administration or principle place of business within the Community are to be treated in the same way as natural persons who are nationals of member States.' (6) It follows from the above that according to the judgement being he-

(6) *Centros* judgement of 9 March 1999, case C-212/97, paragraph 19.

re commented these companies are entitled to carry on their business in another Member State, through an agency, branch or subsidiary, the location of their registered office, centre of management or principal place of business serving as the connecting element with the legal system of a particular State; citizenship serving the same purpose in the case of natural persons.

When considering the second question outlined in the above, the Court referring to its case-law (7) accepts that in general Member States are entitled to take measures designed to prevent their citizens from attempting avoidance, abuse or fraudulent conduct. However, in order for these measures to be considered compatible with the Community freedom of establishment since justified under article 46 of the Treaty, (8) the judgment (9) - as already mentioned above – postulates that certain conditions must be fulfilled. And specifically, measures restricting the freedom of establishment imposed to prevent avoidance conduct are justified when:

1) they are applied in a non-discriminatory manner;

2) they are justified by imperative requirements in the general interest;

3) they are suitable for securing the attainment of the objective they pursue and

4) they do not go beyond what is necessary in order to attain it.

(7) See judgement *Centros* of 9 March 1999, case C—212/97, paragraph 24 and the case-law referred to therein: regarding freedom to supply services, case 33/74, *Van Binsbergen*, ECR 1299, paragraph 13; 3 October 1993, Case 148/91, *Veronica Omroep Organisatie*, ECR I-487, paragraph 12, and 5 October 1994, case C-23/93, *TV 10*, ECR I-4795, paragraph 21; concerning freedom of establishment, judgements 7 February 1979, case 115/78, *Knorrs*, ECR 399, paragraph 25, and 3 October 1990, case C-61/89, *Bouchoucha*, ECR I-3551, paragraph 14; on free movement of goods, judgement of 10 January 1985, case 229/83, *Leclerc and Others.*, ECR 1, paragraph 27; regarding social security, judgement 2 May 1996, case C-206/94, *Paletta*, ECR I-2357, paragraph 24; regarding freedom of movement for workers, judgement 21 June 1988, case 39/86, *Lair*, ECR 3161, paragraph 43; regarding common agricultural policy, judgement 3 March 1993, case C-8/92, *General Milk Products*, ECR I-779, paragraph 21; and regarding company law, judgement May 12 1998, case C-367/96, *Kefalas and Others*, ECR I-2843, paragraph 20.

(8) In article 46 of the Treaty the following is established: 'The provisions of this Chapter and measures taken in pursuance thereof shall not prejudice the applicability of provisions laid down by law, regulation or administrative action providing for special treatment for foreign nationals on grounds of public policy, public security or public health.'

(9) *Centros*, paragraph 34.

Thus the decision here examined, based on the groundwork developed with reference to the case-law on the subject, (10) sanctions, both on a theoretical and systematic basis, an interpretative and application model of the rule laid down in article 46 of the Treaty. In my opinion, the significance and fiscal relevance of the *Centros* judgement reside precisely in the enactment of the said interpretative and application paradigm. The specification of the general rule laid down in article 46 of the Treaty that we find in this judgement amounts to a proposition for greater preciseness and detail of the criteria relied on when assessing whether, in the light of Community law, national tax provisions limiting the right of establishment are admissible. Therefore, bearing these criteria in mind, in what follows this work will look at compatibility with Community law of the Italian CFC legislation to be instituted and to be laid down in the future article 127- bis of the Italian Income Tax Act. (11)

2. CFC and Community law: the arguments offered by the international 'doctrine'

The general question of compatibility of CFC regimes (12) with Community law has been the object of analysis on the part of the international legal literature considered with reference to certain legal sy-

(10) ECCJ 31 March 1993, case C-19/92, Dieter *Kraus* v *Land Baden-Württemberg*, in ECR I-1163, paragraph 32 and ECCJ 30 November 1995, case C-55/94 *Gebhard* v *Consiglio dell'Ordine degli Avvocati and Procuratori di Milano*, in ECR I-4165, paragraph 37.

(11) In this work's text all references to article 127-bis Italian Income Tax Act to be instituted should be intended as made to article 1 of the bill No. 7184 in its version of 4 October 2000, the date of its approval by the Chamber of Deputies.

(12) The subject of CFC regimes has generally received considerable attention on the part of the foreign tax legal literature. With no intention for this to be an exhaustive list, what follows contains headings of works on the subject as analysed in different European countries. As well as the monographic study by D. SANDLER, *Tax treaties and Controlled Foreign Company Legislation. Pushing the boundaries*. Kluwer Law International, The Hague, London, Boston, 1998 and the comparative work dating some years back by B.J. ARNOLD, J. LI, D. SANDLER: *Comparison and assessment of tax treatment of foreign-source income in Canada, Australia, France, Germany and the United States*, working paper (1996), see the following:

DENMARK. B.D. PEDERSEN, *Denmark: Controlled Foreign Companies Legislation*, European Taxation 1995, p. 313. CH. EMMELUTH, *Denmark enacts new CFC regime with amendments*, International Tax Report July 1995, p. 1. CH. EMMELUTH, *Denmark sets up new CFC law and anti-avoidance measures*, International Tax Report January 1995, p. 5. K.E. KRIEGBAUM, *Denmark changes ground rules on international taxation*, Tax Planning International August 1995, p. 10. H. MELDGAARD, *Denmark*

stems. In particular, as far as France is concerned, where the stance taken dates some years back (13), academic writings had dealt with the speci-

gets tough on outbound corporate tax planning structures: the group taxation regime restricted, CFC rules and new corporate residence test introduced, Intertax 1995, p. 446.

FINLAND. J. MÄKELÄ, *Finland, now EU member seeks new business with CFC and dividend laws*, Journal of International Taxation 1995, p.167.

FRANCE. P. DIBOUT, *Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté Européenne*, Droit Fiscal Juris Classeur Periodique 1998, p. 1475. P. DIBOUT, *La compatibilité de l'article 209B du CGI avec les conventions fiscales internationales en question*, Juris Classeur Periodique Edition Entreprise 1997, p. 375. P. DIBOUT, *La compatibilité de l'Article 209 B du CGI avec les conventions fiscales internationales en question. Réflexions à propos d'une contrariété de jurisprudences*, Droit Fiscal Juris Classeur Periodique 1997, p. 600. P. DIBOUT, *Rupture d'égalité ou rétroactivité de la loi fiscale. L'article 209B réformé du CGII entre Charybde et Scylla*, Droit Fiscal Juris Classeur Periodique 1994, p. 473. P. DIBOUT, *L'article 209B du C.G.I. est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire*, Droit Fiscal Juris Classeur Periodique 1990, p. 1485. P.J. DOUVIER, *CFC legislation. An analysis of Article 209B. The net widens?*, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 1995, p. 401. P.J. DOUVIER, *L'article 209 B du CGI et ses limites d'application*, Bulletin Fiscal 1991, p. 622. P. ROYOU, M.-P. HOO, *Statement of practice on CFC rules of 17 April 1998*, European Taxation 1998, p. 354. P. LEFEVRE-PÉARON, *French CFC rules – new guideline*, Tax Planning International 1998, p. 3. P.S. THILL, E. MILHAC, *French CFC regime examined*. Tax Notes International 1997, p.779. P.J. DOUVIER, D. BOUZORAA, *Compatibility of CFC rules with tax treaties: Lower Courts reach conflicting conclusions*, Europen Taxation 1997, p.103.

GERMANY. A.J. RÄDLER, Lausterer, M.; Blumenberg, J., *Tax abuse and EC law*, EC Tax Review 1997, p.86. W. HAARMANN (ed.), *Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht* (1994). S. KÖHLER, *Die Steuerpolitik der deutschen internationalen Unternehmung im Einflussbereich der Hinzurechnungsbesteuerung* (1994).

NETHERLANDS. P.H.M. FILIPSEN, F.P.G. PÖTGENS, *Franse CFC-wetgeving en Nederlandse holdings*, Internationaal Belasting Bulletin June 1998, p. 5.

PORTUGAL. F. DE SOUSA DA CAMARA, *CFC taxation*, European Taxation 1996, p. 21.

UNITED KINGDOM. L. SECULLAR, *United Kingdom: Proposed Changes to CFC Legislation*, European Taxation 1998, p. 100. M. CLAYSON, *The impact of European law and treaty relief on the UK controlled foreign companies rules*, Intertax 1998, p. 326. R. TAYLOR, *New draft CFC legislation in the United Kingdom*, Tax Planning International January 1998, p. 3. J. SCHWARZ, *Controlled foreign companies and tax treaties*, Bulletin for International Fiscal Documentation 1997, p. 553.

SPAIN. S. RAVENTOS, *CFC provisions introduced*, European Taxation 1995, p. 164.

SWEDEN. P. SUNDGREN, Controlled foreign company (CFC) Legislation in Sweden, Bulletin for International Fiscal Documentation 1990, p. 400.

(13) P. DIBOUT, *L'article 209 B du CGI est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire?*, in *Droit fiscal*, 44/1990, pages 1485 e ff. and *Rupture d'égalité ou retroactivité de la loi fiscale*, in *Droit fiscal*, 11/1994; and Pierre-Jean Douvier, «*L'article 209 B du CGI et ses limites d'application*», in *Bulletin Fiscal*, 11/1991, pages 622 and ff..

fic question of conformity of the CFC regime with the right of establishment. However, the assessment of conformity expressed by certain authors was grounded in reasons – exclusive application of the principle of the freedom of establishment in the host country rather than in that of source (14) being one reason that stands out - long superseded, clearly and expressly, by the Court of Justice's formulations that followed. (15)

(14) P. DIBOUT, in *L'article 209 B du CGI est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire?* cited in the previous footnote reads as follows: ' Est-ce dire cependant que la liberté d'établissement pourrait être utilement invoquée devant le juge de l'impôt français par un entreprise française contestant l'application à son encontre par le fisc de l'article 209 B? En principe, cette question appelle une réponse plutôt négative. La liberté d'établissement autorise certes une entreprise française à s'établir par le biais d'une filiale, par exemple dans la zone franche de Dublin. L'exercice de cette liberté ne s'apprécie cependant que par rapport à la législation et aux pratiques du pays d'établissement et non à celles du pays d'origine.

Le pays d'établissement doit assurer un traitement non discriminatoire en respectant l'égalité des droits et des contraintes avec ses ressortissants faute de quoi l'entreprise concernée pourra saisir le juge de ce pays pour faire respecter le Traité de Rome.

Il n'existe pas de limite, en revanche, dans les textes des articles 52 ou 58, aux prérogatives du pays d'origine de l'entreprise en question. Si, pour reprendre l'exemple évoqué ci-dessus, les autorités françaises appliquent à une entreprise française implantée à Dublin le régime de l'article 209 B, cela ne fait pas obstacle à l'exercice par cette entreprise de la liberté d'établissement sur le territoire irlandais selon la législation de ce pays.

A toute prendre, l'attitude des autorités françaises peut s'analyser comme une discrimination à rebours infligée à l'entreprise française par rapport à des entreprises d'autres Etats de la Communauté également implantées par le biais d'une filiale dans la zone franche de Dublin. Or, les discriminations à rebours ne sont pas clairement prohibées sur le terrain du droit communautaire par la Cour de Justice et elles ne sont pas sanctionnées, au plan interne, par le juge administratif.

De ce point de vue, par conséquent, l'analyse tend à considérer que le moyen tiré de la liberté d'établissement devrait être inopérant devant le juge de l'impôt pour contester l'application de l'article 209 B au titre d'un établissement par voie de filiale dans un autre état de la Communauté.

Cette conclusion mérite cependant d'être nuancée si l'on prolonge la réflexion sur le terrain du principe de l'effet utile du droit communautaire.'

(15) As well as the not-too-recent judgement 27 September 1988 which was not sufficiently definite, case C-81/87 *Daily mail and Gneral Trust, ECR* 5483,(paragraph 16), see the recent judgement 16 July 1998, *Imperial Chemical Industries*, case C-264/96, whose most interesting innovative aspect consists in having resolutely stated that the protection of the fundamental principle of the freedom of establishment should also be carried out in respect of tax restrictions established in the source State. Paragraph 21 (a) of the judgement *ICI* states expressly that: 'Even though, according to their wording, the provisions concerning freedom of establishment are directed mainly to ensuring that foreign nationals and companies are treated in the

The question of the violation of the freedom of establishment has more recently been considered by other authors (16) who place and treat the subject as belonging to issues of international law raised within the framework of CFC regimes. In this context, the stance of the French revenue authorities (already expressed in the ministerial guideline of 6 March 1992 and newly taken up in the more comprehensive circular of 17 April 1998 'Sociétés établies dans des Pays à fiscalité privilégiee' BOI 4 H-3-98) regarding CFC regime compatibility with Community law, has been the

host Member State in the same way as nationals of that State, they also prohibit the Member

State of origin from hindering the establishment in another Member State of one of its nationals or of a company incorporated under its legislation which comes within the definition contained in Article 58 of the Treaty'.On the *ICI* judgement see in particular the academic writings of BIZIOLI, *'Il rapporto fra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in material fiscale: una applicazione nel recente caso* Imperial Chemical Industries', *Dir. prat. trib.*, 1999, III, pages 313 and ff.; CORBEN, *Commentary on ICI v. Colmer case*, in *EC Tax Journal*, 1998, pages 29 e ff.; DANIELS, *The freedom of establishment: some comments on the ICI decision*, in *EC Tax Review*, 1999/1, p. 40; VALENTE-ROCCATAGLIATA-ROLLE, *Multinazionali e libertà di stabilimento: nuovi orientamenti della Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in *Corriere Tributario*, 18, 1999, pages 1308 and ff..

(16) DOUVIER-BOUZORAA, *France. Compatibility of CFC Rules with Tax Treaties: Lower Courts Reach Conflicting Conclusions*, in *European Taxation*, 1997, III, pages 103 and ff, according to which «from an international perspective, criticism of the CFC rules centred on three essential legal points:

(a) the rules are in conflict with tax treaties containing a clause modelled on Article 7 of the OECD Model Convention whereby a company of a contracting state is taxed in the other contracting state only if it has a permanent establishment there. While it is the French company (and not the foreign CFC) which is formally assessed to French tax, the taxable base remains the income of a foreign CFC without a permanent establishment in France. Furthermore, the fact that a foreign tax credit is available on account of CFC attributions is not a satisfactory solution in that it addresses the consequences rather than the cause;

(b) the extension of the rules to permanent establishments abroad is in conflict with most of the treaties concluded by France. In fact, with few exceptions, France adopts the exemption method for permanent establishments situated in the other contracting state; and

(c) when applied in an EU context, the rules would be in conflict with EC law. This is an extrapolation of the principle that Member States shall earnestly strive to attain the objectives of the EC Treaty. Since many tax incentive programmes available in Member States were authorized by the Commission in the framework of achieving economic growth within the European Union, the application of CFC rules would deprive those programmes of their essence and frustrate the attainment of common objectives. *Furthermore, the rules would be in conflict with the principle of freedom of establishment under Article 52 of the EC Treaty*» (my italics)

object of critical analyses limited, once again, by considerations of Community law long obsolete. (17)

Of the legal literature in the English language, the question of compatibility of CFC regimes with the Community principle of the freedom of establishment has also been treated in monographic studies (18), though one cannot approve of their approach that is unaccountably limited seen the range and impact of the right of establishment as sanctioned by article 43 of the Treaty. The protection this principle of Community legislation provides for appears irrefutably reconstructed for application to only discriminatory situations (19), little attention being paid to the hy-

(17) With reference to the French ministerial guidelines of 6 March 1992, DOUVIER-BOUZORAA, *France. Compatibility of CFC Rules with Tax Treaties: Lower Courts Reach Conflicting Conclusions*, cit.: «with regard to conformity with EC law, the Guideline simply states that the prevention of tax evasion is compatible with EC law as evidenced by the anti-abuse clauses contained in the Merger and Parent-Subsidiary Directives. This is not a sound legal argument since the anti-abuse clauses of the Directives cannot be invoked out of context. In the authors' view, the tax authorities could have taken the more convincing position that:

- ' the Commission granted authorizations to certain tax incentive regimes, such as in Ireland, Madeira or even France, in the framework of competition law. Such authorizations should not have an impact on tax law;11 and

- the principle of freedom of establishment is an obligation for the host Member State and not for the Member State of origin. Thus, if a French company wishes to establish a subsidiary or a branch in the Dublin Docks, the principle of freedom of establishment is a requirement that must be met by *Ireland*. The principle has no impact on the French side'.

ROYOU and HÔO (*Statement of Practice on CFC Rules of 17 April 1998*, in *European Taxation*, 1998, 10, page 354 and ff.) express views to the same effect, this time with reference to the 1998 circular:

'the statement of Practice maintains the position of the French tax authorities according to which Article 209 B is compatible with both the tax treaty provisions and EU rules. Nevertheless, this position is controversial...'

(18) D. SANDLER, *Tax treaties and Controlled Foreign Company Legislation. Pushing the boundaries*. Kluwer, The Hague, London, Boston, 1998, pages 176 and ff.

(19) SANDLER, *in the work cited*, pages177-178: 'the premise of the argument that CFC legislation discriminates against the freedom of establishment of national corporations is that it subjects a resident corporation to tax on the undistributed income of subsidiary corporations resident (i.e., nationals) in certain EU countries but not in others. There are a number of EU countries, including some countries that also have CFC legislation, that offer special tax incentives that can attract the application of another country's CFC legislation — for example, Belgium, France, Ireland, Italy (with respect to the Trieste Free Zone), Luxembourg, Portugal (with respect to Madeira) and Spain (with respect to the Canary Islands). Some of these tax incentives may have been specifically authorized as compatible with the common market under Article 92(3) of the EC Treaty'.

pothetical cases of restrictive measures which are too, and incontestably so, covered by such protection. This interpretative approach to article 43 of the Treaty in my opinion leads to a partial and reductive definition of the field of investigation (20), which, by focusing entirely on the concept of discrimination, (21) does not sufficiently satisfy the question of whether the CFC regimes applicable to Community subsidiaries qualify as restricting the Community's freedom of establishment. (22) The con-

(20) Refer in particular to p. 182 : 'once it is accepted that Article 52 can apply to discrimination by a Member State against its own nationals' freedom of establishment in other EU Member States, it is then necessary to consider whether a country-s CFC legislation constitutes discrimination on the basis that it restricts the freedom of establishment of that country's nationals in the territory of another Member State'.

(21) In the judgement of discrimination the inherent structure is of a relative and binary kind, whereas the judgement of restriction applies in absolute terms. With the former, two situations are compared (the actual case and a paradigmatic case, the structural difference between the two being merely the lack of the exercise of the Community freedom). The latter instead simply involves an assessment, in absolute terms, of the extent in which the national measure can hinder the exercise of the freedom of establishment. See in this respect, TERRA-WATTEL, *European Tax Law*, II ed., Kluwer, Deventer, 1997, p. 27: «it is important to see that there is a difference between discrimination and restriction. The free movements of goods, services and capital not only prohibit (unjustified) unequal treatment of products, capital and economic operators of other Member States, but also (unjustified) restrictive measures without distinction. Therefore, a national measure indiscriminately applicable to both domestic and imported goods or services, may still be prohibited because it hinders intra-Community trade (import restriction). The concept of discrimination, on the other hand, only envisages measures making (overt or indirect) distinctions between domestic and foreign economic operators». From this it clearly emerges that the restriction threshold is normally lower than that of discrimination. Consequently, an analysis based on this last aspect risks ignoring elements of violation which might have appeared more evident had the angle of restriction also been investigated. However, it should be stressed that a careful analysis of Community case-law highlights the ever growing mingling of the two sides of restriction and discrimination in the Court's reasoning. See in this respect the *Futura Participations* judgement and the recent (21 September 1999, C-307/97) judgement of the *Compagnie de Saint Gobain*.

(22) The issue of restriction features in the work: 'it is arguable that, based on the ratio of the decision in the Daily Mail case, the CFC legislation does not restrict the freedom of establishment; it simply attaches adverse tax consequences depending on where a resident/national chooses to establish the CFC. However, in a series of decisions, the ECJ has held that direct tax provisions can constitute a covert form of discrimination by restricting the freedom of establishment or certain other freedoms guaranteed in the EC treaty'. This theme, however, does not seem to play an important role in this author's argument. Indeed, he co9ntinues with (p. 184): ' ...the more general question is whether the CFC legislation in any of the EU Member States is discriminatory on the basis that it attributes the profits or income of CFCs resident in

clusions of the analysis (23) though flawed by the limitations seen above, definitely read as unjustified discrimination of Community CFC regimes and therefore as being contrary to the current article 43 of the Treaty. It should in particular be noted how the unjustified nature of the restriction on the freedom of establishment found in the CFC regimes identifies in the measure a defect of proportion when compared to the underlying anti-avoidance objective.

The subject of compatibility of CFC regimes with the Community's freedom of establishment has attracted the attention and drawn the efforts of some British scholars (24) commenting the case of *Bricom Holdings Limited v. Inland Revenue Commissioners*. However once again detailed observations on the subject and a satisfactorily argued case are missing, (25) differently to what is found with reference to CFC compatibility and other aspects and principles of Community law.

Already at the very beginning of the 90s some authors (26) brilliantly argued that CFC regimes applicable to controlled Community companies damaged the ground principle of Community law seen these regimes' general contrariety to initiatives such as tax incentives referable, in the final analysis, to the EC Commission and covered by the sanction of primary

certain EU countries but not CFCs resident in others. Consider two corporations both in a similar business and both resident in the same EU country with CFC legislation. Each corporation intends to establish a foreign subsidiary to carry out an identical business (for example, a financial subsidiary). One of the resident corporations establishes its subsidiary in an EU Member State to which the CFC legislation applies and the other establishes its subsidiary in an EU Member State to which the CFC legislation does not apply. Are the two parent companies in comparable situations?'

(23) See p. 186: 'in summary, I would suggest that a case can be made that CFC legislation constitutes a form of covert discrimination against the freedom of establishment contrary to Article 52. Whether or not such discrimination is justified is considered below...'. As highlighted further in the text, the reservation definitely closes in the negative by affirming that such measures are unjustifiable.

(24) CLAYSON, The impact of European Law and Treaty Relief on the UK Controlled Foreign Companies Rules, in Intertax, 1998, 11, pages 326 and ff..

(25) Especially in the light of the most recent positions in Community case-law and of the legal literature on the subject concerned with the scope and the contents of the freedom of establishment.

(26) See in particular P. DIBOUT, L'article 209B du C.G.I. est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire, Droit Fiscal Juris Classeur Periodique 1990, p. 1490 and ff. and P.J. DOUVIER, L'article 209 B du CGI et ses limites d'application, Bulletin Fiscal 1991, p. 627 and ff..

Community law as laid down in the current article 87(3) (ex article 92 (3)) of the Treaty. (27) The intrinsic reaction to preferential tax regimes, connatural to all CFC regimes might go against, according to the literature, Community law insofar as CFC legislation applied to controlled foreign companies benefiting from preferential tax regimes approved by the Commission and therefore answering to the above mentioned provision in the Treaty. The result, proper to CFC regimes, of discouraging investment in the States or in those territories enjoying a preferential tax regime - to which territories they are applied - was reconstructed from a legal point of view as clashing not only with objectives pursued by article 87(3) of the Treaty of providing economic incentives for depressed areas, but also - and of more immediate consequence - with the decision of the Commission accidentally authorising such preferential tax regimes, and through such decision, with article 5 (now article 10) of the Treaty. (28)

(27) P. DIBOUT, in the work cited in the previous footnote, p. 1490-91: '... L'existence dans la Communauté de zones ou territoires à régime fiscal spécialement favorable comme la zone franch de Dublin ou les zones d'entreprises en France peut être autorisée par la Commissions dans l'exercice des prérogatives que lui reconnaissent les articles 92 et 93 du Traité de Rome pour le contrôle des aides d'État. L'article 92 énumère, en effet, des cas d'exception dans lesquels des aides d'État prenant, le cas échéant, la forme d'allégements fiscaux peuvent être compatibles avec le marché commun. Il en va ainsi, notamment, des "aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas et dans lesquelles sévit un grave sous-emploi". Pour l'application de ces disposition, la Commission jouit d'un pouvoir discrétionnaire dont l'exercice implique des appréciations d'ordre économique et social qui doivent être affectuées dans un contexte communautaire (V. *C.J.C.E. 17 sept. 1980, aff. 730/79, Philip Morris c. Commissions: Rec. C.J.C.E., p. 2671*). Les États membres sont tenus, en conséquence, de respecter les décisions prises en la matière par la Commission qu'elles soient négatives ou positives. Lorsqu'une aide accordée par un État a fait l'objet d'une décisions formelle de la Commission constatant son incompatibilité avec le marché commun, l'État membre concerné a l'obligation d'exécuter cette décision dans les délais en faisant le nécessaire pour que soient abrogées les dispositions reconnues contraires aux exigences de l'article 92 du Traité (V. *C.J.C.E. 11 juill. 1984, aff. 130/83, Commission c. Ialie: Rec. C.J.C.E., p. 2849*). L'inobservation d'une telle obligation constitue une atteinte si grave au Traité qu'elle peut justifier la saisine par la Commission de la Cour de Justice afin qu'en application de l'article 186 du Traité celle-ci ordonne la cessation sans délai de la mesure d'aide litigieuse.

A contrario, il est logique de considérer que les États membres ne sauraient faire ostacle à l'effet d'une mesure d'aide autorisée par la Commission puisque le Traité de Rome n leur réserve aucune faculté à cette fin. C'est dans cette perspective qu'il faut précisément replacer le problème de l'applicabilité de l'article 209 B du C.G.I'.

(28) See DIBOUT, *ibidem*: 'si l'on reprend l'exemple d'une entreprise française qui s'établit par le biais d'une filiale dans la zone franche de Dublin, il s'agit de l'exercice

The above-mentioned position is no doubt forcefully argued and therefore to be embraced. However, it does not appear that, seen the well-known Ecofin Resolution of 1 December 1997 regarding harmful tax competition and, in the light of the works of the 'Primarolo' Commission

---

de la liberté d'établissement dans un cadre territorial disposant d'un régime exceptionnellement favorable autorisé par la Commission dans l'intérêt du marché commun. L'application à cette entreprise des dispositions de l'article 209 B s'analyserait, à l'évidence, comme une sanction puisqu'elle se trouverait privée, pour l'essentiel, des avantages fiscaux de a zone de Dublin. Comme le souligne bien l'instruction du 15 février 1983 *(B.O.D.G.I. 4 H-2-83, § 1)*, l'article 209 B a, en effet, pour objet de dissuader les entreprises françaises de s'établir dans des pays ou territoires à régime fiscal privilégie et la dissuasion s'exerce par la menace de répression de telles implantations. Dans des conditions, la mise en oeuvre, dans l'exemple de référence, de l'article 209 B pourrait s'analyser comme un obstacle à la réalisation d'objectifs du Traité de Rome et à l'effet utile du droit communautaire.
En vertu de l'article 5 du Traité, les États membres ont l'obligation, non sulement de prendre toutes les mesures générales ou particulières résultant du Traité et des actes pris par les institutions de la Communauté, mais aussi de s'abstenir "de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts" du Traité. La Cour de Justice veille rigoureusement au respect de ces obligations essentielles. Elle considère qu' "en permettant aux États membres de profiter des avantages de la Communauté, le Traité leur fait aussi l'obligation d'en respecter les règles". En conséquence, "le fait, pour un État, de rompte unilatéralement, selon la conception qu'il se fait de son intérêt national, l'équilibre entre les avantages et les charges découlant de son appartenance à la Communauté met en cause l'égalité des États membres devant le droit communautaire et crée des discriminations à charge de leurs ressortissants; ce manquement aux devoirs de solidarité acceptés par les États membres du fait de leur adhésion à la Communauté affecte jusqu'aux bases essentielles de l'ordre jurdique communautaire" (*V. C.J.C.E. 7 fév. 1979, aff. 128/78: Rec. C.J.C.E., p. 419*).

En dissuadant les entreprises françaises de créer des filiales dans la zone franches de Dublin, les autorités françaises feraient obstacle à l'effet utile de la décision de la Commission autorisant cette zone afin d'y favoriser le développment économique et la création d'emplois. Ce faisant, elles méconnaîtraient l'intérêt du marché commun et l'obligation pesant sur l'État français de s'abstenir de toute mesure contraire à la décision prise par une institution communautaire alors même que les États membres doivent particulièrement respecter cette obligation d'abstention, pour faciliter l'exercice par la Commission de sa mission (*V. C.J.C.E. 5 mai 1981, aff. 804/79, Commission c. Royaume-Uni: Rec. C.J.C.E., p. 1045. - 28 mars 1985, aff. 274/83, Commission c. Italie: Rec. C.J.C.E., p. 1077*)». In conclusion, the position expressing the clash with Community law is again reaffirmed in the following: '...on le voit, par conséquent, l'application de l'article 209 B du C.G.I. à une situation intra-C.E.E. peut soulever une discussion sérieuse sur le terrain du droit communautaire. Certes les moyens susceptibles d'être développés dans ce cadre par une entreprise française risqueraient de n'être pas pris en considération par le juge de l'impôt, du moins aussi longtemps que la jurisprudence du Conseil d'État ne sera pas infléchie à propos des discriminations à rebours. Le problème n'en resterait pas moins réel et pourrait amener la Commission des Communautés, si elle en était saisie, à demander des explications au Gouvernement français dans la perspective éventuelle d'une action en manquement d'État'.

the said arguments - though their principles are still legally sound – currently maintain a force and interest that might lead to their being taken on as principal basis for a scientifically defensible position as far as the compatibility in question is concerned; a position in relation to which it would seem more correct to centre the argument on the principle of the freedom of establishment.

3. The case of non-inclusion of Member States in the list of States and areas with a preferential tax regime

The most recent text of article 1 of the tax schedule of the bill contains an amended version of the legislation to be introduced in matter of 'controlled foreign companies' ('CFC') to be incorporated in the future article 127-bis (*Disposizioni in material di imprese estere partecipate*) of the Italian Income Tax Act. In particular, according to the new text of article 127-bis that is shaping up, income of permanent establishments in countries with a preferential tax system, of a non resident controlled by a resident in Italy is imputed to the latter and therefore is attracted in Italy for tax purposes. (29) The general impact of the said provision calls for an investigation into its compatibility with Community law, especially with reference to the situation where a controlled entity to which the permanent establishment in the tax haven refers, is 'established' in a Member

(29) The first paragraph of article 127-bis about to be introduced, Italian Income Tax Act, (Disposizioni in materia di imprese estere partecipate) provides for the following: ' if a taxable entity resident in Italy holds directly or indirectly, also through trust companies or through a third party, control over an undertaking, of a company or other corporation, resident or situated in low-tax States or territories, income obtained by the foreign controlled entity shall be imputed, running from the controlled foreign entity's closing of the financial year, to the resident entities based on the shareholdings. These provisions also apply for shareholdings in noin resident entities with respect to income derived from their permanent establishments which are subject to the aforementioned preferential tax regimes'. On the pioneering studies of the Italian CFC legislation to be established see the attentive work of STEVANATO, Controlled Foreign Companies: *concetto di controllo e imputazione del reddito*, *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 777 and ff.; in various authors, *Controlled Foreign Companies (CFC) e redditi esteri: disciplina fiscale ed evoluzione normativa*, Proceedings of the Conference organized by Paradigma s.r.l. in Milan on the 30th and 31st of May 2000; DUS-MURATORI, *Interrogativi in tema di imputazione ai soci residenti di redditi di società ubicate in Paesi a bassa fiscalità*, in *Rass. trib.* 2000, 115 and ff.; MAISTO, *Il regime di imputazione dei redditi delle imprese estere partecipate*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, IV, 50; NANETTI, *Italy's Controlled Foreign Companies Legislation*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2000, 281 and ff..

State. In other words, one would need to assess whether and to what extent taxing in Italy the income generated by the permanent establishment of the controlled entity, a Community entity, represents an obstacle to the freedom of establishment and, consequently, a violation of articles 43 and 48 of the Treaty of Rome (as amended by the Treaty of Amsterdam).

Let us consider as an example a situation where a controlled company B:

1) is resident in an EC Member State;

2) is a permanent establishment in one of the States or territories to be considered as enjoying a preferential tax regime for the purposes of CFC legislation;

Seen the circumstances, the question is to establish whether taxing the Italian controlling company 'ItaCo.' on income generated by the controlled 'B' company, through the permanent establishment 'C', involves a restriction on the exercise of the Community's secondary right of establishment of B.

The most authoritative legal literature addressing this question on the CFC legislation to be introduced tends to view the practical impact of the rule laid down in the last period of article 127-bis, first paragraph, in relative terms, in virtue of the second precluding circumstance laid down by paragraph 5 of the same article. According to this exempting circumstance the CFC regime would not be applicable if the resident controlling entity proves that from the shareholdings the effect is not to impute income in states or territories with a preferential tax treatment.

According to the legal literature on the subject, if in the situation outlined above (tax haven-based permanent establishment of a company controlled by an Italian entity residing, let us assume, in a European State, not enjoying a preferential tax regime according to the ministerial list to be drafted) the branch's profit comes under the overall taxable result of the parent company resident in a State with a normal tax regime and is, consequently, taxed in the same, entitles the controlling entity resident in Italy to make use of the above mentioned exempting circumstance.

The range and purport, as well as the requirements of the excepting provision, are somewhat problematic and not easily deciphered. In theory, one can suggest two interpretations of this provision: a 'formal' interpretation and another that we can call 'substantive'. According to the former interpretation, just the fact that the profit of the establishment (controlled company or, strictly with reference to our concern here, permanent establishment) in the country with a preferential tax regime are

also taxed in a jurisdiction (in our case, European) which does not come under the ministerial black list of prospective issuing is sufficient to involve non-application, regardless of the actual amount of tax to be levied. In other words, following such an approach all that the exempting circumstance in question would require is for profit, which would otherwise come under the CFC regime, not to be taxed exclusively in the residence or source State with the preferential tax regime, and to be ultimately taxed in another State not included in the ministerial lists of tax havens. No judgement as to the terms and the amount of the levy effected in the latter State would be required as condition for the application of the exempting circumstance. Were this so-called formal interpretative approach be embraced in the case of the tax-haven-based permanent establishment of a company controlled in a State not enjoying a favourable tax regime and applying the credit method and not exemption to eliminate double taxation of the permanent establishment's income, one would definitely apply the exempting circumstance as in article 127-bis, paragraph 5, even when, in practice, the tax regime of the controlled company and therefore of the profits of the latter's permanent establishment is considerably less onerous to that applied in Italy. According to this first approach, which cannot indeed be approved of, the simple fact of the State of residence of the parent company being extraneous to the category of States with a preferential tax regime and that of taxing income of the permanent establishment in the said residence State would be sufficient for the application of the exception - article 127-bis paragraph 5 - to take root.

The second interpretation model of this exempting rule, known as substantive as reported in the above, would seem to hold better. According to this further formulation, the exclusion from the ambit of the CFC regime, ex article 127-bis, paragraph 5, can operate only when it is ascertained that the income has actually been adequately taxed abroad. In light of this second approach then it is no longer sufficient for the application of the excepting rule that income be ultimately taxed in a State that is not a tax haven, being required instead that the level of taxation be considered suitable. In other words, the relevant assessment for applying the excepting rule does not concern whether with respect to the income in question the final attribution of taxing jurisdiction goes to a fiscally preferential State, but it refers instead to the actual amount and level of the collection on the said income. If the level is considered fitting, the exception as in article 127-bis, paragraph 5, is applied; if, instead, it cannot be thought so, application of the excepting rule is to be excluded even where the income in question is finally taxed in a State

which is not a tax haven. This second definition is certainly to be preferred for its reconstruction of the CFC regime as tool designed to ensure that income generated by controlling entities situated in tax havens is roughly taxed at the same level as that which finds application in Italy.

The interpretation of the second excepting condition as referable to the adequacy of income taxation levied abroad would also appear to be corroborated by the proceedings of the hearing of the legislative measure to the Finance Commission of the Chamber of Deputies. An indication in this respect can be seen in the illustration of the contents of the measure by the Honourable Ferdinando Targetti according to whom: 'preferential regimes are not only those referred to as being granted in certain areas, but also those attributed to particular situations. *Furthermore, excluded are those groups that can demonstrate that they have been adequately taxed abroad, regardless of where they are situated.*'(my italics) (30). Moreover, evidence to this same effect can also be found in the provision, with reference also to the application of the excepting rule being examined herein, of the onus for the taxpayer of questioning in advance. Should this circumstance be interpreted in the sense that there is an automatic exclusion of income taxed in a State not included in the 'black' list to be issued, the consultation would perhaps be a largely exaggerated means, being that the administrative authorities are attributed no margin of assessment and discretion. The provision concerning the questioning is instead justified should the administration, as happens when resorting to the second interpretation offered in the above, be called to assess each time the suitability of the tax load on income levied abroad.

But if the second excepting condition as in article 127-bis, paragraph 5 postulates that the tax levied abroad should be congruous, then as it stands its suitability to sterilize the rule as laid down in the last sentence of the first paragraph of the same article would appear to be dramatically weakened, thus the problem concerning Community law is left open. So, should the income of a permanent establishment situated in a tax haven be taxed in a State (not a tax haven) of the 'controlled' parent company for an amount that the Italian revenue authorities consider unsuitable, the second excepting rule laid down in article 127-bis, paragraph 5, will not be applicable and the income of the permanent establishment will therefore be imputed to the Italian controlling entity.

(30) Chamber of Deputies – XIII Legislature, Report by the VI th Standing Committee, (Florence) 13 July 2000 'Misure in material fiscale', p. 129.

In this part of the work, we will be dwelling on issues of compatibility of the provision as laid down in the last sentence of the first paragraph of the proposed article 127-bis (Italian Income Tax Act) with the prohibition to restrict the right of establishment (in our case, of the secondary type) as found in article 43 of the Treaty establishing the Communities. The provision laid down in this last sentence is to be highlighted for the characteristic mechanism for imputing income provided therein, a mechanism the author deems of particular interest from a scientific viewpoint and also in the context of Community law. Moreover, as will be explained in the discussion that follows, the principle of the freedom of establishment is that for which a violation by means of the new Italian CFC regime appears to be predicable for reasons linked to its greater legitimacy.

As seen when analysing the approach followed by the international legal literature, compatibility - with Community law - of CFC regimes in general and of that of Italy in particular is a wide-ranging subject and therefore, in principle, it can be treated as such on the one side; on the other, however, aspects that differ from the freedom of establishment need to be addressed, such as the principle of the free movement of capital and the parent-subsidiary directive (31). An investigation conducted along such lines would already seem to lead towards conformity with Community law.

3.1 *Analysis of the new regime in the light of the' parent-subsidiary' directive*

A first and superficial observation of the question relating to compatibility of CFC regimes with the parent-subsidiary directive could lead to erroneous negative conclusions. What could be seen as a suggestion counting strongly in this sense is the fact that, whereas the directive historically and programmatically represents an instrument of law designed to eliminate economic double taxation within a Community company group set-up, the general working of the CFC mechanism seems, on its own, to represents a further cause for economic double taxation. By virtue of this anti-avoidance device the same income (income generated by the controlled company, also by means of a permanent establishment, article 127-bis, first paragraph, final sentence) is taxed by two different states

(31) Council Directive 23 July 1990, no. 90/435 regarding the common tax regime applicable to parent companies and subsidiaries of different Member States.

and imputed to two different entities (the controlled Community company and the Italian parent company (32)) even if with the adjustment represented by a credit ex article 15 of the Italian Income Tax Act for taxes paid abroad as final tax, provided by paragraph 6 (33), final sentence of article 127-bis. Moreover, as shown and discussed earlier, the blanket formulation of the first paragraph, last sentence of the same provision, renders the anti-avoidance norm contained therein also applicable to situations where both the Italian controlling company and the controlled Community one, which would constitute the permanent establishment in the tax haven, satisfy the requisites in order to benefit from the parent-subsidiary directive. In spite of the above-mentioned dichotomy, it would not appear that the Italian CFC legislation actually presents legal aspects for which it violates the parent-subsidiary directive.

As is well-known, Article 4 of the directive in question provides for the following: 'Where a parent company, by virtue of its association with its subsidiary, receives distributed profits, the State of the parent company shall, except when the latter is liquidated, either:

- refrain from taxing such profits, or
- tax such profits while authorising the parent company to deduct from the amount of tax due that fraction of the corporation tax paid by the subsidiary which relates to those profits and, if appropriate, the amount of the withholding tax levied by the Member State in which the subsidiary is resident, pursuant to the derogations provided for in Article 5, up to the limit of the amount of the corresponding domestic tax.'

By reading this article, the provisions contained therein being principally designed to eliminate economic double taxation on dividends within the Community, one notices how the parent-subsidiary directive does not require the Member State of residence of the parent company

(32) It should be noted that, where heavy taxation is levied upon the permanent establishment in the Community controlled company's tax haven, this fact will obviously be taken into account. However, seen the correspondence of the controlled company with its permanent establishment, this levying of tax will need to be considered as effected upon the controlled company/parent company.

(33) The highlighted paragraph 6 the following is established: 'income of the non resident entity, imputed according to paragraph 1, are subject to separate taxation with the medium rate applied on the overall income of the resident and, in any case, this rate shall not be inferior to 27%. Income is determined following the provisions of title I, item VI, and also articles 96, 96-bis, 102, 103, 103-bis; articles 54, 4th paragraph and 67, 3rd paragraph are disregarded. From the tax thus determined taxes paid abroad as final tax shall be admitted for deduction, as provided for in article 15.

to provide for exemption on income transferred from the Community subsidiary. Indeed, also conforming to the parent-subsidiary directive is that regime which taxes (34) income received by the resident parent; the right for the parent company to deduct from its tax that fraction paid by its subsidiary on the above mentioned income would eliminate economic double taxation. Now, the overall tax load of the company group following application of the about-to-be-instituted Article 127- bis would appear to be absolutely equivalent to the above outlined tax result (normal tax on income in the state of residence of the parent company, the latter being attributed a credit for tax paid by the subsidiary on the said income, in its state of residence) granted by the parent-subsidiary directive as legislative approach conceded to the parent company's state of residence in lieu of dividend exemption, with a view to opposing double taxation of companies' income within Europe.

The mechanism at work in article 127-bis of the Italian Income Tax Act (35) entails, on the one hand, according to the last sentence of the first paragraph, that the parent company be ordinarily taxed in Italy on the income generated by the subsidiary, produced by means of the permanent establishment situated in the tax haven. According to the last sentence of paragraph 6, from this tax paid in Italy, however, one may deduct taxes paid abroad as final tax.

Should the subsidiary later distribute to the Italian parent company the income already taxed following application of the first paragraph of the said article 127-bis, dividends received by the parent company do not contribute, under paragraph 7, to forming the taxable basis of the latter, up to the amount of the income already taxed by virtue of CFC rules, with reference also to the previous financial years. One can easily see and therefore state that the tax result following application of the Italian CFC re-

(34) Note that special limits or requirements regarding the level of taxation of profits to extend to the parent company are missing and therefore it appears that the current ordinary level of taxation in this company's Member State of residence is to be considered admissible in the light of the directive.

(35) Reference is in particular to paragraph 1read in conjunction with paragraph 6 and 7, the text of which is reported below:

'Income distributed in whichever form, by non residents as in paragraph 1 do not contribute to the formation of income of residents to the extent of income which is taxed according to the same paragraph 1, and the same applies for previous financial years. Taxes paid abroad on income which does not contribute to forming income under the previous sentence can be deducted according to article 15, up to the tax applied under paragraph 7, reduced by the amount admitted for deduction in consequence of the last sentence of this paragraph'.

gime that is in the pipeline, though not consistent with the domestic tax regime of Community dividends as in articles 96 and 96-bis of the Italian Income Tax Act, would seem, in the main (36), to be consistent with the provision in the first paragraph, second point of article 4 of the directive. Therefore, there do not appear to be any real violation of the directive in question.

3.2 *The question concerning the freedom of establishment*

Elements of conflict and of violation, though subordinated to the solution to a whole series of problems of legal interpretation of Community law, would actually seem to be found in the first paragraph of article 43 of the Treaty. According to the latter:' Restrictions on the freedom of establishment of nationals of a Member State in the territory of another Member State shall be prohibited. Such prohibitions shall also apply to restrictions on the setting-up of agencies, branches or subsidiaries by nationals of any Member State established in the territory of any Member State.'

The prohibition sanctioned in this provision precludes restrictions with reference to two types of establishment: so-called primary establishment and secondary establishment. The former refers to the establishment of a principal base, and the latter relates to the setting-up of agencies, branches or subsidiaries. When focusing on aspects of compatibility with the secondary right of establishment of the 'anti-CFC' provision laid down in the second sentence of the soon-to-be-instituted article 127-bis of the Italian Income Tax Act, one should highlight how in order to support the conflicting aspect of this provision with Community law entails a particularly extensive reconstruction of the scope and purport of such freedom. To postulate such incompatibility would indeed imply that the secondary right of establishment extends to the point that it protects situations where (a case in point being that of a permanent establishment in a country with a preferential tax system and therefore, on account of the hypothesis expressed earlier relating to the drafting of the ministerial 'black' list, not in a Member State) the establishment of offices and branches, though on the part of a Community entity, takes place outside of the Community.

(36) Of course, we still have the well-known imperfections and limits connected with the tax credit mechanism provided for by article 15 of the Italian Income Tax Act, imperfections that nonetheless do not appear sufficient to hold non compliance of the Italian CFC regime with the parent-company directive.

gime that is in the pipeline, though not consistent with the domestic tax regime of Community dividends as in articles 96 and 96-bis of the Italian Income Tax Act, would seem, in the main (36), to be consistent with the provision in the first paragraph, second point of article 4 of the directive. Therefore, there do not appear to be any real violation of the directive in question.

3.2 *The question concerning the freedom of establishment*

Elements of conflict and of violation, though subordinated to the solution to a whole series of problems of legal interpretation of Community law, would actually seem to be found in the first paragraph of article 43 of the Treaty. According to the latter:' Restrictions on the freedom of establishment of nationals of a Member State in the territory of another Member State shall be prohibited. Such prohibitions shall also apply to restrictions on the setting-up of agencies, branches or subsidiaries by nationals of any Member State established in the territory of any Member State.'

The prohibition sanctioned in this provision precludes restrictions with reference to two types of establishment: so-called primary establishment and secondary establishment. The former refers to the establishment of a principal base, and the latter relates to the setting-up of agencies, branches or subsidiaries. When focusing on aspects of compatibility with the secondary right of establishment of the 'anti-CFC' provision laid down in the second sentence of the soon-to-be-instituted article 127-bis of the Italian Income Tax Act, one should highlight how in order to support the conflicting aspect of this provision with Community law entails a particularly extensive reconstruction of the scope and purport of such freedom. To postulate such incompatibility would indeed imply that the secondary right of establishment extends to the point that it protects situations where (a case in point being that of a permanent establishment in a country with a preferential tax system and therefore, on account of the hypothesis expressed earlier relating to the drafting of the ministerial 'black' list, not in a Member State) the establishment of offices and branches, though on the part of a Community entity, takes place outside of the Community.

(36) Of course, we still have the well-known imperfections and limits connected with the tax credit mechanism provided for by article 15 of the Italian Income Tax Act, imperfections that nonetheless do not appear sufficient to hold non compliance of the Italian CFC regime with the parent-company directive.

According to the letter of article 43, first paragraph, just mentioned, it would appear plausible that the secondary right of establishment, differently to the primary one, is protected both when referring to the Community area, and when outside of the Community (such is the case to be considered with reference to the first paragraph, last sentence of the new article 127-bis of the Italian Income Tax Act). First of all, it should be noted that a reconstruction in these terms of the contents of such freedom at least does not clash with the literal formulation of the norm that sanctions it. Indeed the requisite '... established on the territory of a Member State', at the end of the provision outlined above cannot but refer to the 'citizens' entitled to the right and not to the offices, branches and subsidiaries (constituting an expression of such establishment). And this would be due to the simple fact that the last three terms are (in Italian) all expressed in the feminine, whereas we find the adjective 'established' expressed in the masculine gender. (37) Further considerations give evidence of this same extension of the secondary right of establishment in situations where offices, branches and subsidiaries are established outside of the Community territory by a Community entity. Were not this the case then the norm laid down in the second sentence of the first paragraph of article 43 would be useless and redundant, seen that the freedom to set up agencies, branches

(37) The same conclusion can be reached if one looks at the French, Spanish and German versions of the Treaty of Rome. The argument regarding gender, mentioned in the text above and regarding the Italian version, also applies with respect to the French and Spanish versions (reported in the following lines): '...dans le cadre des dispositions ci-aprés, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création *d'agences, de succursales ou de filiales*, par les ressortissants d'un État membre *établis* sur le territoire d'un État membre» and «... en el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de *agencias, sucursales o filiales* por los nacionales de un Estado miembro *establecidos* en el territorio de otro Estado miembro» (my italics). The conclusions reached in the text are further supported in the German version, particularly when one considers the position expressed in the following relative clause «...die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind ...», which is mentioned together with the citizens of a Member State («... Angehörige eines Mitgliedstaats...») and consequently referring to the following: «... die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochter-gesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind» (my italics).

or subsidiaries within the territory of the Community must already be considered sanctioned by the first sentence of the same paragraph, the simple expression of the widest ranging right of establishment provided therein in general terms. Stepping in to back up a similar reconstruction of the scope of the right of establishment is the recent case-law of the European Court of Justice. In particular, reference is made to judgement 30 April 1996 in case C-214/94 (*Ingrid Boukhalfa versus The Federal Republic of Germany).* (38) In this judgement, the Court ruled that the protection of the free movement of workers as in article 48 of the Treaty establishing the Communities (39) and in the EEC Council Regulation of 15 October 1968 no. 1612 finds application also with respect to a citizen of a Member State whose permanent residence is in a non-Member country. The Boukhalfa judgement is part of a current in the case-law of the European Court of Justice already favouring application of the freedom of movement of workers to situations of fact characterised by extra-Community connotations. In this judgement, however, seen also the facts of the case and the terms in which the Court expressed itself one can appreciate, with particular distinctness, the establishing - in terms that are both general and of principle (40) - of such applicability, even if subordinated to the existence of a link with the Community's legal system.

The Walrave and Koch judgement of 12 December 1974 (41) had already established that: 'by reason of the fact that it is imperative, the rule of non discrimination applies in judging all legal relationships in so far as these relationships, by reason either of the place where they are entered into or of the place where they take effect, *can be located within the territory of the Community*' (42). (my italics) In the *Prodest* judgement (43)

(38) In ECR (1996), I, 2253, in the international tax legal literature see on this subject D. M. WEBER, *European Union. Applicability of the EC Treaty: The First Limitation of Treaty Freedoms,* in European taxation, August 1997, paqes 292 and ff..

(39) Currently, article 39 in the version of the Treaty of the European Community which came into force 1 May 1999, following renumbering by article 12 of the Treaty of Amsterdam of 2 October 1997 (European Communities Official Gazette, series C no. 340 of 10 November 1997).

(40) Rather than being linked to the particular circumstances of the case referred to the Court.

(41) Case 36/74 (ECR p. 1405).

(42) Point 28.

(43) Case 237/83 (ECR p. 3153)

of 12 July 1984, the above-mentioned decision is referred to and specified. In those proceedings, the question was to establish whether a Belgian citizen, resident in France and employed by a French company engaged in the supply of temporary workers could claim that his insurance under the French general social security scheme be maintained for the duration of his posting to Nigeria. Three passages of this judgement are important. After noting in the first place that: 'in principle such a case comes within the scope of the Community provisions on the free movement of workers within the Community' (44), the Court rules that: 'activities temporarily carried on outside the territory of the Community are not sufficient to exclude the application of that principle, as long as the employment relationship retains a sufficiently close link with that territory' (45). As to the definition of the concept of 'sufficiently close link', it is further explained that: ' in a case such as this, a link of that kind can be found in the fact that the Community worker was engaged by an undertaking established in another Member State and, for that reason, was insured under the social security scheme of that State, and in the fact that he continued to work on behalf of the Community undertaking even during his posting to a non-Member country.' (46) It should be noted how, in the *Prodest* case, the question concerned a temporary posting in a non-Member country and how the Court identified the worker's link with the Community territory in the continuity of the work relationship carried out on behalf of the Community undertaking.

This last element of the connecting link constantly features (together with that of being registered under the social security scheme) in the case-law that follows and is also present in the Boukhalfa case, as we will later find emphasised in the conclusions of the Advocate General (47). In the *Lopes da Veiga* (48) judgement of 27 September 1989, for example, the Court considers the following circumstances to be important elements pointing to the existence of a connecting link:

1) the applicant (a Portuguese seaman) worked on board vessels registered in the Netherlands in the employ of a shipping company esta-

(44) Point 5.

(45) Point 6.

(46) Point 7.

(47) Point 53, (ECR p. I-2269).

(48) Case 9/88 (ECR p. 2989).

blished under the law of the Netherlands and having its registered office in that State;

2) the applicant was hired in the Netherlands, where his work relationship with the employer was governed by the law of the Netherlands;

3) the applicant was insured under the social security system of the Netherlands where his earnings were subject to tax.

Also in the following *Aldewereld* judgement (49) of 29 June 1994 the link with the Community is located in the fact that the worker was taken on by a company of another Member State and was, therefore, registered under the social security system of that State' (50).

However, in this case and in a similar fashion, though even more markedly here than in the *Lopes da Veiga* (51) case, the work activity, rather than being temporary, was regularly exercised in the non-Member country. The *Aldewereld* judgement considered the question of whether a Dutch national resident in the Netherlands, employed by a German undertaking that immediately posted the worker to Thailand, was entitled to take advantage of the Community rules in matter of the free movement of workers. In this case too, the Court ruled that: 'the mere fact that the activities are carried out outside the Community is not sufficient to exclude the application of the Community rules on the free movement of workers, as long as the employment relationship retains a sufficiently close link with the Community.' (52)

This link appeared somewhat weakened in the Boukhalfa case, which, to an extent greater than the other cases above mentioned, was highlighted for the distinct and marked extraneousness of the underlying situation of fact to the Community's territorial element. This situation can be summarised as follows. The German law on staff employed by the Ministry of Foreign Affairs *(Gesetz über den Auswärtigen Dienst*, hereafter '*GAD*') in force at the time of the judgement laid down that staff of the German diplomatic delegations was essentially made up of two different categories of employees: on one side, posted employees, and on the other, in-house employees. Within this latter category of employees, the law distinguished between German subjects and those without German nationality. The work relation of the former group was governed by

(49) Case C-60/93 (ECR p. I-2991).

(50) Point 14.

(51) And as we shall see occurring in the Boukhalfa case.

(52) Point 14.

German collective labour agreement and by the German legislation applicable. The work relation of employees without German nationality was instead based on, according to article 33 of the same *GAD*, internal laws of the host country, which considered local customs.

Mrs. Boukhalfa, plaintiff of the case in question referred to the Court of Justice, was subject to the latter regime, which was plainly operating a discrimination based on nationality and therefore, contrary to the then article 48 no. 2 of the Treaty (53) and to article 7, nos. 1 and 4, of the Council Directive of 15 October 1968 no. 1612. Ingrid Boukhalfa, a Belgian national, who had been a permanent resident of Algeria for some time, was employed starting 1 April 1982 at the German Embassy in Algiers and assigned to the passport department. Her work agreement was stipulated in Algiers and her work relation was governed by Algerian law.

From the details supplied above it clearly emerges how the personal and professional situation of the plaintiff was mainly characterised by its being referred to outside of the Community, seen that it was a case dealing with a diplomatic delegation based in Algiers. (54) This element referring to outside of the Community (55) challenged applicability, to the facts of the case, of article 48 (currently article 39) of the Treaty and of the Council Regulation of 15 October 1968 No. 1612 (it being understood, all the same, that there was discrimination inherent in the German law treatment of the work relation in the light of the above mentioned Community law rules). In truth, the German Government asserted in the

(53) Currently article 39, as earlier highlighted, of the consolidated text of the Treaty. For the reader's greater convenience, the following being quoted is paragraph 2: ' such freedoms of movement shall entail the abolition of any discrimination based on nationality between workers of the Member States as regards employment, remuneration and other conditions of work and employment.'

(54) Diplomatic delegations must in all cases be considered as being part of the territory of the host country, according to article 21 of the Vienna Convention of 18 April 1961 regarding diplomatic relations. In this same respect, as well as the opinion of the Advocate General P. Lèger, in the case C-214/94, point 26, see the prevailing legal literature: NGUYEN QUOC DINH, P. DAILLIER and A. PELLET, *Droit international public*, 3rd edition, 1987, para. 468, and H. THIERRY, J. COMBACAU, S. SUR, C. VALLEE, *Droit international public*, 1975, p. 427.

(55) Emphasized, what's more, by the same Advocate General in his conclusions. See, in particular, point 50 highlighting the large number of elements of facts opposed to the required 'sufficiently close link with the territory of the Community' in the plaintiff's situation.

proceedings before the Court the existence of the said doubts, referred to in the judgement (56) itself and grounded in the fact that the plaintiff in the proceedings in question was not a resident of any Member State, but a resident of Algeria, and had been so even before the stipulation of her contract and, in the fact that the agreement had been drawn up in Algeria and was to be carried out therein in a permanent fashion.

The Court deals with and resolves in the positive the question of applicability of the free movement of workers in the plaintiff's favour, Mrs. Boukhalfa. The question, in the Court's reasoning, can be broken down as follows: on one side, the general issue of the applicability of the European Communities Treaty outside of the Community and on the other more specifically, whether the principle of the free movement of workers (as indeed formulated and established in the quoted article 48 (now 39) of the Treaty and in the Council Regulation of 15 October 1968 no. 1612) can be applied to work activities carried out outside of the Community. With reference to the first problem aspect, the Court does not put forward a solution and neither does it come to present definitive comments in relation to the facts of the case. The Court limits its opinion to noting how article 227 (currently article 229 in the consolidated version of the Treaty), defining the scope of application of the Treaty does not rule out that Community rules can also apply outside of the territory of the Community.

It is really in addressing the second aspect that the Court actually considers the specific question, thus resolving the case. (57) The Court refers to the previous case-law (58) and to the principle sanctioned therein, according to which: Community law rules can be applied in relation to work activities carried on outside the Community when the work relation maintains a sufficiently close link with the territory of the Community'. (59) The novelty in the judgement given with reference to the Boukhalfa case is to be found in the extension it grants to the scope

(56) In particular, points 12 and 20, p. I-2279, ECR (1996).

(57) It was not so much the controversial treatment inherent in German labour law in the presence of the principle of free movement of workers than the actual applicability of the very sanction of the Community law principle to the specific case. See in this respect the Advocate General's conclusions, point 22 (Applicability of Community law).

(58) Judgements 12 July 1984, case C-237/83, Prodest, ECR p. 3153 point 6; 27 September 1989, case C-9/88, Lopes da Veiga, ECR p. 2989, point 15; June 1994, case C-60/93, Aldewereld, ECR p. I-2991, point 14.

(59) Judgement Boukhalfa, cited, point 15, p. I-2278

of this principle, considering also that in the case in question the work relation maintained only a weak link with the legal system of the Community state, rather that with the territory of that same member State; and, to use the words of the Court: ' with the law of a Member state and therefore with the pertinent norms of Community law'. (60)

In this particular case, the link above mentioned identified the following limited facts as falling within the scope of German law:

1) the circumstance that the plaintiff's labour agreement had been drawn up according to German law, in application of which the terms of her employment were to be governed by the Algerian law then in force;

2) the presence, in the said agreement, of a clause attributing jurisdiction to German law courts should a controversy related to such agreement arise;

3) Mrs. Boukhalfa's registration under the German pension scheme for social security purposes;

4) the fact that the plaintiff's income was taxed only in Germany.

On the basis of these connecting elements in the Boukhalfa case, the Court extends to a situation that this same jurisdictional body expressly recognises as exquisitely extra-Community (61) a freedom (that regarding the movement of workers) which, according to the letter of article 48 (currently 39) of the Treaty and to the Council regulation of 15 October 1968 no. 1612 appeared and, still does today, sanctioned with exclusive reference to situations within the Community. Paragraph 1 of article 48 (now 39) of the Treaty (in the framework of which one necessarily needs to read and interpret the above mentioned second paragraph of the same article that specifically forbids discrimination based on nationality) guarantees free movement of workers *within the Community*. Analogous territorial limitation is expressly carried in article 7, no. 1 of the Council Regulation of 15 October 1968 no. 1612 when it establishes that: ' a worker, citizen of a Member State, cannot be treated *on the territory of*

(60) Judgement Boukhalfa, last cited

(61) Points 14 and 15 of the judgement in which the Court expressly deals with the *thema decidendum* the extra-Community nature of the situation is a foregone conclusion. The Court therefore only focuses on the question of whether the Treaty, in general, and the principle of the freedom of movement for workers, in particular, can respectively find application: 'outside the Communi8ty's territory' (point 14, in ECR 1996, p. I-2277) and in relation to: ' work activities carried on outside the Community' (point 15, p. I-2278).

another Member State differently from that State's own nationals as far as employment and labour terms are concerned...' (my italics).

One should draw attention to the considerable interpretative effort on behalf of the Court whose application of both primary and secondary Community law rules is based on the spirit of the respective provisions and irremediably goes against the letter of these rules that, as we have seen, are incontrovertibly limited to within the Community.

Going back to the issue forming the object of this work, namely the compatibility with Community law of the rule carried in the last sentence of paragraph 1 of article 127-bis to be instituted, Italian Income Tax Act, we should look into the impact the Boukhalfa judgement has had on the interpretation of the scope of the secondary freedom of establishment. In the Boukhalfa case, the interpreter is dealing with a judgement that, in a clearer and more exemplary fashion than that inferable in the Court's previous case-law, extends to situations that are extraneous to the territorial sphere of the Community a freedom expressly provided for and sanctioned with sole reference to situations within the Community. And this is on the basis of connecting elements with the Community that absolutely do not appear as conclusive, by admission of the same Advocate General. In the light of this jurisprudential precedent one needs therefore to ask whether and to what extent a similar extensive approach that includes extra-Community situations is compatible with, or even required by the formulation and contents of the secondary freedom of establishment, article 43, paragraph 1 of the Treaty establishing the European Communities.

It was earlier highlighted how the letter of this paragraph clearly suggests an opening to situations where the right of establishment is exercised with reference to outside of the Community's territory. The fact that the Court of Justice, as a result of a long and duly considered jurisprudential evolution, has applied to a professedly non-EC situation a freedom sanctioned with exclusive reference to within the EC would seem to suggest that a similar extensive application is all the more logical and therefore required with respect to a freedom, such as the secondary right of establishment, which is literally provided for without restrictions as to the territorial scope of application. In other words, the European Court of Justice having applied to extra-Community situations the workers' freedom of movement which the Treaty expressly provides for only with reference to EC situations should equally extend application - since there is all the more reason to do so - of the secondary right of establishment which has been shown to be provided for in the text of the Treaty in considerably broader and unconditional terms.

Such a conclusion, that the above highlighted Community case-law guidelines seem more to postulate than to simply endorse, implies that the right for Community entities to set up agencies, branches or subsidiaries is to be considered protected by article 43, paragraph 1 of the Treaty, not only when the said companies are located within the EC, but also when they are outside of this territory, such as is the case with paragraph 1, last sentence of article 127-bis Italian Income Tax Act, article which is about to be instituted. (62)

One could pass a couple of useful remarks on this approach (according to which the last sentence of paragraph 1 of the about to be instituted article 127-bis Italian Income Tax Act as a general rule would clash with the right of establishment) and these are:

1) that the Italian State, attracting for taxation, to be levied upon the Italian controlling company, income generated by the permanent establishment of the controlled Community company, does not impose a restriction on the latter's freedom of establishment, company on which the collection is not drawn;

2) that anti-avoidance objectives pursued by the Italian State by introducing the CFC regime come under the imperative requirements in the general interest, which, according to article 46 of the Treaty can justify restrictions on the freedom of establishment. Both objections, however, would appear to be surmountable.

As to the fist comment, the restriction on the freedom of establishment that the provision in question entails should be intended as being referred to the whole group, as economic entity. Seen the way in which multinational groups are organised, the setting up of a secondary base can be considered but an expression of the entrepreneurial decisions of the group as a whole. A similar initiative for growth normally corresponds to policies and strategies of planning and of rationalization of investments, policies that are centralised internally to the group and therefore that go beyond the decision-making scope of a single component.

If then the opening of a secondary base is economically and genuinely an act of the group the restrictions carried out (that would entail heavier taxation) are damaging for all those subjects of law belonging to the group (the other companies of the group established in Europe, as in

(62) In view of the fundamental thesis, as expressed above, regarding the non inclusion of EC Member States in the ministerial list of states and territories with a preferential tax regime, paragraph 4 of the same article.

the case of the about to be instituted article 127-bis, first paragraph, Italian Income tax Act), seen that the decision to set up the permanent establishment (influenced and limited by the penalising CFC legislation) is a decision of the whole group and not only of the controlling Italian entity, directly liable to tax. Besides, the argument that looks at the company in its entirety, as a unitary economic entity, as well as being relevant in terms of Community law – consider for example the antitrust legislation - also represents the fundamental assumption underlying the very CFC legislation.

3.3 *No grounds for the restrictive measure*

With reference to the second remark, it should first of all be recognised that, in compliance with a position already found in the Court's past case-law, (63) the attainment of objectives that conflict with abuse and avoidance (of a fiscal nature, too) qualifies, generally speaking, as an imperative requirement that can justify restrictive measures on fundamental Community freedoms in general and, among these, on the freedom of establishment in particular. (64) If anti-avoidance domestic regimes are to be justified then these are to satisfy the conditions that the Court's (65) case-law in question has summed up in the following requirements which are basically characterized by principles of non discrimination and proportionality: 'they must be applied in a non discriminatory manner; they must be justified by imperative requirements in the general interest; they must be suitable for securing the attainment of the objective which they pursue; and they must not go beyond what is necessary in order to attain it.' In no case will restrictive regimes be permitted that though only formally prompted by anti-avoidance purposes basically appear as pursuing tax revenue objectives: the Court's most recent case-law has spoken to this effect: ' a diminution of tax revenue (...)

(63) See, by way of example, the *Avoir fiscal* judgement of 28 January 1986, case 270/83, in ECR. 273, point 25 and *Asscher* of 27 June 1996, case C-107/94, in ECR., page I-3089, conclusions by the Advocate General.

(64) See once more the often cited *Centros* judgement, in correspondence of point 24.

(65) The cited *Centros* judgement, point 34, but see in this same respect also the more recent judgements of 31 march 1993, case C-19/92, *Kraus*, ECR., page I-1663, point 32, and 30 Novemeber 1995, case C-55/94, *Gebhard*, ECR. Page I-4165, point 37.

is not one of the grounds listed in Article 56 of the Treaty and cannot be regarded as a matter of overriding general interest which may be relied upon in order to justify unequal treatment that is, in principle, incompatible with Article 52 of the Treaty.' (66)

The actual existence of the element of proportionality and the very, general anti-avoidance function of the norm carried in the last sentence of article 127-bis, first paragraph, Italian Income Tax Act, (article which is to be instituted) can in point of fact be called into question. This norm, as we have seen, levies tax upon the Italian controlling entity, for income generated by the permanent establishment, resident in a State with preferential tax regime, of the non resident controlled company, regardless of the fact that the State of residence of the controlled company may apply the credit method or the exemption method on income received through permanent establishments abroad. Should the tax credit method be applied, then the taxation level on income generated by the permanent establishment will be the one applied in the controlled company's State of residence. This might be very far from a preferential tax regime. At this point, it should be noted that the real issue in question here in this study has been defined by assuming on the one hand that the controlled company/parent company is resident in an EC Member State and, on the other, that the ministerial list of states and territories with a preferential tax treatment does not include Member States. Now, the second case mentioned implies that the Italian Revenue Authorities have implicitly considered the taxation level and the tax situation existing in the controlled company's Member State of residence as not being particularly advantageous or preferential. However, with the tax credit method applied on income generated by the permanent establishment, the said level of taxation and the tax situation are precisely those that the income generated by the permanent establishment is finally subject to.

Nonetheless, CFC legislation would still be applicable for the mere fact that the permanent establishment is situated in a State with a preferential tax treatment, even if the tax burden on the income generated by the same permanent establishment ultimately depends upon the taxation of the parent company's state of residence rather than on that imposed by the jurisdiction in which the branch is located. The outcome of

(66) Judgement 16 july 1998, *Imperial Chemical Industries*, Case C-264/96, point 28. Following absolutely the same lines is the *Saint Gobain* judgement, 21 September 1999, case C-307/97, point 50.

such indiscriminate application of the CFC regime would therefore mean subjecting to this regime income that has already been taxed at a level the same Italian revenue authorities have considered as non preferential and, consequently, basically equivalent to that of Italy.

Therefore, a similar formulation of tax mechanism as in the about-to-be-instituted article 127-bis, first paragraph, last sentence, can be applied in situations that are extremely different in terms of the tax saving to be attained. Consequently, the justification in terms of anti-avoidance does not always fit with the CFC legislation being here analysed and therefore with the restrictions on the freedom of establishment that can derive thereof. (67)

Furthermore, it would not appear that a different conclusion may be reached in the light of the earlier examined excepting circumstance as in article 127-bis, paragraph 5, that precludes application of the CFC regime should the controlling resident entity prove that its participations do not produce the effect of imputing income in States or territories where they are subject to a preferential tax treatment. As we saw earlier, this requisite is to be intended in the sense that the CFC mechanism is precluded where it is proved that upon income that would otherwise be imputed to the Italian controlling entity a 'congruous' tax is levied abroad. The actual impact of this precluding provision will consequently largely depend upon the terms by which the Italian revenue authorities interpret such requisite of congruity. It seems however that one can already state that it will not be possible to apply this excepting circumstance by syste-

(67) With these considerations in mind one might start doubting whether the last sentence of the first paragraph of the about-to-be instituted art. 127-bis, Italian Income Tax Act, conforms with articles 3 and 53 of the Constitution. Income arising from very different situations would receive the same tax treatment, in other words, income on which abroad there is a very different tax burden:

1) on one side, only that of the country with a preferential regime, in case of exemption;

2) on the other, that of the state of establishment of the controlled company to which the permanent establishment refers, in the case of the tax credit method.

On the basis of the above considerations it would perhaps serve our purpose to add to the last sentence of the about-to-be-instituted art. 127-bis, Italian Income Tax Act, paragraph 1 the following: ' when exempt from tax in the country of the head office' so as to limit the scope of application of 'CFC' rules to: 'shareholdings in non resident entities in respect of income arising from their permanent establishments taxed under aforementioned preferential regimes, *when exempt from taxation in the country of head office'*.

matically excluding, - from the field of the CFC to be instituted – all situations in which the controlled parent company of the permanent establishment in the tax haven is resident in a Member State -not included in the ministerial black list – that applies the credit method on the profits of the branch.

The underlined indiscriminate character of the anti-avoidance norm thus formulated - carried in paragraph 1 of the 127-bis Italian Income Tax Act about to be instituted and, more in detail, of that carried in the last subsection of the same - may be seen to clash with the above mentioned principle of proportionality formulated by the Court of Justice in relation to restrictions on the freedom of establishment. As is well-known, under articles 96 and 96-bis of the Italian Income Tax Act, profits distributed by Community subsidiaries to Italian shareholders benefit from, a partial or almost total tax exemption on corporate persons' income depending on the different cases.

So, in the issue at hand (i.e. a permanent establishment, of a Community controlled company, in a country enjoying a preferential tax), considering the substantial unified aspect of the taxable person, profits made through a permanent establishment are to be directly imputed to the parent company (in the case in hand, the EU controlled company) and therefore qualify as profits of the same Community controlled company. Said profits, in the case of distribution by the Italian parent company would consequently be totally or partially (68) exempt in Italy under articles 96 and 96-bis respectively of the Italian Income Tax Act. As underlined in a considerable number of academic writings on the subject, (69) the special anti-avoidance objective pursued by *'CFC rules'* is to react

(68) Upon conformity with the requirements laid down in article 96 –bis.

(69) See MARINO, *La considerazione dei paradisi fiscali e la sua evoluzione, in 'Diritto e pratica tributaria'*, Milan, 2000, page 781: 'The leader countries in this global economy are equipped with sophisticated tax systems (...). Measures unilaterally introduced by these states to discourage the use of tax havens, initially set out to tax upon persons resident therein profits made, *but not distributed in the form of dividend, by companies resident therein and of which their residents are the shareholders. In actual fact, seeing that the 'cashing principle', in other words the principle whereby dividends would be taxed at the moment of being cashed, is generally accepted for dividend taxation purposes, it is easy to see how a substantial saving of tax lies in this profit (untaxed) made by the offshore controlled company, if the shareholder can indefinitely defer the moment of taxation, avoiding to cash it as dividend and leaving the offshore company equipped with it.'(my italics).*In these same terms CARABELLESE expresses the scope of CFC regimes, *Lo stato attuale delle normative sulle* 'Controlled foreign corporations', *nell'Unione Europea*, in Dir. Prat. Trib., 1999, 6, III, pages 510 and ff.: the leg-

to the situation whereby non distributed profits are accumulated in countries with preferential tax treatments and consequently to oppose the indefinite postponing of the tax collection upon the resident shareholder. The role of 'CFC' regimes, in other words, is to react to avoidance practices consisting in withholding taxable material from the tax power of a state, by omitting the distribution of profits from the subsidiary to the parent company, this last one being liable to taxation for such profits.

In the cases provided for by art.96-bis (70) in particular, cases to which the last sentence of the first subsection of article 127-bis, in view of its indiscriminate formulation, is without a doubt applicable, profits made through the open permanent establishment, in the country or territory enjoying a preferential tax treatment, by the controlled company conforming to the 'parent-subsidiary' legislation, would be attracted to taxation in Italy. In the light of the requisite the Court of Justice has ruled upon and which consists in proportionality for measures restricting the freedom of establishment and dictated by imperative requirements in the general interest laid down in article 46 of the Treaty, it does not appear that in such a situation, the provision carried in the last sentence of the first paragraph of the proposed article 127-bis can be considered consistent when viewed against the anti-avoidance *ratio* being pursued through the imperative requirements in the general interest, ex article 46. As previously highlighted, CFC legislation are justified from the point of view

islation known by the acronym of CFC (Controlled Foreign Corporations) is designed to tax income that a 'parent' company decides to build up at one of its foreign controlled companies, opportunely situated in a country with low or non-existent taxation, in the form of undivided profits. The typical pattern used in foreign legislative systems providing for such measures consists in taxing (potential) inbound dividends, regardless of their actual distribution, in order to oppose the indefinite of postponing of tax collection in the country of the controlling company, *implemented via a systematic non distribution of dividends*, made possible by the shareholder's commanding position.' (my italics).

(70) Reference is being made in particular to a situation presenting the following connotations:

1) the Italian parent company has had, uninterruptedly for over a year, a shareholding in the Community subsidiary company not inferior to 25%;

2) the Community subsidiary company (that is, the controlled foreign corporation) has one of the legal forms provided for in the annexed part to the parent-subsidiary directive no. 435/90/EEC of the Council of 23 July 1990;

3) The subsidiary company is taxable in the state of residence and cannot benefit from option regimes or exemptions that do not come under the taxes (in terms of territory or in terms of in time) listed in letter c) of paragraph 2 of article 96-bis, Italian Income Tax Act.

of anti-avoidance in that they react to the phenomenon of accumulation of profits abroad in a particularly favourable tax context, profits which, if distributed, would be taxed upon the resident controlling company. In the situations covered by article 96-bis, however, where distributed, profits would have been subject to almost no tax collection in Italy. At the present stage in the legislation, therefore, non distribution by the controlled company 'parent-subsidiary' has, if one considers the matter carefully, tax effects in Italy that are absolutely equivalent to non distribution. Therefore, in these situations it cannot reasonably be held that non distribution (behaviour for which the CFC regime is directed to and capable of opposing) amounts to an avoidance practice.

The following emerge as essential elements of an avoidance practice: the pursuing of an objective for the reduction of the tax load and behaviour on the taxpayer's part qualifying as behaviour which aims at such a result. According to the most authoritative tax law literature, tax avoidance consists in: 'behaviour (not just therefore a legal transaction) not prohibited by law and characterised by the following: a) being exclusively driven right from the start by the sole and overriding intention to save on tax; b) constituting abnormal behaviour compared to solutions which would otherwise be adopted under the same conditions; c) *admitting (total or partial) saving of tax neither provided for nor admitted by, also implicitly, the legislator*. It is, therefore, conduct that is intentional (and therefore not simulated), not prohibited under the legislation and consisting in an abnormal use of a permitted institute in order to save on tax' (my italics). (71) Another part of the authoritative legal literature found on the subject expresses substantially similar ideas (72) in its emphasis on the purpose to save tax as sole or overriding reason for such behaviour and on the absence of extra-fiscal objectives as aspects characterising the practice of avoidance.

The same anti-avoidance provision carried in art. 37-bis (73) of D.p.r.

(71) FANTOZZI, *Diritto tributario*, Turin 1991, 120.

(72) GALLO, *Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)*, in Rass. Trib. 1989, 1, 11 and ff.

(73) See the first paragraph in particular, according to which:' one cannot confute an issue with the revenue authorities for legal transactions, also connected with one another, when such transactions lack valid economic reasons, and are directed at circumventing obligations or prohibitions provided for by the tax system, and obtain therefore *tax reductions and refunds*, that would otherwise not be due.' (my italics)

600/1973 (and also, that carried in art. 10 (74) of Law No. 408/1990) postulates, as connatural to a case of avoidance, the purpose, objectively pursued, of reducing the tax load. Legal writings acknowledge (75) the fact that according to the cited art. 37-bis: 'beyond the particular configuration of a transaction, which can vary greatly, the defining elements for a case to qualify as avoiding tax, are the following:

- absence of valid economic reasons;
- *obtaining of tax reductions or refunds*, otherwise not due;
- circumvention of an obligation or prohibition provided by law' (my italics).

- The features above mentioned show how the anti-avoidance device found in the last sentence of the first paragraph of the about-to-be-instituted art. 127-bis, Italian Income Tax Act, can be applied to situations where there is no evident withholding of taxable material to the detriment of the Italian state or avoidance of Italian taxation. The CFC regime is therefore applicable even in cases where this application might not be sustained by imperative requirements in the general interest. The last sentence of the first paragraph of the proposed art. 127-bis, Italian Income Tax Act, typically goes beyond what is necessary in order to reach the anti-avoidance objective. Therefore one can reasonably state that this provision does not satisfy the four conditions formulated by the Community case-law and defining the reasons of public policy which justify measures to restrict the freedom of establishment (76) seeing that, in certain cases, such legislation is excessive and not proportionate to the anti-abuse purpose being pursued.

(74) See this provision against the first paragraph according to which: the revenue authorities can refuse to acknowledge tax benefits obtained by transactions... being pursued without valid economic reasons with the sole purpose of fraudulently obtaining *a saving of tax*' (my italics).

(75) PICCONE FERRAROTTI, *Riflessioni sulla norma antielusiva introdotta dall'art. 7 del D.lgs. No. 358/1997 (art. 37-bis del D.P.R. no. 600/1973), in* Rass. Trib., 1997, page 1151.

(76) I wish to remind the reader that in the light of the cited judgements *Centros*, point 34, *Kraus*, ECR page I- 1663, point 32, and *Gebhard*, ECR page I-4165, point 37, measures restrictive of the freedom of establishment, dictated by anti-avoidance objectives, are justified when:

1) they are applied in a non-discriminatory manner;
2) they are justified by imperative requirements in the general interest;
3) they are suitable for securing the attainment of the objective they pursue and
4) they do not go beyond what is necessary in order to attain it.

One can further corroborate the claims so far asserted against the justifiability, within Community law, of the CFC measure as carried in the last sentence of art. 127-bis, paragraph 1, - in particular, in cases where the controlled foreign corporation, which is the permanent establishment in the tax haven, is a resident and is subject to taxation in a state that applies the credit method to eliminate international double taxation - by citing the recent judgement *Imperial Chemical Industries*. This judgement, in point 26, when dealing with the issue of justification within Community law of the British law provisions the Court is to examine, from appoint of view of avoidance practices, reads as follows: ' As regards the justification based on the risk of tax avoidance, suffice it to note that the legislation at issue in the main proceedings does not have the specific purpose of preventing wholly artificial arrangements, set up to circumvent United Kingdom tax legislation, from attracting tax benefits, but applies generally to all situations in which the majority of a group's subsidiaries are established, for whatever reason, outside the United Kingdom. However, the establishment of a company outside the United Kingdom does not, of itself, necessarily entail tax avoidance, since that company will in any event be subject to the tax legislation of the state of establishment.' (77) As underlined in the legal literature on the subject, the crucial fact about denying justification, as expressed by the Court, is to be found in the indiscriminate aspect which cannot be, therefore, proportionate to the anti-avoidance objective which is proper to the formulation of the British law provision: 'it is probably reasonable to consider that the simple risk of tax avoidance is the main reason for the refusal, backed up by the observation that a company situated outside of the United Kingdom does not entail, of itself, practices aimed at tax avoidance, seeing that such company will be subject to the tax legislation of this Member State.' (78)

Taxation of income in a Member State (as happens also in the case of a controlled company which is a permanent establishment in the tax haven, resident and subject to taxation in a tax that applies the tax credit method to eliminate international double taxation) constitutes, according to the Court's analysis, sufficient reason to exclude there being avoidance. These conclusions, which are, moreover, expressed by the

(77) The State of establishment referred to is an EU member country: the Court, without a doubt, intends to refers to an intra-Community situation.

(78) BIZIOLI, '*Il rapporto fra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in material fiscale: una applicazione nel recente caso* Imperial Chemical Industries', cit., pages 345-346.

Court in extremely general terms, appear even better founded in a context such as this one where the non preferential character of Community tax systems follows from the same CFC legislation, seeing the assumed non inclusion of Community Member States in the list of States and territories with a preferential tax treatment.

4. The case regarding the inclusion of Member States in the list of States and areas under a preferential tax regime

Should the ministerial decree pinpointing the states and territories with a preferential tax regime include Member States also, (79) the issue of compatibility with the freedom of establishment would concern CFC legislation in its entirety and would therefore not be solely confined to the provision carried in the last sentence of the last paragraph of the new art. 127-bis, Italian Income Tax Act. In this specific case of determination of the scope of application of the new 'Italian CFC legislation', the establishment of a controlled company in an EU Member State which is considered as enjoying a preferential tax regime, can result in income (of the Community controlled company) being attracted for tax purposes in Italy.

Taxing income of the Community controlled company at the normal level of taxation for Italian corporations undoubtedly means, in practical terms, discouraging the investment within the Community of the Italian company (parent company) and the exercise on the part of the latter of the secondary right of establishment as carried in art. 43 of the Treaty establishing the Community. It is therefore tenable that the tax result obtained by applying the Italian CFC regime to intra-Community group setups can be reconstructed as leading to a restriction ofnthe secondary right of establishment.

This conclusion appears to be corroborated by both the Court's case-law and the international legal literature in matter of the freedom of establishment. It is the opinion of the European Court of Justice that there are grounds for restriction under art. 43 of the Treaty in cases where the onerous tax treatment resulting from exercising the right of establishment is, undoubtedly, as far as the taxpayer is concerned, less incisive than the

(79) A similar choice on the part of the Ministry is one that is deemed by MELIS if not likely, at least admissible and justifiable in the light of the Italian legislation in matter of tax havens. (*Libertà di circolazione dei lavoratori, libertà di stabilimento e principio di non discriminazione nell'imposizione diretta: note sistematiche sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee,* in *Rass. Trib.*, 2000/4, I, 1171 – 1172).

CFC regime. If the Court has deemed contrary to the freedom of establishment tax legislation and application praxis that on one side – and in terms of quantity and quality – are less prejudicial to the taxpayer, compared to the CFC regime, (80) then all the more reason for recognising in the latter the grounds for and the characteristics of a restriction on the freedom of establishment.

In the following we shall be briefly reviewing some of the more recent and important judgements of the European Court of Justice in matter of restrictions on the freedom of establishment which should serve the purpose of better illustrating the smaller degree of incisiveness and the more marked limitative character (when compared to the impact of the Italian CFC regime) of regimes and domestic tax provisions considered restrictive under art. 43.

With the exception of the reference to the *Saint Gobain* judgement, for obvious reasons of homogeneity as it relates to how the CFC regime operates, we shall be focusing on judgements that address restrictions arising from the home state (*home state restrictions).*

In the cited *ICI* judgement, the Court has deemed as restrictive of the freedom of establishment, under the then art. 52 of the Treaty, legislation of

a Member State, the United Kingdom which, in the case of companies established in that State belonging to a consortium through which they control a holding company, by means of which they exercise their right to freedom of establishment in order to set up subsidiaries in other Member States, makes a particular form of tax relief subject to the requirement that the holding company's business consist wholly or mainly in the holding of shares in subsidiaries that are established in the Member State concerned. (81)

(80) Whereby all profits of the controlled company resident in an EU Member State are re-determined and taxed in Italy in the case being here examined

(81) From reading the text of the preliminary question regarding the *ICI* case referred by the House of Lords it emerges that the *thema decidendum* considered by the Court concerns whether the measure is restrictive or not. See, in this respect, point 13 of the judgement which states:

1) In a situation where:

i) a company (Company A) is resident in a Member State of the European Union

ii) Company A is part of a consortium with another company (Company B) also resident in that Member State

iii) Company A and B jointly own a holding company (Company C) also resident in the Member State

iv) Company C has a number of trading subsidiaries, which are resident either in that Member State, other Member States of the European Union or elsewhere in the world, and

The *Saint Gobain* (82) judgement also addresses the issue of restriction. (83) This judgement sanctions that it is contrary to art. 43 of the EC Treaty (therefore there is restriction (84) as well as discrimination according to the same provision) to preclude a permanent establishment located in Germany whose business management, a joint-stock company, is located in another Member State, tax concessions which take the following form:

- an exemption from corporation tax for dividends received from companies established in non-member countries (corporation tax relief for international groups), provided for by a treaty for the avoidance of double taxation concluded with a non-member country

---

v) Company A is precluded from being entitled to claim against its corporation tax liability relief in respect of trading losses incurred by a trading subsidiary (also resident in that Member State) of Company C because the national legislation, construed as a matter of national law, required that the business of Company C should consist wholly or mainly in the holding of shares in subsidiaries which are resident in that Member State:

Does the requirement identified at (v) constitute a restriction on the freedom of establishment under Article 52 of the EC Treaty? If so, is such treatment nevertheless justified under Community law?'...(my italics.

(82) ECJ September 21 1999, C-307/97 *Compagnie de Saint Gobain, Zweigniederlassung versus Deutschland – Finzamt Aachen-Innenstadt.*

(83) Though the Advocate General formulated his argument in terms of discrimination, it emerges clearly from the judgement of the Court that what is being considered is a case of restriction. See in this respect points 42 and 43 of the judgement: ' ...the refusal to grant tax concessions in question to the permanent establishments in Germany of non-resident companies *makes it less attractive for those companies to have intercoporate holdings through German branches*, since under German law and double taxation treaties the tax concessions in question can only be granted to German subsidiaries which, as legal persons, are subject to unlimited tax liability, which thus restricts the freedom to choose the most appropriate legal form for the pursuit of activities in another Member State, which the second sentence of the first paragraph of Article 52, of the Treaty expressly confers on economic operators. The difference in treatment to which branches of non-resident companies are subject in comparison with resident companies as well as the restriction of the freedom to choose the form of secondary establishment must be regarded as constituting a single composite infringement of Articles 52 and 58 of the Treaty'. (my italics) In confirmation of the Court's opinion that both aspects have been violated, one should note that the passage in question not only refers to the difference in treatment but also, and in our case proving more relevant, to the: 'restriction of the freedom to choose the form of secondary establishment'.

(84) See footnote above.

- the crediting, against German corporation tax, of the corporation tax levied in a State other than the Federal Republic of Germany on the profits of a subsidiary established there, provided for by German legislation, and

- an exemption from capital tax for shareholdings in companies established in non-member countries (capital tax relief for international groups) also provided for by German legislation.

In judgement *X AB and Y AB* (85), the Court maintained as restrictive of the freedom of establishment the refusal to grant, in occasion of a company reorganisation with residents in the EC, the tax concession taking the form of deduction of the capital contribution from the income of the contributing company.

The fact that, in the terms considered by the Court, the refusal to grant a tax concession represents a restriction on the freedom of establishment rightly implicates that to this same characteristic one could attribute a measure such as CFC that would tax in Italy *all of the* income obtained by the controlled company/ies resident in another member State.

One we have established the restrictive nature of the CFC measure also applicable, where possible, to controlled companies resident in Member States, it is crucial to investigate on whether there are potential, sufficient and, most of all justifiable reasons for restriction in terms of their acting to oppose abuses or to preserve the coherence of the tax system. Whether this measure is justifiable or not, this work has amply discussed and analysed the stance of the international *doctrine* as well as treating the issue of compatibility with Community law as it relates to the provision carried in the last sentence of the proposed art. 127-bis, first paragraph, should EC Member States be excluded from the scope of application of this same provision.

It is the author's opinion that the observations carried herein provide sufficient grounds for doubting the justifiability of the restrictive CFC measure in the case of inclusion of EC Member States in the further, future ministerial 'black list'. This is mainly to put down to the indiscriminate character (and therefore not 'proportionate' to the particular anti-avoidance objective) of the proposed Italian CFC regime, as it refers to group corporate set-ups that satisfy the subjective requirements for the application of exemption regimes as in articles 96 and, in particular in 96-bis.

(85) Judgement of November 18, 1999, C- 200/98, *X AB and Y AB versus Riksskatteverket, Sweden.*

As highlighted in the above, in these cases, should income of the Community subsidiary be distributed to the parent company then the latter would be entitled to total or partial tax relief. Not distributing the income and therefore withholding it from the taxing authority of the Italian state by keeping it within the taxing sphere of an entity resident abroad cannot amount to avoidance, for there is no undue reduction of the tax load in Italy to the taxpayer's advantage: unduly reducing the tax load being considered an essential element for avoidance to occur. Non distribution (86) does not entail an actual reduction of the tax due in Italy, the reason being that Italy would not tax the income, where distributed. It should emerge clearly from these preliminary remarks that the Italian CFC legislation on the whole lacks if nothing else proportionality with respect to the anti-avoidance objective.

To back up such a conclusive claim, it is worth to mention once more what stated by the Court of Justice in the *Imperial Chemical Industries* (87) judgement (point 26) as well as the general considerations of the previously mentioned foreign *doctrine* (88) concerning non justifiability of the restriction on the freedom of establishment emerging from CFC legislation.

(86) Behaviour that, as acknowledged by the Italian and international *doctrine*, the CFC regimes are ontologically designed to oppose.

(87) Point 26 reads as follows: ' As regards the justification based on the risk of tax avoidance, suffice it to note that the legislation at issue in the main proceedings does not have the specific purpose of preventing wholly artificial arrangements, set up to circumvent United Kingdom tax legislation, from attracting tax benefits, but applies generally to all situations in which the majority of a group's subsidiaries are established, for whatever reason, outside the United Kingdom. However, the establishment of a company outside the United kingdom does not, of itself, necessarily entail tax avoidance, since that company will in any event be subject to the tax legislation of the State of establishment.'

(88) Reference is to the previously mentioned D. SANDLER, *Tax treaties and Controlled Foreign Company legislation. Pushing the boundaries*. Kluwer Law International. The Hague, London, Boston, 1998, where the conclusion concerning non justifiability is argued with particular force (see page 189: '... it is arguable that some form of CFC legislation is necessary to preserve the coherence of the tax systems in the EU Member States in which it has been introduced. However, it is difficult to justify the form that this legislation has taken...' and page 190: '... broad-based CFC legislation (...), if considered discriminatory, may not be justified in the public interest because it fails the proportionality test; certainly its anti-avoidance function can be achieved by less restrictive means ...') and argued by covering a lot of ground, though with the imperfections and methodological weaknesses earlier mentioned.

This non justifiability found in the legal literature is clearly sustained by well-thought out lines of argument. First of all, what is put forward is the discriminatory nature of an approach that would include within the scope of CFC regime application a number of EU Member States, and not others. (89) Even where the scope of application were extended to all EU Member States, the discrimination element being no longer an issue, the CFC regime would still limit the freedom of establishment which cannot be justified on grounds of non proportionality. (90) Lastly, in conformity with the observations offered by the previously mentioned French legal writings in matter of CFC, the non justifiability of the restrictive measure as represented by a CFC regime which would be extended to intra-Community situations is argued in terms that consider the development of depressed areas and how therefore such legislation would discourage the policies in favour of development that are implemented through favourable tax regimes approved by the Commission and protec-

(89) SANDLER, last to be cited, page 190:' ... all EU Member States utilize a jurisdictional approach that can apply to CFCs resident in some EU Member States but not to CFCs resident in others ...'.

(90) SANDLER, last to be cited. 190: '...an EU Member State could potentially avoid a claim that its CFC legislation is discriminatory by not distinguishing the application of its CFC legislation based on the location of the CFC. In other words, CFC legislation that applies a pure transactional approach (similar to that utilized in Canada), or that applies to all income of CFCs wherever located (as is done in New Zealand), may not be income of CFCs wherever located (as is done in New Zealand), may not be discriminatory; if it is considered discriminatory, it may be justified in the public interest. However, once the decision is made to utilize a jurisdictional approach, the country faces the risk that, by distinguishing between jurisdictions, the legislation contravenes the EC Treaty. This argument is all the more persuasive when the favourable tax provisions in the target country, the application of which triggers the application of the CFC legislation in the shareholder's country, are authorized under the EC Treaty. Even if, as suggested, EU Member States amend their CFC legislation so that it applies regardless of the location of the CFC, it remains arguable that certain forms of CFC legislation may still be considered in breach of the fundamental freedoms established in the EC Treaty. For example, a CFC regime like that in New Zealand, that applies to all CFCs regardless of their location and regardless of the nature of the CFC's income without any exception, may be considered a breach of the freedom of establishment or the free movement of capital within the EU because it arguably inhibits nationals from investing outside of their home country. *Broad-based CFC legislation of this sort, if considered discriminatory, may not be justified in the public interest because it fails the proportionality test; certainly its anti-avoidance function can be achieved by less restrictive means* ' (my italics).

ted by the primary Community law sanction carried in art. 87 (3) (ex article 92 (3)) of the Treaty. (91)

In other words, according to the legal literature on the subject for the purposes of Community law national legislation that generally opposes or tends to thwart Community policies referable to the Commission and sanctioned by the Treaty cannot be considered justifiable. (92)

Absolutely extraneous to the contents and actual operating of the Italian CFC is the objective concerning the preservation of the coherence of the system, it too acknowledged as reason justifying restrictive measures on the freedom of establishment. Considering its interaction, we have here been analysing, with the tax regime of foreign dividends and most of all, with the general residence-based principles (assimilated in our system up to the present) for determining the subjective scope of application of income taxes, the CFC regime within the Italian tax system would appear as a somewhat incoherent and dysfunctional element.

(91) SANDLER, *ibidem*: '... furthermore, the designation of a particular EU Member State as a tax haven for the purposes of the CFC legislation may be the result of tax incentives that it offers under the authorization of Article 92(3) of the EC Treaty. In these circumstances, the CFC legislation takes away any benefit such incentives are designed to achieve...'.

(92) As seen earlier in this text, one should note at this point also that one needs to bring the argument herein up to date with the Ecofin resolution in matter of harmful tax competition of 1 December 1997 and consider the question also in the light of the work by the 'Primarolo' Commission.

Indici annuali 2000

2000 Indexes

Indice alfabetico degli Autori
Authors in alphabetical order

Sezione I - Dottrina
Section I - Academic Writings

- **Amatucci Andrea**
  - *The fiscal code models for Latin American countries and the Italian Statute of taxpayers' rights* ..... III 9
  - *I Modelli di Codice Tributario per i Paesi dell'America Latina e lo Statuto italiano dei diritti del contribuente* ..... III 24

- **Amatucci Fabrizio**
  - *Lack of "objective difference" for fiscal purposes allows the application of the prohibition to restrict the freedom of establishment* (note at E.C.J., Fifth Chamber, Judgement April 29 1999, C-311/97, with Giancarlo Pisacane) ..... II 122
  - *La mancanza di "differenza oggettiva" ai fini impositivi consente l'applicazione del divieto di restrizioni alla libertà di stabilimento* (nota a Corte di Giustizia C.E., Sezione V, Sentenza 29 aprile 1999, C-311/97, con Giancarlo Pisacane) ..... II 126

- **Benigna Marika**
  - *The European Union's enlargement and the mechanism of decision in fiscal matters* ..... III 276
  - *L'allargamento dell'Unione Europea ed i meccanismi di decisione in materia fiscale* ..... III 281

- **Bizioli Gianluigi**
  - *Note at European Community - ECOFIN Council, Session November 29 1999, no. 13456/99, Presse 381* ..... I 283
  - *Nota a Comunità europea - Consiglio ECOFIN, Sessione del 29 novembre 1999, n. 13456/99, Presse 381* ..... I 285
  - *Note at European Community - E.C. Commission, 3.rd and 4.th Reports to the E.C. Council an the E.C. Parliament on VAT control and administrative co-operation in the field of indirect taxes* ..... I 288
  - *Nota a Comunità europea - Commissione europea, terzo e quarto rapporto al Consiglio ed al Parlamento europei in tema di controlli IVA e cooperazione amministrativa in materia di imposte dirette* ..... I 294

- **Carallo Gemma**
  - *Taxation of cross-border income derived from dependent personal services, international conventions against double taxation and worldwide principle* ..... III 119
  - *Tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, convenzioni internazionali contro la doppia imposizione e worldwide principle* ..... III 130

• **Comelli Alberto**
- *Note at Italian Supreme Court of Cassation, 1.st Civil Section, Judgement 22 March 1999, no. 2643* . . . . . I 237
- *Nota a Corte di Cassazione, Sezione I civ., Sentenza n. 2643 del 22 Marzo 1999* . . . . . I 239
- *Note at Italian Ministry of Finance, Circ. July 15 1999, no. 156/E* . . I 259
- *Nota a Ministero delle Finanze, Circ. 15 luglio 1999, n. 156/E* . . . . . I 261

• **Conte Daniela**
- *The influence in terms of law of the principle of fiscal neutrality (note at E.C.J., 1st Chamber, Judgement June 29, 2000, C-455/98)* . . . . . III 150
- *Riflessi giuridici del principio di neutralità fiscale (nota a Corte di Giustizia C.E., Sezione I, Sentenza 29 giugno 2000, C-455/98)* . . . . . III 143
- *Rinnovato vigore all'antica querelle tra vino e birra (nota a Corte di Giustizia C.E., Sezione V, Sentenza 17 Giugno 1999, C-166/98* . . . . . I 222
- *Interpretazione logico-sistematica (o estensiva?) nei regimi di esonero (nota a Corte di Giustizia C.E., Sezione I, Sentenza 10 Giugno 1999, C-346/97)* . . . . . I 234

• **d'Aniello Amays Francesco**
- *Tax regime of European holdings. Considerations on the anti-avoidance provisions contained in the Italian regime of Community dividends* . . . . . I 137
- *Il regime fiscale delle holding europee. Riflessione a margine della normativa anti-abuso contenuta nella disciplina italiana dei dividendi comunitari* . . . . . I 170
- *Exemption from VAT for medical activities is only for those activities consisting in providing care to persons by diagnosing and treating a disease or any other health disorder (note to E.C.J., Fifth Chamber, Judgement September 14, 2000, C-384/98)* . . . . . III 164
- *L'esenzione IVA per le attività svolte dai medici è limitata esclusivamente a quelle consistenti nel somministrare cure alle persone (nota a Corte di Giustizia delle C.E., Sezione V, Sentenza 14 settembre 2000, C-384/98)* . . . . . III 167

• **Fusco Claudia**
- *Competenza e modalità per il recupero dei diritti doganali relativi a merci in transito comunitario (nota a Corte di Giustizia delle C.E., Sezione I, Sentenza 21 Ottobre 1999, C-233/98)* . . . . . I 210
- *Esigenze di indagine delle autorità doganali e tutela dell'obbligato principale in buona fede (nota a Corte di Giustizia delle C.E., Sezione I, Sentenza 7 settembre 1999, C-61/98)* . . . . . I 214

• **Fumarola Stefania**
- *On moving head office or fiscal domicile abroad* . . . . . II 221
- *Sul trasferimento di sede o di residenza all'estero* . . . . . II 230

• **Gallo Franco**
- *Single market and tax regulations: tax co-ordination and its juridical aspects* . . . . . II 9
- *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale* . II 34

• **Giorgi Massimiliano**
- *Permanent establishment in the vat system: internal and community aspects* . . . . . I 23
- *La stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto* I 59

• **Lollio Carla**
- *Note at Italian Supreme Court of Cassation, 1.st Civil Section, Judgement 30th July 1999, no. 8266* . . . . . I 245
- *Nota a Corte di Cassazione, Sezione I civ., Sentenza n. 8266 del 30 Luglio 1999* . . . . . I 252
- *Note at Italian Ministry of finance, Resolution no. 20/E/III/1999/132906 of 25th february 2000* . . . . . I 197
- *Nota a Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate, Direzione Centrale per gli affari giuridici ed il contenzioso tributario, Risoluzione n. 20/E/III/1999/132906 del 25 febbraio 2000* . . . . . I 200

• **Malgarini Claudio**
- *Observations on the deductibility of royalties connected to the distribution of goods* . . . . . II 179
- *Brevi osservazioni in tema di deducibilità delle royalties connesse alla distribuzione di beni* . . . . . I 185

• **Picciaredda Franco**
- *Notes on conventions for the avoidance of double taxation on income: international air transport* . . . . . III 38

• **Pisacane Giancarlo**
- *Lack of "objective difference" for fiscal purposes allows the application of the prohibition to restrict the freedom of establishment* (note at E.C.J., Fifth Chamber, Judgement April 29 1999, C-311/97, with Andrea Amatucci) . . . . . II 122
- *La mancanza di "differenza oggettiva" ai fini impositivi consente l'applicazione del divieto di restrizioni alla libertà di stabilimento* (nota a Corte di Giustizia C.E., Sezione V, Sentenza 29 aprile 1999, C-311/97, con Andrea Amatucci) . . . . . II 126

• **Pistone Pasquale**
- *Domestic anti-abuse provisions and tax treaties: a comparative analysis between Italy and Belgium* . . . . . III 101
- *Review of Herrera Molina, P.M., Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán, Madrid, 1998, Marcial Pons ed., pp. 588 (preface by Klaus Tipke)* . . . . . I 311
- *Recensione a Herrera Molina, P.M., Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán, Madrid, 1998, Marcial Pons ed., pp. 588 (con prefazione di Klaus Tipke)* . . . . . I 313
- *Review of Betten, R., Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals, Amsterdam, IBFD Publications, 1998 (xxiv - 472)* . . . . . I 316

- *Recensione a Betten, R., Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals, Amsterdam, IBFD Publications, 1998 (xxiv - 472)* ..... I 319
- *Precluding application of bilateral treaties to permanent establishment of companies resident in another community State can result in incompatibility with the freedom of establishment (note at EC Court of Justice, Judgement 21.9.1999, C- 307/97)* ..... II 164
- *Precludere l'applicazione delle convenzioni bilaterali alle stabili organizzazioni di imprese residenti in un altro paese comunitario può essere incompatibile con la libertà di stabilimento (nota alla Corte di Giustizia delle CE, Sentenza 21.9.1999, C- 307/97)* ..... II 167

• **Rädler Albert J.**
- *Limitation of Treaty Benefits in Germany* ..... I 11

• **Rotondaro Carmine**
- *Major Trends in International Taxation. A report from the 53rd IFA Congress* ..... I 303
- *Penal clause, confirming earnest, penalty and earnest as compensation for withdrawl in intragroups transactions: tax issues and tax planning opportunities* ..... II 59
- *Clausola penale, caparra confirmatoria, multa o caparra penitenziale nelle transazioni intragruppo: opportunità di tax planning e problematiche fiscali* ..... II 85
- *The income characterization of proceeds from Reverse Convertibles for domestic and treaty purposes. The Right to Redemption as a Key Characterization Factor in the OECD Model Convention Passive Income Taxation System* ..... III 286

• **Seer Roman**
- *National Law, Double Taxation Agreements and European Law from a German Point of View* ..... I 99
- *Nationales Recht, Doppelbesteuerungsabkommen und Europarecht aus deutscher Sicht* ..... I 119

• **Tardella Gianmarco**
- *Note at Italian Supreme Court of Cassation, 1.st Civil Section, Judgement 13th July - 14th December 1999, no. 14016* ..... I 174
- *Nota a Corte di Cassazione, Sezione I civ., Sentenza n. 14016 del 13 Luglio - 14 Dicembre 1999* ..... I 175

• **Terrados Silvia**
- *International fiscal transparency in the spanish legal system ("C.F.C. rules")* ..... III 259

Indice Sistematico
Systematic Index

Sezione I - Dottrina
Section I - Academic Writings

- **Albert J. Rädler**
  - *Limitation of Treaty Benefits in Germany* ..... I 11

- **Massimiliano Giorgi**
  - *Permanent establishment in the vat system: internal and community aspects* ..... I 23
  - *La stabile organizzazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto* I 59

- **Roman Seer**
  - *National Law, Double Taxation Agreements and European Law from a German Point of View* ..... I 99
  - *Nationales Recht, Doppelbesteuerungsabkommen und Europarecht aus deutscher Sicht* ..... I 119

- **Francesco Amays d'Aniello**
  - *Tax regime of European holdings. Considerations on the anti-avoidance provisions contained in the Italian regime of community dividends* ..... I 137
  - *Il regime fiscale delle holding europee. Riflessione a margine della normativa anti-abuso contenuta nella disciplina italiana dei dividendi comunitari* ..... I 170

- **Franco Gallo**
  - *Single market and tax regulations: tax co-ordination and its juridical aspects* ..... II 9
  - *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale* . II 34

- **Carmine Rotondaro**
  - *Penal clause, confirming earnest, penalty and earnest as compensation for withdrawl in intragroups transactions: tax issues and tax planning opportunities* ..... II 59
  - *Clausola penale, caparra confirmatoria, multa o caparra penitenziale nelle transazioni intragruppo: opportunità di tax planning e problematiche fiscali* ..... II 85

- **Andrea Amatucci**
  - *The fiscal code models for Latin American countries and the Italian Statute of taxpayers' rights* ..... III 9
  - *I Modelli di Codice Tributario per i Paesi dell'America Latina e lo Statuto italiano dei diritti del contribuente* ..... III 24

- **Franco Picciaredda**
  - *Notes on conventions for the avoidance of double taxation on income: international air transport* ..... III 38

• **Pasquale Pistone**
- *Domestic anti-abuse provisions and tax treaties: a comparative analysis between Italy and Belgium* . . . . . III 101

• **Gemma Carallo**
- *Taxation of cross-border income derived from dependent personal services, international conventions against double taxation and worldwide principle* . . . . . III 119
- *Tassazione dei redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero, convenzioni internazionali contro la doppia imposizione e* worldwide principle . . . . . III 130

Sezione II - Giurisprudenza
Section II - Decisions of the Courts

II - A) Giurisprudenza dell'Unione Europea:
EU Case-Law:

Corte di Giustizia delle C.E.
(Rassegna di giurisprudenza)

1A) **Custom duties - Drawback of import duties for goods in external Community transit - Competence of the Member State under which the customs office of departure operates - Upon notification of the term to prove the place of infringement - Subsists** (First Chamber, Judgement October 21 1999, C-233/98) I 209

1B) **Dazi doganali - Recupero dei dazi all'importazione per merci in transito comunitario esterno - Competenza dello Stato membro della dogana di partenza - Limitatamente all'intimazione del termine per provare il luogo dell'infrazione - Sussiste** (Sezione I, Sentenza 21 Ottobre 1999, C-233/98, con nota di Claudia Fusco) . . . . . I 209

2A) **Custom Duties - Community fraud with external transit operations - Emergence of customs obligation - Obligation of the customs authorities to notify the liable subject acting in good faith of the possible fraud to his prejudice - Does not subsist** (First Chamber, Judgement September 7 1999, C-61/98) . . . . . I 213

2B) **Dazi Doganali - Frode comunitaria nell'ambito di operazioni di transito esterno - Nascita dell'obbligazione doganale - Obbligo delle autorità doganali di avvertire il soggetto passivo in buona fede dell'eventuale frode a suo danno - Non sussiste** (Sezione I, Sentenza 21 Ottobre 1999, C-61/98, con nota di Claudia Fusco) . . . . . I 213

3A) **Harmonization of excise on alcoholic beverages - Directives 92/83EEC and 92/84/EEC - Different regimes for wine and**

beer. Clash with art. 95 of the EC treaty - Does not subsist (Fifth Chamber, Judgement June 17 1999, C-166/98) ..... I 217

3B) **Armonizzazione accise sulle bevande alcoliche - Direttive 92/83/CEE e 92/84/CEE - Regimi differenziali per vino e birra. Contrasto con art. 95 del Trattato CE - Non sussiste** (Sezione V, Sentenza 17 Giugno 1999, C-166/98, con nota di Daniela Conte) I 217

4A) **Directive 92/81/EEC - 'Unconditional' provisions and 'sufficiently precise' - Direct applicability by the national judge - Subsists** (Fifth Chamber, Judgement June 10 1999, C-346/97) ... I 226

4B) **Direttiva 92/81/CEE - Disposizione "incondizionata e "sufficientemente precisa" - Applicabilità diretta del giudice nazionale - Sussiste** (Sezione I, Sentenza 10 Giugno 1999, C-346/97, con nota di Daniela Conte) ..... I 226

1A) **Legal persons income tax - Freedom of establishment - Permanent establishment - Domestic treatment to be applied according to conventional legislation - Violation of the right of establishment - It applies** (Fifth Chamber, Judgement April 29 1999, C-311/97, with note of Fabrizio Amatucci e Giancarlo Pisacane) ..... II 115

1B) **Imposta sul reddito delle persone giuridiche - Libertà di stabilimento - Centro di attività stabile - Trattamento nazionale applicabile in base alla normativa di fonte convenzionale - Violazione del diritto di stabilimento - Sussiste** (Sezione V, Sentenza 29 aprile 1999, C-311/97, con nota di Fabrizio Amatucci e Giancarlo Pisacane) ..... II 126

2A) **Companies' income tax - Permanent establishments - Double taxation agreements - Right to the application of the conventional regime - Affiliation privilege - Tax treatment of dividends from foreign sources - Net worth tax - Principle of national treatment - Discrimination - Freedom of establishment - Incompatibility - Valid** (Judgement 21.9.1999, C- 307/97 with note of Pasquale Pistone) ..... II 131

2B) **Imposta sul reddito delle persone giuridiche - Stabili organizzazioni - Convenzioni contro la doppia imposizione - Diritto all'applicazione del regime convenzionale - Privilegio di affiliazione - Trattamento fiscale dei dividendi di fonte estera - Imposta sul patrimonio netto delle società - Principio del trattamento nazionale - Discriminazione - Diritto di stabilimento - Incompatibilità - Sussiste** (Sentenza 21.9.1999, C-307/97, con nota di Pasquale Pistone) ..... II 131

1A) **Unlawful introduction of ethyl alcohol in the customs territory of the Community - Application of provisions of the cu-**

stoms code and of Directives 77/388/EEC, 92/12/EEC, 92/83/EEC to ethyl alcohol of contraband - Liability to payment of customs duties, VAT and excise duty - Applies (First Chamber, Judgement June 29, 2000, C-455/98, whit note of Daniela Conte) ..... III 143

1B) **Introduzione illegale di alcol etilico nel territorio doganale comunitario - Applicazione delle disposizioni del codice doganale e delle Direttive 77/388/CEE, 92/12/CEE, 92/83/CEE all'alcol etilico introdotto di contrabbando - Assoggettabilità al pagamento dei dazi doganali, dell'IVA, delle accise - Sussiste** (Sezione I, Sentenza 29 giugno 2000, C-455/98, con nota di Daniela Conte) ..... III 143

2A) **Value added tax - Sixth Council Directive - Medical examination - VAT exemption - Does not apply** (Fifth Chamber, Judgement September 14, 2000, C-384/98, whit note of Francesco Amyas d'Aniello) ..... III 158

2B) **Imposta sul valore aggiunto - Sesta direttiva CE - Esenzione delle prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche - Presentazione da parte di un medico in qualità di perito giudiziario di un parere in materia di accertamento di paternità - Esenzione IVA - Non sussiste** (Sezione V, Sentenza 14 settembre 2000, C-384/98, con nota di Francesco Amyas d'Aniello) ..... III 158

II - B) Altre sentenze e decisioni:
Other cases and judgements:

1A) **Italy - VAT - Territoriality of the tax - Provision of services of contract by tender - Realization of an industrial plant in a non EC country - Exclusion of tax - It applies** (Italy, Supreme Court of Cassation, Civil Section I, Judgement 22 March 1999, no. 2643, with note of Alberto Comelli) ..... I 237

1B) **Italia - IVA - Territorialità dell'imposta - Prestazioni di servizi di appalto - Realizzazione di stabilimento industriale in un paese extracomunitario - Esclusione dall'imposta - Sussiste** (Corte di Cassazione, Sezione I civ., Sentenza n. 2643 del 22 Marzo 1999, con nota di Alberto Comelli) ..... I 239

2A) **Double Taxation Treaties - Treaty between Italy and the Netherlands - Dividend Distribution to Parent Company - Tax Exemption - Condition required** (Italy, Supreme Court of Cassation, Civil Section I, Judgement 30 July 1999, no. 8266, with note of Carla Lollio) ..... I 245

2B) **Convenzioni contro le doppie imposizioni - Convenzione Ita-**

lia/Olanda - Distribuzione di dividendi a società madre - Esenzione dalla tassazione - Condizioni richieste (Corte di Cassazione, Sezione I civ., Sentenza n. 8266 del 30 luglio 1999, con nota di Carla Lollio) ..... I 249

1A) **Italy - Income taxation - Irpeg (legal persons income tax) - Non resident companies - Business profits of a permanent establishment in Italy - Deductible costs - Management expenses charged by the parent company - Are they deductible in arriving at taxable profits? - Conditions (article 22 and 23, d.p.r. 29/9/1973 No. 598; articles 19, 56 and 74, d.p.r. 29/9/1973 No. 597)** (Supreme Court of Cassation, Civil Section I, Judgement July 13 - December 14 1999, with note of Gianmarco Tardella) ..... II 171

1B) **Italia - Imposizione sui redditi - Irpeg - Società non residenti - Redditi d'impresa della stabile organizzazione in Italia - Costi deducibili - Spese di regia addebitate dalla casa madre - Inerenza - Condizioni (artt. 22 e 23, D.P.R. 29/9/1973 n. 598; artt. 19, 56 e 74, D.P.R. 29/9/1973, n. 597)** (Corte di Cassazione, Sezione I civ., Sentenza 13 luglio - 14 dicembre 1999, con nota di Gianmarco Tardella) ..... II 171

2A) **Italy - Income taxation - Business profits - Negative components - Royalties on imported goods - Are they connected to the activity? - Deductibility - Articles 75 e 76 d.p.r. December 22 1986 no. 917** (Provincial Tax Commission of Rome, Division IV, Judgement No. 65, March 5 - April 29, 1999, with note of Claudio Malgarini) ..... II 176

2B) **Italia - Imposizione sui redditi - Irpef - Redditi d'impresa - Componenti negative - Royalties su beni importati - Inerenza - Deducibilità - Artt. 75 e 76, d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917** (Commissione Tributaria Provinciale di Roma, Sez. IV, Sent. n. 65, 5 marzo - 29 aprile 1999, con nota di Claudio Malgarini) ..... II 177

1A) **Italy - Direct taxes - Residents - Cross-border income - Article 36-*bis* D.P.R. n. 600/73 formal verification of tax returns - Application limits - Tax credit not recognised in respect of the dividends of american subsidiaries - Does not fall within it - Ordinary procedure of assessment - Is necessary** (Supreme Court of Cassation, Tax Chamber, Judgement No. 3119, November 25, 1999 - March 17, 2000) ..... III 170

1B) **Italia - Imposte dirette - Soggetti residenti - Redditi prodotti all'estero - Articolo 36-*bis* D.P.R. n. 600/73 controllo formale delle dichiarazioni - Limiti applicativi - Disconoscimento del credito d'imposta sui dividendi di società figlie residenti negli Usa - Non vi rientra - Ordinaria procedura di accertamento - E' necessaria** (Corte di Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 3119 del 25 novembre 1999 - 17 marzo 2000) ..... III 170

2A) **Italy - Direct taxes - Business income - Multinational company groups - Requisite of inherence of costs and expenses - Correlation with only profits - To be excluded - Correlation with the activity - Applies** (Supreme Court of Cassation, Tax Chamber, Judgement No. 10062, May 17 - August 1, 2000) ..... III 177

2B) **Italia - Imposte dirette - Redditi d'impresa - Gruppi societari multinazionali - Requisito dell'inerenza dei costi ed oneri - Correlazione ai soli ricavi - Va esclusa - Correlazione all'attività - Sussiste** (Corte di Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 10062 del 17 maggio - 1 agosto 2000) ..... III 177

3A) **Italy - Direct taxes - Residents - Cross-border unearned income - Assessment - European Convention of judicial assistance - Penal rogatory Information - Use - For fiscal purposes - Not permitted** (Provincial Tax Commission of Milan, XVIII Chamber, Judgement No. 175/18, April 4 - May 30, 2000) ..... III 184

3B) **Italia - Imposte dirette - Soggetti residenti - Redditi di capitale prodotti all'estero - Accertamento - Convenzione europea di assistenza giudiziaria - Rogatoria penale - Informazioni - Utilizzo - Ai fini fiscali - Non è consentito** (Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. XVIII, Sentenza n. 175/18 del 4 aprile - 30 maggio 2000) ..... III 184

Sezione III - Documentazione

Section III - Laws, administrative practice and other official documentation

III - A) Italia:
Italy:

1A) **VAT - Territoriality of the tax - Goods forwarded to third countries for process - Export - Does not amount to export - Operation contributing to the formation of the ceiling - Does not contribute** (Ministry of Finance, Circ. July 15 1999, no. 156/E, with note of Alberto Comelli) ..... I 259

1B) **IVA - Territorialità dell'imposta - Invio di merci verso paesi terzi per le lavorazioni - Esportazione - Non è tale - Concorso alla formazione del plafond - Non opera** (Ministero delle Finanze, Circ. 15 luglio 1999, n. 156/E, con nota di Alberto Comelli) I 261

2A) **Double taxation Treaties - Treaty Italy/Malta - Permanent establishment - Revenue Authorities to assess whether it exsists** (Ministry of Finance, Resolution June 10 1999, no. 95/E) ..... I 265

2B) **Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni - Convenzione Italia/Malta - Stabile organizzazione - Accertamento della sua esistenza da parte dell'Amministrazione finanziaria** (Ministero delle Finanze, Ris. 10 giugno 1999, n. 95/E) I 265

3A) **International jurisdictional aid - State of San Marino - Friendly relations and good neighbourliness Convention, March 31 1939 ratified with L. 6/6/1939 no. 1320 - Collection in Italy of fines and pecuniary penalties owed to this State** (Ministry of Finance, Resolution October 18 1999, no. 154/E) ..... I 268

3B) **Assistenza giudiziaria internazionale - Stato di San Marino - Convenzione di amicizia e buon vicinato del 31 marzo 1939 ratificata con Legge n. 1320 del 6.6.1939 - Riscossione in Italia di multe, ammende e pene pecuniarie dovute a detto Stato** (Ministero delle Finanze, Ris. 18 ottobre 1999, n. 154/E) .... I 268

4A) **Effectiveness of the provision and its scope - Territorial limit to the taxing power - Transfer of shares or Italian shareholdings - Contracts stipulated abroad** (Ministry of Finance, R.O.R. for Lombardy, Serv. I, Div. I, Note November 2 18 1999) ..... I 270

4B) **Efficacia della norma nello spazio - Limite territoriale al potere impositivo - Trasferimento di azioni o quote di società di capitali italiane - Contratti stipulati all'estero** (Ministero delle Finanze, D.R.E. Lombardia, Serv. I, Div. I, Nota 2 Novembre 1999) . I 270

5A) **Assessment - Non resident subject - Service of tax claims - Always carried out within national borders (fiscal domicile) - Need of actual notice - Addressee to be informed at residence abroad - Does not carry legal effects** (Ministry of Finance, Circ. January 27 2000 no 16/E) ..... I 271

5B) **Accertamento - Soggetti non residenti - Notificazione di atti tributari - E' sempre effettuata all'interno dei confini nazionali - Esigenze di effettiva conoscenza - Comunicazione al destinatario presso l'indirizzo del paese estero di residenza - E' priva di effetti giuridici** (Ministero delle Finanze, Circ. 27 gennaio 2000, n. 16/E) ..... I 272

1A) **Income taxation - IRPEF (natural persons' income tax) - Non residents - independent services income - Co-ordinated and permanent collaboration - Non resident collaborators - Expense allowance - Regime in article 50, paragraph 8 d.p.r. December 22 1986, No. 917 - Applicability** (Ministry of Finance - Revenue Department - Central Office for Legal Business and Tax Cases - Resolution No. 20/E/III/1999/132906 of February 25 2000) II 195

1B) **Imposizione sui redditi - IRPEF - Soggetti non residenti - Redditi di lavoro autonomo - Rapporti di collaborazione coordinata e continuativa - Collaboratori non residenti - Rimborsi spese - Trattamento previsto dall'art. 50, comma 8 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - Applicabilità** (Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - Direzione Centrale per gli affari giuridici ed il contenzioso tributario - Risoluzione n. 20/E/III/1999/132906 del 25 febbraio 2000) ..... II 195

2A) **Vat - Intra-Community operations - Residents of other Eu Member States but without a permanent establishment or tax agent in Italy - Article 19 d.p.r. No. 633/1972 - Not applied. Article 38-ter d.p.r. No. 633/72 and m.d. May 20 1982 - These are applied even after amendments to article 19 d.p.r. No. 633/72 introduced with article 2, paragraph 1, legislative decree No. 313/97. Reference to article 19 in article 38-ter - its function is only that of identifing conditions of tax deductibility** (Ministry of Finance - Revenue Department - Central Office for Legal Business and Tax Cases - Circular April 11 2000 No. 47/E/2000761776) . . . . . II 203

2B) **I.V.A. - Operazioni intracomunitarie - Soggetti domiciliati e residenti in altri Stati membri della Ue ma privi di stabile organizzazione e di rappresentante fiscale in Italia - Art. 38-*ter* del D.P.R. n. 633/72 - Esecuzione dei rimborsi - Termini - Art. 19 del D.P.R. n. 633/72 - Non si applica; art. 38-*ter* del D.P.R. n. 633/72 e D.M. 20 maggio 1982 - Si applicano anche dopo le modifiche apportate all'art. 19 del D.P.R. n. 633/72 dall'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 313/97; richiamo all'art. 19 da parte dell'art. 38-*ter* - Ha il solo scopo di individuare la disciplina relativa alla sussistenza delle condizioni di detraibilità dell'imposta** (Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - Direzione Centrale per gli Affari Giuridici e per il Contenzioso Tributario - Circ. n. 47/E/2000/61776 dell'11 aprile 2000) . . . . . II 203

492

3A) **Collection - Vat refunds - Issuing of guarantees in favour of the Tax Administration - Infra-Community enterprises qualified to operate in the financia sector - Conditions (article 38-bis d.p.r. no. 633/72; articles 106 and 107, legislative decree No. 385/93)** (Ministry of Finance - Revenue Department - Central Office of Legal Business and Tax Cases - Circular No. 66/E/2000/132906 of 25/2/2000) . . . . . II 206

3B) **Riscossione - Rimborsi IVA - Rilascio di garanzie fideiussorie in favore dell'Amministrazione finanziaria - Imprese intracomunitarie abilitate ad operare nel settore finanziario - Condizioni (art. 38-bis D.P.R. n. 633/72; artt. 106 e 107, D.Lgs. n. 385/93)** (Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - Direzione Centrale per gli Affari Giuridici e per il Contenzioso Tributario - Circ. n. 66/E/2000/132906 del 25 febbraio 2000) . . . . . II 206

III - B) Altri documenti:
Other documents:

1A) **European Community - Tax provisions - Direct taxation - Approximation of legislation - Income from savings in the form of interest - Taxation of interest and royalties between companies belonging to different Member States - Directive pro-**

posal (ECOFIN Council, Session November 29 1999, no. 13456/99, Presse 381, with note of Gianluigi Bizioli) ..... I 275

1B) **Comunità europea - Disposizioni fiscali - Imposizione diretta - Ravvicinamento delle legislazioni - Redditi da risparmio sotto forma di interessi - Tassazione di interessi e royalties fra società appartenenti a diversi Stati membri - Proposte di direttiva** (Consiglio ECOFIN, Sessione del 29 novembre 1999, n. 13456/99, Presse 381, con nota di Gianluigi Bizioli) ..... I 285

2A) **EC Commission - Reports of the EC Commission to Council and European Parliament on VAT control and administrative cooperation in the field of in direct taxes** (Third report ex art. 14 Reg. n. 218/92/CEE and Fourth report ex art. 12 Reg. N. 1553/89/CEE-EURATOM, with note of Gianluigi Bizioli) ..... I 288

2B) **Commissione Europea - Relazioni della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo in tema di controllo IVA e di cooperazione amministrativa nel settore delle imposte dirette** (Terza relazione ex art. 14 Reg. n. 218/92/CEE e quarta relazione ex art. 12 Reg. n. 1553/89/CEE-EURATOM, con nota di Gianluigi Bizioli) ..... I 294

III - B) Altri organismi sovranazionali:

- **Fiscal code model for latinamerican countries (MCTAL)** (Latinoamerican Countries Organization - OEA) ..... III 214

- **Model de codigo tributario para America Latina (MCTAL)** (Organizacion de los Estados Americanos - OEA) ..... III 214

III - C) Unione Europea:

- **Supplementary contribution of the Commission to the Intergovernmental Conference on institutional reforms - Qualified majority voting for Single Market aspects in the taxation and social security fields** (Commission of the European Communities, March 14, 2000, COM(2000) 114 final) ..... III 191

1A) **Tax Treatment of proceeds from Reverse Convertible Notes - Domestic Income Tax - Characterization as interest income** (Kingdom of the Netherlands, Ministry of Finance, Note No. DB98/4355, February 18, 1999) ..... III 210

1B) **Fiscale behanderling van reverse convertible notes - Besluit (art. 7, 24, 25a en 27 Wet IB 1964; art. Wet Vpb. 1969)** (Besluit Staatssecretaris van Financien 18 februari 1999, nr. DB98/4355) . III 210

2A) **Tax treatment of proceeds from Reverse Convertible Notes - Domestic Income Tax - Characterization as interest income**

(Germany, Ministry of Finance, Note BMF, Schrb. v. 7.10.1999, IV C 1-S 2252 - 589/99) ..... III 213

2B) **Besteuerung von Hochzins-Anleihen mit Ruckzahlungswahlrecht des Emittenten** (BMF, Schrb. v. 7.10.1999, IV C 1-S 2252 - 589/99) ..... III 213

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

• **Carmine Rotondaro**
- *Major Trends in International Taxation. A report from the 53rd IFA Congress* ..... I 303

• **Pasquale Pistone**
- *Review of Herrera Molina, P.M., Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán, Madrid,1998, Marcial Pons ed., (pp. 588) (preface by Klaus Tipke)* .... I 311
- *Recensione a Herrera Molina, P.M., Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán, Madrid, 1998, Marcial Pons ed., (pp. 588) (con prefazione di Klaus Tipke)* ..... I 313

• **Pasquale Pistone**
- *Review of Betten, Rijkele - Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals, Amsterdam, IBFD Publications, 1998 (xxiv - 472)* ..... I 316
- *Recensione a Betten, Rijkele - Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals, Amsterdam, IBFD Publications, 1998 (xxiv - 472)* ..... I 319

• **Stefania Fumarola**
- *On moving head office or fiscal domicile abroad* ..... II 221
- *Sul trasferimento di sede o di residenza all'estero* ..... II 230

• **Silvia Terrados**
- *International fiscal transparency in the spanish legal system ("C.F.C. rules")* ..... III 259

• **Marika Benigna**
- *The European Union's enlargement and the mechanism of decision in fiscal matters* ..... III 276
- *L'allargamento dell'Unione Europea ed i meccanismi di decisione in materia fiscale* ..... III 281

• **Carmine Rotondaro**
- *The income characterization of proceeds from Reverse Convertibles for domestic and treaty purposes. The Right to Redemption as a Key Characterization Factor in the OECD Model Convention Passive Income Taxation System* ..... III 286