

Prof. Avv. PIETRO SELICATO
Via Ferdinando Galiani n. 68
00191 ROMA Tel. 06/307417



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

2.99

maggio-agosto



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

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

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

FONDATA DA
FOUNDED BY
Giovanni PUOTI

DIRETTA DA
EDITORS
Andrea AMATUCCI · Giovanni PUOTI · Victor UCKMAR

QUOTE ABBONAMENTI 1999

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

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

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

Direttore responsabile: **Giovanni Puoti**

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



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

CESSIONE GRATUITA
IVA ASSOLTA DALL'EDITORE
(ART. 74, C/, DPR n° 633/1972)

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

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

INTERNATIONAL TAX LAW REVIEW

FONDATA DA
FOUNDED BY
Giovanni PUOTI

DIRETTA DA
EDITORS
Andrea AMATUCCI · Giovanni PUOTI · Victor UCKMAR

COMITATO SCIENTIFICO *SCIENTIFIC BOARD*

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

REDAZIONI *EDITORIAL STAFF*

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

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

MILANO : Antonio LOVISOLO (*coordinatore*), Carlo GARBARINO, Giuseppe MARINO.

BERGAMO : Gianluigi BIZIOLI (*coordinatore*), Franco ROCCATAGLIATA, Claudia THALMANN, Fabrizio VISMARA.

COORDINATORE DELLE REDAZIONI
PROJECT MANAGER
Pietro SELICATO

SEGRETARIA DI DIREZIONE
BOARD ASSISTANT
Gemma CARALLO

DIREZIONE E REDAZIONE
ADDRESS
Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma - Tel. 06.32.17.538 - 06.32.17.578
<http://www.illisco.it/> E-mail: mc9423@mcmlink.it

*Il fascicolo è dedicato alla memoria di
Massimo D'Antona, professore di diritto
del lavoro e della previdenza sociale nella
Università di Roma "La Sapienza", caduto
per mano terrorista il 20 maggio 1999*

INDICE CONTENTS

Sezione I - Dottrina Section I - Academic Writings

• Susanna Aníbarro Pérez	
- <i>Municipal taxes in Spain</i>	9
• Manuel Pires	
- <i>International tax evasion and avoidance</i>	51
• Alfredo García Prats	
- <i>Prevention of use and abuse of tax havens</i>	65
• Giovanni Puoti	
- <i>Earned income in the Oecd model</i>	91
I redditi di lavoro nel modello Ocse di convenzione tipo contro la dop- pia imposizione internazionale	102
• Carmine Giordano	
- <i>Notes on the protection of the European Community's own resources</i> . .	115
- <i>Appunti sulla tutela delle risorse proprie comunitarie</i>	133

Sezione II - Giurisprudenza Section II - Decisions of the Courts

II - A) Sentenze italiane:

- Comm. trib. prov. di Modena, Sez. III, Sent. n. 986 del 18/05/1998 (Irpef - Ilor - residenza fiscale - requisiti - art. 2, D.P.R. n. 917/1986) Pavarotti vs. Uff. Imposte dirette di Modena	155

II - B) Giurisprudenza dell'Unione europea:

• Andreina Gastaldo	
- <i>European Communities Court of Justice (Sixth Section) - 27/10/1998</i>	
- <i>case C-152/97</i>	167
Corte di giustizia delle Comunità Europee (Sesta Sezione) - 27/10/1998	
- <i>causa C-152/97</i>	178
• Rosa María Alfonso Galán	
- <i>Spanish commentary on case - law: case C-347/96; case C-124/96</i> . .	190
- <i>Comentario español de Jurisprudencia: asunto C-347/96; case C-124/96</i> . .	196

Rassegna di giurisprudenza comunitaria

1. Dazio di mare - nuova regolamentazione - natura di tributo in terno - esenzioni per produzioni locali - tassa effetto equivalente (S.U., sent. 30/4/1998, C-37/96 e C-39/96)	203

2. Imposta nazionale - audiovisivi e fotoottici - impesizione interna - incompatibilità con diritto comunitario - sussiste (Sez. VI, Sent. 17/6/1998, C-68/96)	216
3. Imposta sulla cifra d'affari - albergatori - applicabilità del regime per le agenzie di viaggio (Sez. V, Sent. 22/10/1998, C-308/96 e C-94/97)	229

II - C) Giurisprudenza extraeuropea:

- Canada's federal court of appeal disallows deduction for notional rent (Cudd. Pressure Control, inc. v. The Queen; A - 369-95; 26/10/1998)	250
- Argentina - Corte Suprema de Justicia, Sent. 24/11/1998 (Hochtief Construcciones S.A. e altri C/ Commissione Nazionale dell'Energia Atomica)	267

Sezione III - Documentazione

Section III - Laws, administrative practice and other official documentation

III - A) Comunità Europea:

- Proposta di Direttiva del Consiglio, che modifica la direttiva n. 77/388/Cee , con riguardo alla facoltà di introdurre a titolo sperimentale un'aliquota IVA ridotta sui servizi ad alta intensità di lavoro	287

III - B) Oecd recommendations:

- Counteracting Harmful Tax competition	293

III - C) España: ley

- Ley 1/1998, de 26 de febrero (De derechos y garantías de los contribuyentes)	297

Sezione IV - Appunti e rassegne

Section IV - Notes and surveys

• Domenico Da Empoli	
- Harmful tax competition.	319
• Emanuela Durastante	
- <i>Control system within administrative co-operation (Abstract)</i>	323
- Il sistema dei controlli nell'ambito della cooperazione amministrativa tra gli stati membri	324
• Pasquale Pistone	
- <i>"Interaction between double taxation conventions and the rulings of the ECJ on the fundamental freedoms"</i>	
- <i>International congress</i>	341
- <i>Convegno studi</i>	351

Sezione I - Dottrina

Section I - Academic Writings

Municipal taxes in Spain

Susanna Aníbarro Pérez*

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valladolid
(Spain)

* Edited by the author

SUMMARY: I. BRIEF CONSIDERATIONS ABOUT THE POWER OF TAXATION OF MUNICIPALITIES. - II. THE MUNICIPAL TAX SYSTEM. A) TAXES. a) Obligatory Taxes. a).1. Real Estate Tax. a).1.1. Taxable event. a).1.2. Exemptions. a).1.3. Taxpayers. a).1.4. Assessment value. a).1.5. Taxable period and Tax accrual. a).1.6. Management of the tax. a).2. Self employment Tax a).2.1. Taxable event. a).2.2. Exemptions. a).2.3. Taxpayers. a).2.4. Assessment value. a).2.5. Taxable period and Tax accrual. a).2.6. Management of the tax. a).2.7. Provincial Surcharge on Self Employment Tax. a).3. Motor Vehicles Tax. a).3.1. Taxable event. a).3.2. Exemptions. a).3.3. Taxpayers. a).3.4. Assessment value. a).3.5. Taxable period and Tax accrual. a).3.6. Management of the tax. b) Optional Taxes. b).1. Tax on Constructions, Installations and Works. b).1.1. Taxable event. b).1.6. Management of the tax. b).2. Urban Real Estate Development Tax. b).2.1. Taxable event. b).2.2. Exemptions. b).2.3. Taxpayers. b).2.4. Assessment value. b).2.5. Tax accrual. b).2.6. Management of the tax. b).3. Tax on Sumptuary Expenses: Use of Hunting and Fishing Grounds. b).3.1. Taxable event. b).3.2. Taxpayers. b).3.3. Assessment value. b).3.4. Tax accrual. B) FEES. a) Taxable event. b) Taxpayers. c) Assessment value. d) Tax accrual. C) SPECIAL TAXES. a) Taxable event. b) Taxpayers. c) Assessment value. d) Tax accrual. e) Public co-operation: Administrative Associations of Taxpayers.

5

I. BRIEF CONSIDERATIONS ABOUT THE POWER OF TAXATION OF MUNICIPALITIES

The attribution of the power of taxation to municipalities has its origin in the Spanish Constitution of 1978. Article 140 of the Constitution states that *"the Constitution guarantees municipal autonomy"*, and evidently the recognition of this autonomy requires the attribution of financial power to these bodies in the question of income and public expenditure.

In a strictly fiscal sense, article 133.2 of the constitution states that *"Autonomous Regions and Local Entities may establish and levy taxes, in accordance with the Constitution and Laws"*, article 142 pointing out that *"Local Treasuries... will basically finance themselves through their own tax collection"*. In addition to this, point 3 of article 31 states that, *"only personal or proprietary public taxes in accordance with the law may be estab-*

lished", this provision reflecting the legal reserve principle in tax collection terms.

Having recognised the power of taxation of municipalities in the constitutional terms laid out and having established the legal reserve principle, the question which obviously arises is how to combine both constitutional requirements, bearing in mind that municipalities lack legislative power. In other words, as MENÉNDEZ MORENO has pointed out, "an understanding of the meaning of the constitutional term «establishing taxes», requires an understanding of the aspects of the structure of the tax, aspects which must per force be regulated by State Law" (1).

In accordance with the doctrine issued by the Constitutional Court in several of its decisions, legal reserve in tax collection terms is relative and not absolute, and should be understood in a flexible manner (2). The sentence of 4 February 1983 underlines that "legal reserve should be understood in reference to the criteria or principles by which tax collection must be bound: the creation *ex novo* of a tax together with the determination of its basic or constituent elements, which always belong to the law and may never be left to delegated legislation and even less so to regulatory modification, since, as this is a relative reserve, the law does not have to lay down a complete and finite regulation of the matter.

Referring specifically to the compatibility of legal reserve and the municipal power of taxation, the Constitutional Court states in its sentence of 17 February 1987 that "it is evident that with regard to their own municipal taxes, this reserve should not be interpreted to the point where it deprives municipalities of any intervention in the management of the tax or its levying in the area in question. On the other hand, legislators should not abdicate all direct regulation in the partial jurisdiction reserved in the Constitution... prescriptive jurisdiction reserved for law is not guaranteed by the mere inclusion of a validating legal clause favouring full self-determination over its tax regime by Local Entities". In reference to one of the basic elements of the tax structure, the tax rate, in the same declaration the Court adds that "the state legislator may partially regulate tax rates, establishing criteria or limits for their final definition by each Local Entity, on whom, by virtue of the exercise of their autonomy

(1) See ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO, "El poder tributario de las Corporaciones Locales", in the collective work *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, Volumen III, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1985, page 2-109.

(2) Several sentences may be referred to such as 37/1981, of 16 November; 6/1983, of 4 February; 179/1985, of 19 December; 19/1987, of 17 February or 221/1992, of 11 December.

and in response to the requirements of their individual treasury, would rest the decision of the tax rate to be applied in their own territory within the established legal framework". It should be pointed out that in contrast to the idea put forward, some authors, from the constitutional standpoint, defend the possibility that Local Entities may freely establish tax rates, not forgetting that legal recognition should be sought (3).

Proceeding from the constitutional to the legal sphere, it can be seen that following the doctrine maintained by the Constitutional Court, Act 39/1988, of 28 December, on Regulation of Local Treasuries (henceforth, ARLT), the municipal tax system has been designed, setting out the terms in which the power of taxation is attributed, namely the scope of that power. With regard to optional or voluntary taxes, by agreement of the council plenary meeting municipal councils may decide their implementation, in other words whether they are going to be enforced in that district. Moreover, both in this type of taxes as well as in obligatory taxes - which should be levied in all municipalities without the need for agreement - through the approval of the corresponding fiscal ordinance, municipal councils may establish the tax rate within the limits previously established by law. In addition, Act 50/1998, of 30 December, on Tax, Administrative and Social Measures, has foreseen the possibility that municipalities may establish tax benefits in their ordinances in the cases expressly regulated by law. These will be dealt with when analysing the different aspects which make up the municipal tax system.

Having concluded these brief remarks, an analysis will be now be made of the different taxes which make up the tax system of municipal entities.

II. THE MUNICIPAL TAX SYSTEM

As has already been mentioned, the present municipal tax system has its origins in the ARLT. This Act dealt with the reform of Local Entities'

(3) See ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO, "El poder tributario de las Corporaciones Locales", *op. cit.*, pages 2120 and 2121; and also, JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, "El Proyecto de Ley y los principios de competencia, autonomía, suficiencia, coordinación y legalidad", in the collective work *Informe sobre el Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, page 30.

financing in our country, its preliminary recitals declaring that "in the sphere of tax sources, substantial change has been introduced by reform". This affirmation should be clarified as if anything characterised the new Act, it was precisely its lack of innovation and its adherence to traditional tax sources. No break with the past was apparent, which was only to be expected of a law that had appeared ten years after the approval of the Constitution.

Chapter II of Title II deals with municipal taxes, differentiating between the various existing categories, namely taxes and special taxes. Changing the order of the ARLT, we have considered it preferable to begin with a study of taxes before later going on to an analysis of fees, and finally special taxes.

A) TAXES

Section 3 of Chapter II of Title I of the ARLT, comprising articles 60 to 111, is entirely given over to municipal taxes. Article 60, which begins regulation on the matter establishes in point 1 that "*Municipal councils will levy, in accordance with the present Act and its subsequent clauses, the following taxes: a) Real Estate Tax. b) Self Employment Tax. c) Motor Vehicles Tax*", adding in point 2 that "*Municipal councils may also establish and levy a Tax on Constructions, Installations and works and an Urban Real Estate Development Tax, in agreement with the present law, the subsequent provisions and the respective fiscal ordinances*".

In view of the norms established, it should be pointed out that the ARLT aimed to reorganise the traditional taxable activities of municipal treasuries, condensing the pre-existing ten taxes into five. In accordance with article 60 of the ARLT, the current municipal tax system comprises five different figures, three of which are obligatory; Real Estate Tax (4) (henceforth, RET), Self Employment Tax (5) (henceforth, SET) and Motor Vehicles Tax (6) (henceforth, MVT), as well as two which are levied optionally, Tax on Constructions, Installations and Works (7) (henceforth, TCIW), the only real innova-

(4) Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

(5) Impuesto sobre Actividades Económicas.

(6) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

(7) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

tion and the Urban Real Estate Development Tax (8) (henceforth, UREDT). Of these, only the TCIW was levied immediately after approval of the Act, whereas RET, MVT and UREDT came into force as of 1 January 1990, levying of SET being delayed until after 1 January 1992 due to the problems arising in connection with it. Together with the previously mentioned taxes, it should be pointed out that within the framework laid out in article 60 of the ARLT, the Third Transitory Provisions of the Act established the maintaining of the Tax on Sumptuary Expenses on the use of private hunting and fishing grounds, left over from the previous system as a discretionary tax for municipalities.

a) *Obligatory taxes*

a).1. Real Estate Tax

Regulation of RET is set out in articles 61 to 78 of the ARLT. This is the most important figure in the municipal tax system, both from the point of view of tax-collection as well as the number of taxpayers affected by it and combines in a single tax its two predecessors, namely Urban Territorial Tax and Rural and Livestock Territorial Tax.

13

Basic regulation of RET is contained in articles 61 to 78 of the ARLT, and in Act 53/1997, of 27 November, which partially modified Act 39/1988, of 28 December, on the Regulation of Local Treasuries in which a reduction the taxable base of RET is established.

a).1.1. Taxable event

The taxable event of RET, as reflected in article 61 of the ARLT, "is the ownership of rural and urban real estate located in the respective municipality, or the ownership of a real property right of usufruct or surface, or of an administrative concession over such real estate or over the public services to which it is attached". It should be pointed out that in cases where there is joint ownership, the taxable event of RET is attributed solely to the title holder of the real property right of possession or enjoyment, and not the owner without right to beneficial use as stated in article 65 of the ARLT, which as it regulates taxpayers, refers in letter a), to the "owners of taxed real estate on whom no real property rights of usufruct or surface fall".

(8) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

The definition of real estate subject to taxation is reflected in article 62 which deals with the characterisation of urban real estate, defining in letter a) urban land and in letter b) urban constructions.

According to GARCÍA NOVOA (9), the ARLT takes several points of reference to determine land as urban. The first of these, using as a main criteria and based on a term with its own meaning in another legal but non-tax branch, is to tax land established as urban by urban legislation or which may become so by express agreement of the General Urban Order Plan. With regard to this first criterion, it should be underlined that an accurate definition of urban land requires reference to urbanistic norms, namely, currently to Act 6/1998, of 13 April, land valuation regime, many precepts of which (including land classification and planning) are merely guidelines and require subsequent modification by Autonomous Regions, many of whom have not yet established legislation on the matter. Together with this initial classification criterion, the second consists of complementary taxation of all land on which there is any development considered as urban by the ARLT. Thirdly and finally, the Act refers to a criterion based on an extrafiscal objective, considering as urban land any which has been divided thus contravening agrarian legislation.

14

As regards urban constructions, legislators follow an ample criterion, considering as such buildings, commercial and industrial installations, land development and improvement work, dams, waterfalls and reservoirs including their respective beds, and in general any construction not expressly considered as rural in the ARLT.

Having defined urban real estate, article 63 of the Act deals with the description of rural real estate, point a) dealing with this type of land and point b) with constructions.

As regards land, legislators opt for a residual criterion, classifying as rural any land which is not considered urban in accordance with letter a) of article 62.

Regarding constructions, agrarian buildings and installations situated on rural land essential to the development of agricultural, farming or forest activities are considered as rural.

a).1.2. Exemptions

RET exemptions are fundamentally regulated in article 64 of the Act, differences existing between subjective, objective and mixed exemptions.

(9) See CÉSAR GARCÍA NOVOA, "El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho Imponible. Sujetos pasivos. Exenciones", *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, pages 593 and 594.

Some of the exemptions established in this norm are subjective, such as the exemption in favour of real estate belonging to the Catholic church as well as to other legally recognised non-Catholic confessions; real estate belonging to the Spanish Red Cross; and the exemption established for the real estate of the entities by virtue of International Conventions.

Together with those already mentioned, there are also other objective exemptions such as roads, pathways and other land-ways as well as public, land and hydraulic maritime estate, providing these are for free public use. Exemptions are also established for certain types of mountains; areas occupied by railway lines and buildings given over to stations, warehouses or other services essential to the use of these lines. There are exemptions in favour of estate expressly and individually declared as monuments or historical gardens of cultural interest. There is also an exemption for urban real estate whose taxable base is below 100 000 pesetas and finally, for private teaching centres established as semi-private.

Finally there are mixed exemptions such as those for real estate belonging to the State, Autonomous Regions or Local Entities, which are directly or indirectly linked to national defence, public safety as well as to educational and prison services. Exemptions exist in favour of municipal real estate or public services, community real estate and local mountains. Diplomatic or consular headquarters of foreign governments are also exempt on condition that there is a reciprocal agreement and there is an exemption for taxpayers when the taxable base corresponding to the total rural real estate does not exceed 200 000 pesetas.

It should be borne in mind that, together with the exemptions contemplated in article 64 of the ARLT, there are others established in different norms, including those established in article 58 of Act 30/1994, of 24 November, on Foundations and Tax Incentives for Private Participation in Activities of General Interest, where real estate owned by foundations and associations which meet the requirements provided for in the Act are declared as tax exempt, providing the real estate is not ceded to a third party via consideration, are used for the activities which constitute their corporate purpose or specific objective and are not used principally in the development of economic operations which do not constitute their corporate purpose or specific objective.

a).1.3. Taxpayers

Taxpayers of RET are established in article 65 of the ARLT, in perfect consonance with the configuration of the taxable event established in article 61. According to this precept, taxpayers are individuals or legal representatives and entities of a non-legal character, who are owners of taxed

real estate, as well as holders of a real property right of usufruct, of surface or of an administrative concession on taxed real estate or on public services to which they are attached.

a).1.4. Assessment Value

The tax due from RET, as laid down in article 73.1 of the ARLT, is the result of applying the tax rate to the net taxable base. Said net taxable base is the result of applying, in turn, the reductions provided for in the Act to the taxable base.

Consequently, knowing the assessment value procedure of the tax due from RET involves referring to three elements of the structure of the tax that are the taxable base, the net taxable base and the tax rate.

The taxable base of RET is referred to initially in article 66 of the ARLT, point 1 of which affirms that the said base is the value of the real estate, point 2 adding that value of the real estate is taken as the cadastral value, fixed by taking the market value as a reference, but under no circumstances exceeding it. Therefore, with regard to cadastral value, the market value acts as a reference and a limit.

Cadastral value is established administratively - specifically by the Public Property Registry - by means of a complicated procedure ending with the approval of Value Proposals which take into account the criteria specifically referred to in the ARLT.

Article 67 refers to the cadastral value of urban real estate, comprising the value of the land and the value of the constructions. The value of the land is calculated taking into account the urban conditions affecting it, and the value of the constructions will respond to the urbanistic-construction conditions, to its historic-artistic character, to its use, its quality and age as well as to any other factor which might affect the value. These criteria are subject to amendment by Royal Decree 1020.1993, of 25 June, whereby approval is given for the technical rules for the valuation and the framework of values of the land together with the constructions which determine the cadastral value of urban real estate.

The value of rural real estate comprises the value of the land and of the constructions, in accordance with article 68 of the Act. Specifically, to calculate the value of the constructions, article 68.3 says that the rules foreseen for urban constructions will be applied as far as possible. As regards the value of the land, this will be calculated by capitalising to the statutorily established interest, the real or potential income, according to the suitability of the land for production, the different crops or uses in accordance with its cadastral characteristic. Article 68.2 refers to the criteria to calculate this real or potential income, which consti-

tute the first of the necessary elements for establishing the value of rural real estate (10). The second of the elements is given by the capitalisation interest statutorily established, which can raise doubts from a legal reserve principle point of view, as several authors on the doctrine have pointed out (11). However, it should be added that for the moment, the new rural real estate cadastral values have not been approved, no doubt as a result of the difficulties involved as well as the political cost arising out of what would be a significant increase in the tax due to the approval of these new cadastral values. In the meantime, the values being applied are those established in the Second Transitory Provision of the ARLT, which states that until the new values are established in accordance with the rules contained in the Act, the cadastral value levied on rural real estate is the result of capitalising at 3 per cent the amount of the taxable bases in force on 1 January 1990 - date foreseen for the levying of RET in the whole of the country - for the object of the Territorial Rural Livestock Territorial Tax.

Having established the norms to calculate cadastral value, the ARLT establishes certain provisions aimed at adapting the values to a changing reality, in an attempt to prevent these values becoming outdated. There are three mechanisms foreseen: revaluation, modification and revision.

The revaluation of cadastral values, as a way of mitigating the effects of inflation, is regulated in point 2 of article 69 of the Act, which says that "*the General State Budget Acts can update cadastral values by the application of coefficients*". Article 67. One of the Act 49/1998, of 30 December, on General State Budget for 1999, reflects a revaluation coefficient of 1.018. Nevertheless, point 3 of article 69 should be borne in mind, according to which the revaluation coefficient will not be applied to urban real estate affected by the application of the reduction in the taxable base, as a result of the approval of the new Value Proposals which affect all urban real estate in the municipalities where it is situated.

Modification of cadastral values is referred to in article 71 of the Act, where it is indicated that this might occur *ex officio* or at the indication

(10) Regarding these criteria, the norm refers to the data obtained by the assessment of homogeneous agrarian leasing or sharecropping in the area; to the improvements made in the land; to the application of production means leading to improved use or to technical-agrarian and economic factors.

(11) EUGENIO SIMÓN ACOSTA interprets that "Regulation cannot freely establish data such as the rate of capitalisation, which is a direct determinant of one of the basic elements of the tax: the taxable base". In "El Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles", *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, num. 55-56, page 94.

of the corresponding Local Entity, when urbanistic planning or other circumstances evidence "substantial differences" between them and the market value of the real estate situated in the municipal district. In this case, the establishment of new value proposals will be necessary. However, when these substantial differences only occur in certain areas or estates within the municipal district, it will only be necessary to modify the value proposals.

Finally, article 70.5 of the ARLT refers to the revision of cadastral values, which should be carried out each ten years, in order to adjust them to market values and thus establish new sets of value proposals.

Having outlined the previously mentioned terms of reference, the taxable base of RET, the net taxable base must now be dealt with. The net taxable base was recently introduced as an element of the structure of RET, as a result of the coming into force of Royal Decree-law 5/1997, of 9 April, subsequently ratified by Act 53/1997, of 27 November. Reference is made to the said net taxable base in article 72 of the ARLT, the first paragraph of which defines it as the result of applying, in each case, the reductions provided for in the Act to the taxable base. The reduction in the taxable base of RET, currently regulated in the previously mentioned Act of 27 November 1997, without inclusion the ARLT, is applicable to urban real estate whose cadastral value increases as a result of the revisions or modifications arising out of the approval of new value proposals, after publication of the Royal Decree-law 5/1997. Said reduction is calculated in terms of the increase in cadastral value of each piece of real estate and progressively decreases over a period of ten years, so as to gradually incorporate the new cadastral values into the tax system, as laid down in the Preliminary recitals of the 1997 Act. The determination of the net taxable base is the competence of the Public Property Registry and is appealable in economic-administrative channels, as established in the third paragraph of article 72 of the ARLT.

On the taxable base, or on the net taxable base, the tax rate is applied, which is a flat rate, set at 0.3% for rural real estate and at 0.4% for urban real estate in accordance with article 73.2 of the ARLT.

As can be seen, the Act offers a more favourable treatment to rural real estate as opposed to urban real estate by levying a lower rate. In an attempt to find a justification for this different treatment, agreement should be sought with LÓPEZ DÍAZ in that "this is based on the different taxing, traditional in our system, doubtless motivated by the importance formerly attributed to lands as a source of wealth which justified this favourable treatment. Breaking with this tradition by increasing taxation on rural real estate to bring it into line with urban real estate, im-

plied an inevitable political cost which legislators have not wished to assume" (12).

The ARLT establishes the possibility that Municipal Councils, as a manifestation of their financial autonomy and in response to specific circumstances, may increase or reduce tax rates through the corresponding fiscal Ordinances, up to the limits established in points 3 and subsequent points of article 73. This may involve the revision of cadastral values, position as capital of the Province or Autonomous Region, the registered population within a municipality, the services provided in the municipality, etc.

Finally, to round off aspects related to the assessment value of RET, reference should be made to the existence of certain tax allowances on the tax due, as foreseen in article 74 of the ARLT, which reflects a tax allowance of 90 per cent on the tax due corresponding to real estate which constitutes the object of the activity of construction companies, construction and real estate and does not form part of the fixed assets. This is applied during the time the urbanisation or construction lasts, and for one year after the work is finished, without this exceeding three years for any reason. Article 140.2 of the ARLT offers a reduction of 50 per cent on the RET charge levied in Ceuta and Melilla. There are also tax allowances established aside from the ARLT, as for example 50 per cent on the tax due corresponding to subsidies housing, for the three years after its definitive value assessment, reflected in the First Additional Provision of the Act 37/1992, of 28 December, on Value Added Tax.

1

a).1.5. Taxable period and Tax accrual

Article 75 of the ARLT, establishes that the taxable period coincides with the calendar year and the tax will accrue on the first of January each year. This means that any variations in the physical, legal or economic nature of the goods being levied throughout the taxable period will take effect in the following tax year.

RET presents certain problems in terms of time in that despite the existence of a taxable period, at the beginning of which accrual occurs, and the fact that any variations which occur during the period do not take effect until the following year, give rise to an "instantaneous" effect of the tax. This leads to the belief held by GARCÍA NOVOA that "although

(12) See ANTONIO LÓPEZ DÍAZ, "El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Base imponible. Cuota. Recargos. Gestión", in the collective work *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, page 658.

the taxable event of RET is the ownership, usufruct, surface or concession of certain real estate, in fact this consists of the existence of these actual rights from the first day of the year in the estate of the taxpayer" (13).

a).1.6. Management of the tax

The management of RET is shared on the one hand by the state, to whom cadastral management corresponds, namely the establishment of cadastral values by the General Property Register and on the other by the Municipal Council, to whom management of the tax, namely, assessment, collection and concession or rejection of requested exemptions and allowances corresponds. However, inspection is the competence of the State Administration, without impairment of possible collaboration with Municipal Councils, Provincial Councils or Island Councils.

The linking element, as VARONA ALABERN (14) calls it, between both types of management is the census established for each municipality by the State Administration, and which constitutes a register of real estate, distinguishing between rural and urban as well as the corresponding cadastral values and taxpayers.

Point 2 of article 77 imposes on taxpayers the obligation of filing returns of registration, de-registration or variation, for economic or legal changes linked to real estate and which affect taxation.

As regards objection to and revision of administrative acts linked to RET, in the case of cadastral handling, an economic-administrative claim may be lodged after optional filing for annulment with the body which passed the act. In the case of taxation handling, a mandatory appeal for reversal must be lodged with the same body which passed the settlement act and against which only a contentious-administrative appeal may be lodged.

a).2. Self Employment Tax

SET replaced other taxes which were in force in municipalities, such as Fiscal Licences, Publicity Tax, Establishment Tax and the Municipal Tax on Sumptuary Expenses, although the latter has been maintained

(13) See CÉSAR GARCÍA NOVOA, "El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones", *op. cit.*, page 613.

(14) See ENRIQUE VARONA ALABERN, *El Valor Catastral: su Gestión e Impugnación*, Aranzadi, Pamplona, 1995, page 369.

with regard to the tax levied on private hunting and fishing grounds, once agricultural, livestock, forestry and fishing activities, which were initially to be included in the tax, were excluded from SET as shall be seen later on.

Basic regulation of this tax, which is the second most important from the collection point of view, is dealt with by articles 79 to 92 of the ARLT, as well as by the Royal Legislative Decree 1175/1990, of 28 September, whereby the Tariffs and Instruction of Self Employment Tax are approved, and Royal Legislative Decree 1259/1991, of 2 August, whereby the Tariffs and Instruction corresponding independent livestock activities are approved.

This tax aids in the control of certain state taxes such as Value Added Tax, Personal Income Tax or Corporate Tax, in that it provides a register of those taxpayers carrying out economic activities.

a).2.1. Taxable event

The ARLT defines in article 79 the taxable event of SET as *"the mere exercise in national territory of business, professional or artistic activities, whether they be carried out and registered or not in a place specified in tax tariffs"*.

21

The definition of the taxable event reflected in the Act poses two questions. Firstly, when an economic activity subject to SET is being carried out and secondly what should be interpreted by the expression "mere exercise".

As regards the first question, the concept of economic activities is defined in article 80.1 of the ARLT, as those which involve *"the organisation of material means and human resources, or either one of them, on their own account, in order to participate in the production or distribution of goods or services"*. This definition is very similar to that which is established in Acts of Personal Income Tax, Value Added Tax and Corporate Tax, reflecting the desire to endow Tax Law with a standard definition of economic activity. The legislator uses very similar terms to those given to define the economic concept of the enterprise. In accordance with this definition there are three fundamental notes which serve to define economic activities. Firstly, these activities involve the organisation of material means and human resources or either one of them. The organisation of these factors refers to the activity or contribution of the person carrying out the activity, the more spiritual element of the economic activity, as opposed to the material element reflected by the production means. Secondly, organisation of the factors should be "on their own account", in other

words, independently with the title holder of the activity assuming responsibility. Independence distinguishes economic activities, especially those which are professional or artistic in nature, from those which are dependent but whose material content may be identical. As regards the third point, the purpose of participating in the production or distribution of goods or services, refers to the requirement that the economic activities should be directed towards others, obviously excluding those activities destined exclusively to satisfy the needs of the person exercising them without any offer to an external market.

Article 80.2 of the ARLT states that "*the content of the activities levied shall be defined in the tariffs of the tax*". However, it should be pointed out that the tariffs do not contain all the activities subject to SET - which would be practically impossible, given the development of economic sectors - and it should be remembered that SET is levied on any economic activity, so defined by article 80.1, whether or not it is contained in the tariffs, as a result of which these are merely classificatory and do not aim to be definitive.

From this concept of economic activity, agricultural, dependent livestock forestry and fishing activities are excluded, in accordance with article 79.2 of the ARLT. This is not the case with dependent livestock activities which are considered a business activity for the purposes of the tax. Initially, it was foreseen that SET should be levied on those activities. However, Act 6/1991, of 11 March, revised article 79.2, eliminating these activities from the scope of the application of the tax. The reason for this exclusion was no doubt based on the legislative difficulties involved in submitting these activities to taxation, as a result of which the decision was taken to exclude them from SET. This was a political decision as it has no technical base. In fact, the previously mentioned activities are considered economic in Personal Income Tax and in Value Added Tax, taxes in which, as has already been pointed out, economic activities are defined almost identically to SET.

As regards the second question posed by the legal establishment of the taxable event of SET, it should be stressed that the report which accompanies the ARLT project contains a reference to the meaning of the legal expression legal "mere exercise", indicating that "the essential element, determining the obligation to pay this tax, is solely constituted by the exercise of economic activities without the addition of any clarifications on the matter such as the personal circumstances of the taxpayer, intention to profit from the exercise of the activity, obtaining profit in the realisation of the activity, its being carried out on specific premises, the permanent or temporary nature of the activity's exercise, its inclusion in

the tariffs or any others" (15). The Head Office for the Co-ordination of Territorial Treasuries has issued statements along similar lines in response to queries from various people.

However, it should be stressed that this emphatic conclusion is by no means shared generally, but is in fact subject to occasional modification by the Courts and often by opinion.

In fact, as regards for example the need for habitualness, various authors consider that SET does not tax an isolated act but rather activities carried out habitually (16), or at least which are aimed to be carried out habitually and as a professional activity.

The question of intention to profit is different as this is not an indispensable requirement for the levying of SET. Other activities which are also subject are carried out without the aim of obtaining any profit and on the contrary may be orientated towards the general interest. Nevertheless, the absence of intention to profit may lead to exemption from payment of the tax, above all as a result of the approval of Act 30/1994, of 24 November, on Foundations and Tax Incentives for Private Participation in Activities of General Interest, of which article 58 foresees, for entities which meet the requirements provided for in the Act, that they "will be exempt from SET for the activities which constitute their corporate purpose or specific objective".

As regards the obtaining of profit, this is possibly one of the aspects of the tax most open to criticism, as by its very nature it will be levied on economic activities in which no profit has been obtained and in which losses may even occur. This paradoxical situation has on occasions been justified by the censual nature of the tax, in other words as a control over the activities it levies. Nevertheless, it should be pointed out that, although the SET may still to a certain extent be fulfilling its function as a method of control, its main purpose is the collection of taxes. It is principally designed to obtain economic means to alleviate the

(15) See the "Memoria que acompaña al Proyecto de ARLT", Secretaría del Congreso de los Diputados: Haciendas Locales (Documentación preparada para la tramitación del Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales), *Documentación*, num. 70, June, 1988, page 1.790.

(16) See amongst others TOMÁS GARCÍA LUIS, "Estudio introductorio a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas", *Impuesto sobre Actividades Económicas*, Lex Nova, Valladolid, 1993, pages 45-49; JOAN PAGÉS I GALTÉS, *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1995, pages 81-90; and also, SUSANA ANÍBARRO PÉREZ, *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pages 80-94.

difficult financial situation faced by municipal treasuries. Moreover, although the taxable event is defined as "the mere exercise of economic activities", a global vision of the other elements contained in the structure of the tax - especially its assessment value as will be seen later - leads to the conclusion that what is being taxed is not in fact the exercise of economic activities, as might appear at first sight, but rather the yield derived. However, it should be borne in mind that what is taken into account is the assumed average yield of a specific economic sector and not the actual yield of an exercise carried out, something which is difficult to reconcile in a just tax system and one which aims to establish the taxable capacity of taxpayers as laid down in article 31.1 of the Spanish Constitution.

Finally, article 79 of the ARLT establishes that the tax will be levied whether or not the corresponding activities are carried out on specific premises, in such a way that activities which are not exercised on specific premises are also levied. However, the reference to premises is not totally irrelevant from the point of view of the taxable event, as in the cases where the activity levied is carried out on various premises, the taxpayer should pay as many times as there are premises, since legally it is considered that the number of premises reflects the number of activities. Rule 6 of SET Regulations defines what is understood as the premises on which the activity is carried out, considering as such the actual area used for the realisation of the activity taxed, with a few exceptions which are reflected in the Regulations.

a).2.2. Exemptions

These are dealt with in general in article 83.1 of the ARLT, where six cases of exemption are reflected, of which those under letters a), b), c) and f) are automatic, whereas those under letters d) and e) are on request. In the case of automatic exemptions, taxpayers are exempt both from material obligations, as well as from formal obligation of filing the corresponding tax return of registration (17).

Automatic exemptions are those in favour of the State, Autonomous Regions and Local Entities, and of their respective Autonomous Entities of an administrative nature; those deriving from international treaties or conventions; those foreseen for entities which manage the Social Security administration and mutual insurance companies and widows and or-

(17) Reflected in article 5.1, second paragraph, of Royal Decree 243/1995, 17 February, whereby the norms for the management of SET are laid down and the transfer of authority in terms of censal management of the tax is regulated.

phans funds as well as the Spanish Red Cross. As can be seen, these exemptions are subjective.

Requested exemptions, which must be applied for by those who wish to benefit, are those awarded to public research bodies, teaching establishments of all levels which are financed entirely with public funds together with charity organisations or those of public benefit, non-profit making teaching centres and non-profit making associations and foundations for the physically and mentally handicapped, pedagogical, scientific, social welfare and labour activities.

In any case, it should be remembered that apart from the exemptions provided for in the ARLT, there are others dealt with in different normative texts, amongst which are the exemption already referred to, foreseen in article 58 of Act of 24 November 1994, in favour of certain non profit-making entities.

a).2.3. Taxpayers

Taxpayers of SET, in accordance with article 84 of the ARLT, are the individuals or corporations and the entities without juristic person, who carry out the exercise of the activities levied. The person who materially carries out the activity is the person subject to taxation, which is especially important in the cases of collective economic activities - in other words by a corporation or being without juristic person - and most importantly in the case of members of professional bodies, as it would be necessary to determine if the person who exercises the activity is the collective body, the individuals or both, this possibly being a valid criteria for invoicing.

a).2.4. Assessment Value

In accordance with article 85 of the ARLT, *"the tax due will be the result of applying the tariffs of tax, in accordance with the precepts contained in the present law and in the dispositions therein complemented and developed and the coefficient and rate agreed by each municipal council and regulated in the respective fiscal ordinances"*.

Without doubt, the principal instrument for the assessment of SET is the tariffs, together with the instruction for their application. These tariffs are a catalogue of activities, ordered in agreement with the National Classification of Economic Activities, which is divided into three different sections. The first section reflects business activities, the second section deals with professional activities and the third section artistic activities, although it must be taken into account that Rule 3.3 of the Instruc-

tion points out that when a juristic person or an entity without juristic person "*exercises an activity classified in the second section of the tariffs, they must register and pay for the correlative or analogous activity in the first section*".

The tariffs reflect a description - at times the mere denomination - of each activity classified as well as the criteria for assessing the specific activity. The resulting quota from the tariffs, as laid down in article 86.1 of the ARLT, "may not exceed 15 per cent of the average assumed profit of the activity taxed". This reference to the "average assumed profit", together with other data such as the prevision established in article 86.1 in reference to the need to determine "*the activities which due to their low economic yield should be assigned a tariff of zero*", leads to the conclusion that, as already been pointed out, the tax is imposed not so much on the exercise of the economic activity but rather on the yield produced if not in terms of the actual yield, at least in terms of the "average and assumed", leading to several questions from the tax justice point of view.

The "tariff" is designated for each of the activities classified either directly - a fixed tariff - or reflecting the taxable elements such as the number of employees, electrical power required, etc., which allow the tariff to be calculated by a procedure of objective evaluation - variable tariff -. Added to this, in the case of activities carried out on specific premises, is the evaluation of the surface used, calculated by means of a complex procedure laid down in Rule 14 of SET Instruction.

Article 86.1 of the ARLT foresees the possibility of the existence, when established in the tariffs for a specific activity, of municipal, provincial or national tariffs, in terms of the premises on which the activity is carried out.

On municipal tariffs - never on provincial or national - Municipal Councils may apply, by virtue of financial autonomy, two coefficients provided that these are approved in their respective financial ordinances and fall within the maximum and minimum limits established in the ARLT. These coefficients are set in terms of the population, regulated in article 88 of the Law, established in terms of the population in the municipality and the location index in article 89, which is only applied to activities carried out on specific premises, and which varies in terms of the category of the street and the location of the premises.

Finally, reference should be made to certain tax allowances on the SET due. In the Common Note of the Second Section of tariffs, an allowance of 50 per cent of the tax due during the first five years is established for the beginning of the exercise of professional activities. In agreement with Common Note 2 of the First Section of tariffs, introduced by Act 50/1998, of 30 December, on Tax, Administrative and Social Measures,

Municipal Councils may establish in their fiscal ordinances an allowance for the beginning of business activities for those who pay a municipal tariff, of up to 50 per cent of the tax due during the first five years. Finally, article 140.2 of the ARLT establishes an allowance of 50 per cent on the SET due for those who pay the tax in Ceuta and Melilla.

a).2.5. Taxable period and Tax accrual

Article 90 of the ARLT establishes that the taxable period coincides with the calendar year and that the tax will accrue on the first day of the taxable period. However, smaller periods are foreseen for beginning or ending an activity during the course of a year, in which case the tariff is due in three month periods.

Initially, SET norms did not contemplate the possibility of apportionment should an activity commence or cease during the course of a year, so that if taxpayers were to cease an activity in the first months of the tax year then they would be liable to pay for the whole tax period. This was the object of harsh criticism (18), and finally Act 22/1993, of 29 December on Tax Measures, modified the regulation to allow apportionment should the activity cease. However, it is still objectionable that apportionment both in the case of commencement as well as cessation should be carried out by three month periods and not by days which would be more in line with the actual time during which the activity has been carried out (19).

27

a).2.6. Management of the tax

As with RET, SET is jointly administered. The censual management which comprises registration, the assessment of the economic activities and the establishment of tariffs corresponds to the state, notwithstanding the possible transfer of authority to municipalities who so request it. Tax collection management, including settlement, collection as well as the concession or refusal of exemptions corresponds to the local council. However, inspection is the competence of the state although it may also

(18) See TOMÁS GARCÍA LUIS, "Estudio introductorio a la normativa reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas", *op. cit.*, pages 69; and also, XAVIER CORS MEYA, "Teoría del Devengo. El caso de los Impuestos Municipales. Comentario a la STC 197/1992", *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, num. 69, page 25.

(19) See SUSANA ANÍBARRO PÉREZ, *La sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas*, *op. cit.*, page 145.

be transferred. In the case of provincial or national tariffs, management of the tax is entrusted to the State Tax Administration.

Taxpayers are obliged to file the corresponding returns of registration, de-registration or variation, the Act offering the possibility of levying the tax in the self-assessment regime.

As regards the system of appeals, in the case of a censual management act pronounced by the State Administration, an economic-administrative claim may be lodged after optional filing for annulment with the body which passed the act. If the censual management act was pronounced by the Municipal Council, through the transfer of authority, appeal for reversal to the Municipal Council is mandatory and against this decision a contentious-administrative claim may be lodged.

In the case of a tax management act, if this has been pronounced by the State Tax Administration an economic-administrative claim may be lodged, after optional filing for annulment. If the act was pronounced by the Municipal Council, appeal for annulment is mandatory and only a contentious-administrative appeal may be lodged.

a).2.7. Provincial surcharge on SET

28

Article 124 of the ARLT foresees the mandatory levying of a surcharge on the SET due.

Application of the surcharge coincides with that of SET, but is only applicable in the case of activities which pay a municipal tariff, never in the case of provincial and national tariffs.

Those Provincial Councils, Island Councils and single-province Autonomous Regions who decide to levy it are responsible for this surcharge.

The taxpayers are the same as the basic tax, again remembering that this is only levied in the case of municipal tariffs.

The taxable base is the municipal tariff, previous to the application of the municipal coefficients.

Finally, as regards the tax rate of the surcharge, article 124.2 establishes that it may not exceed 40 per cent.

a).3. Motor Vehicles Tax

As with RET and SET, Motor Vehicle Tax (MVT) cannot be considered an innovation introduced by the 1988 Act, as this tax has its origins in its direct predecessor, the Municipal Road Tax which was widespread at the end of the sixties.

The basic regulation of this tax is laid down in articles 93 to 100 of the ARLT, and Royal Decree 1576/1989, of 22 December, whereby norms for the application of the tax are established.

a).3.1. Taxable event

In accordance with article 93.1 of the ARLT, MVT tax is levied on the holdership of motor vehicles, fit for use on public roads of any type. Article 93 in point 2 clarifies what is meant by a vehicle fit for use, considering as such any which is entered in the corresponding public registers and has not been de-registered. This includes vehicles which have temporary licences or tourist registration plates. The public registers referred to are those in the corresponding Provincial Traffic Headquarters, where the registration of vehicles must take place.

Point 3 of article 93 of the ARLT declares as non-taxable under MVT, in letter a), vehicles which having been de-registered in the public records due to the age of the model may be authorised for use in exhibitions, shows or certain races. The Act on Tax, Administrative and Social Measures, of 20 December 1998, has added a letter b) to the case mentioned in which trailers and semi-trailers drawn by motor vehicles with a load not exceeding 750 kilograms are declared as non-taxable.

a).3.2. Exemptions

Article 94 establishes the cases of exemptions, which in certain cases are granted automatically, whereas in others they are granted on request after the potential beneficiary of the exemption has presented the corresponding application.

Exemption from MVT is automatically granted to official vehicles of the state, autonomous regions and local entities, those registered as belonging to national defence or public safety, a mixed exemption limited only to specific vehicles of the previously mentioned territorial bodies being established. Diplomatic vehicles are also exempt provided that there is a reciprocal agreement, as are those belonging to international bodies and Red Cross vehicles or those used for health care. Finally, municipal buses registered for use in public transport under administrative concession from the municipality levying the tax (20) are also exempt.

(20) In relation to this last case, FERNANDO PÉREZ ROYO points out that "it should be understood that municipal transport association buses are liable to pay and are not exempt, since this modality of rendering of services is included in direct rendering, alien to the concept of concession, inherent in indirect management". In "El Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica", in the collective work *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, page 923.

On successful application to the corresponding municipal council, other vehicles such as certain agricultural vehicles may qualify for exemption, as may certain vehicles for the physically handicapped when fulfilling specific legal requirements, those adapted for use by people with physical disabilities, as well as vehicles designed for transport of handicapped people in wheelchairs.

a).3.3. Taxpayers

An MVT taxpayer, in accordance with article 95 of the ARLT, is the individual or entity without juristic person, in whose name the vehicle's license plates are registered. Legislation presumes that the holder of the vehicle is the person who is registered as such in the vehicle's license, reflecting not so much the "real holdership", as the "administrative holdership".

However, it should be pointed out that when a person transferring holdership of a vehicle fulfils all the requirements stipulated in article 247.1 of the Highway Code, it should be understood that any juristic-administrative link with the vehicle is severed. In other words, they cease to be the administrative holder and may not be liable to pay MVT nor be prejudiced in any way should the purchaser fail to fulfil any administrative obligations they may be under or should Traffic Headquarters merely receive notification of the transfer and not process it to the full (21).

a).3.4. Assessment Value

This tax is assessed in accordance with tariffs established in article 96 of the ARLT, which allow the tax due to be obtained, and which may be increased by Municipal Councils who agree to do so. Article 96.5 indicates that when municipal councils do not make use of this faculty, the tax will be levied in accordance with the quotas in the tariff chart, reflecting the obligatory nature of this tax.

In the tariffs, vehicles are classified into six categories, namely motorcars, buses, lorries, tractors, trailers or semi-trailers drawn by motor vehicles and other vehicles such as mopped and motorbikes. Within each

(21) This is how the situation is interpreted by various Supreme Courts of Justice (SCJ), amongst which the sentences of the SCJ in Murcia of 5 April 1995, the SCJ in Madrid of 27 March 1996 or the SCJ of the Canaries/Santa Cruz de Tenerife of 22 April 1996 can be cited.

of these six categories, various characteristics are in turn taken into account when rendering the assessment of the tax. In the case of motorcars and tractors the fiscal power of the vehicle is considered. In the case of buses the number of places and in the case of lorries, trailers or semi-trailers the load is considered. Finally, for motorbikes the cylinder power is taken into account.

As has already been mentioned, the tariffs obtained through the application of these parameters may be increased by municipal councils via the approval of coefficients laid down in article 96.4, of which the maximum limits range from 1.6 to 2 depending on the registered population of the municipality.

The Act of 30 December 1998, on Tax, Administrative and Social Measures introduced a new point 6 in article 96 to cover the possibility that fiscal ordinances might establish two tax allowances. The first of up to 50 per cent of the tax due for environmental reasons. The second up to 100 per cent of the tax due, for historic vehicles or those which are over twenty five years old. Together with these, in accordance with article 140.2 of the ARLT, there is an allowance of 50 per cent of the tax due for the taxpayers of MVT in Ceuta and Melilla.

a).3.5. Tax period and tax accrual

3

This is a periodica tax whose taxable period, in accordance with article 97 of the ARLT, coincides with the calendar year, except in the case of initial acquisition, in which case the period begins on the date of purchase. Accrual occurs on the first day of that period.

^Point 3 of article 96 foresees the possibility of paying the tax due in three-month periods in particular cases, namely in the case of initial acquisition and consequent registration of the vehicle, in the case of de-registration, and in the case of temporary de-registration for theft. As was pointed out with SET, the fact that payment is due in three month periods and not in days is open to criticism.

Apportionment does not exist outside of the legally foreseen cases, as for example in the case of change of residence from one municipality to another or the transfer of the vehicle, the tax being levied in accordance with the information available on the date of accrual (22).

(22) However, as FERNANDO PÉREZ ROYO points out, in cases of sale of the vehicle "there is the possibility that individuals may reach an agreement to share the cost of the tax, without these agreements having any administrative relevance". En "El Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica", *op. cit.*, page 927.

a).3.6. Management of the tax

The management of MVT, as laid down in article 98 of the ARLT, is the full competence of the municipal council where the vehicle's is registered, and it is they who are entirely responsible for management, registration, assessment, investigation, collection and revision of acts. Article 99.1 foresees the possibility of levying the tax by self-assessment.

The correct application of MVT strongly depends on collaboration between Provincial Traffic Headquarters, who are responsible for communicating any important details concerning the application of the tax. Article 100 of the ARLT offers certain collection guarantees, involving the non-processing of records by the Headquarters if the tax is not previously paid. In the cases of transfer of the vehicle, any reform which alters its category, de-registration of the vehicle, or change of residence, point 2 of article 100 requires notification to the headquarters of proof of payment of the last receipt. It might have been preferable, from the point of view of guarantee, to require proof of payment of the previous non-prescribed corresponding receipts.

b) *Optional Taxes*

32

b).1. Tax on Constructions, Installations and Works

The Tax on Constructions, Installations and Works (henceforth, TCIW) can be said to be the only truly new concept in the municipal tax system, as it neither absorbs nor substitutes other pre-existing taxes.

This tax is basically regulated in articles 101 to 104 of the ARLT.

b).1.1. Taxable event

The taxable event of the TCIW, as laid down in article 101 of the ARLT, is the carrying out within the municipality of any construction, installation or building works requiring the concession of the corresponding building works licence, whether or not said licence is obtained, provided its issue corresponds to the Municipal Council of the obligation.

In accordance with this, subjection to this tax firstly requires the carrying out of the construction, installation or building work. In spite of the amplitude of the expression used as the Supreme Court declared in sentence of 26 April 1996 (23), in which removal of earth for ore mining is

(23) Repertorio Aranzadi (henceforth, R.A.), page 3548.

excluded from the TCIW, "it may not be left open to such a wide interpretation that it includes any transformation on a specific piece of land, but should be considered as a modification reflected in the placing of some building, structure or fixed or movable element of such a nature that it is subject to municipal authorisation and represents a value which is indicative of the taxable capacity levied by the TCIW, in other words an increase in the value of the land and not something which is taken from it".

Together with this, in order for the taxable event to exit, the construction work, installation or building work requires the concession of the corresponding licence to be issued by the municipal council. In order to determine the work which is subject to the granting of a building licence, reference must be made to Royal Decree 2187/1978, of 23 June, whereby the Urban Regulations Code is approved, taking into account that not all the acts foreseen in the quoted regulations will be subject to the TCIW, since they must fulfil the first of the requirements previously mentioned, namely they must be acts which involve the realisation of a construction, installation or building work in the terms laid out. It should also be pointed out that only those constructions, installations or building works whose licence must be issued by the corresponding municipal council will be subject to the tax. Those over which the municipal council has no urban policy jurisdiction are not subject to the tax. Finally, it should be added that, as may be inferred from article 101 of the ARLT, the relevant fact is that the licence for the realisation of the construction, installations or building work is required regardless of whether or not this has actually been granted, as a result of which illegal work or that carried out without the necessary licence is also subject to the tax.

b).1.2. Exemptions

The Act of 30 December 1998, on Tax, Administrative and Social Measures, introduced a new point 2 in article 101 of the ARLT, where a mixed exemption is reflected which was previously regulated in Act 5/1990, of 29 June in favour of *"the realisation of any construction, installation or building work owned by the State, the Autonomous Regions or local entities, which being subject to the tax is to be directly used for roads, railways, ports, airports, hydraulic work, public drainage and sewage water systems, even in the case that management of such is carried out by Autonomous Entities, both in the case of new investments as well as maintenance"*.

b).1.3. Taxpayers

In accordance with point 1 of article 102 of the ARLT, the owner of the work is designated as the taxpayer of the TCIW.

In addition, point 2 of the same article foresees a substitute of the taxpayer, declaring that this shall be the person who applies for the licence or carries out the work, should this not be the taxpayer. The ARLT does not foresee any mechanism allowing the substitute to obtain compensation for payment of the tax, although this does not obviously prevent the substitute demanding reimbursement of the tax paid from the taxpayer through justistic-private recourse. In any case, possible agreements between the parts are irrelevant from the tax collection point of view, and may not oppose the creditor of the tax, as the Supreme Court has declared, in the Sentence of 9 December 1996 (R.A. 9118).

b).1.4. Assessment Value

The tax due, as laid down in article 103.2 of the ARLT, is the result of applying the tax rate to the taxable base. In consequence, it is essential to examine the interpretation made by the Act of these two elements of the structure of the TCIW, namely the taxable base and the tax rate.

As regards the taxable base, article 103.1 of the ARLT states that this is made up of the real and effective cost of the construction, installation or building work. What exactly is meant by "real and effective cost" in terms of quantifying the TCIW has undoubtedly been the most controversial question posed by this tax. This expression has give rise to various interpretations on the part of the Administration and Courts which have finally had to be dealt with by the Supreme Court. The criteria maintained by the Administration was to identify the real and effective cost with the total cost of the work, in such a way that apart from the Value Added Tax accrued in the realisation of the work, it should be understood that "the direct, indirect and general costs as well as the industrial benefit contained in the works projects presented to the municipal councils, including management fees, should be considered as included in the real and effective cost to which reference is made in the mentioned article 103.1" (24). In contrast to administrative criteria, some Supreme Courts of Justice maintain that industrial benefit and technical fees not included in the estimate presented to the Official

(24) This criterion is reflected in a *Contestación de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales*, of 29 November 1989.

Guild should be excluded from general expenses of the TCIW taxable base (25).

The Supreme Court has ratified this interpretation in various pronouncements such as the sentences of 1 February 1994 (R.A. 1326), of 29 June 1994 (R.A. 4743), of 16 January 1995 (R.A. 431), of 21 February 1995 (R.A. 1370), or of 29 April 1996 (R.A. 3550), amongst others.

As regards the tax rate applicable to determine the tax due, point 3 of article 103 establishes that this will be fixed by the municipal council, without exceeding certain maximum limits which range from 2.4 to 4 per cent, in terms of the registered population of the municipality.

Article 104, in point 2, foresees the possibility that the fiscal ordinances may establish an allowance of up to 95 per cent of the tax due in favour of constructions, installations or building work declared of special interest or use. Moreover, article 140.2 of the ARLT, establishes an allowance of 50 per cent of the tax due when the latter is paid in Ceuta and Melilla.

b).1.5. Tax accrual

Tax accrual occurs, in agreement with article 103.4 of the ARLT, at the moment when the construction, installation or building work begins even when the corresponding licence has not been obtained. The norm makes no reference to a taxable period, as a result of which it must be assumed that it is an instantaneous tax.

The placement of tax accrual at the moment when the work commences has led to certain confusion and CORS MEYA has defined it as incongruent, since "it is an instantaneous and not periodic taxable event, although rather long, taxing an event which requires a specific period of time for its conclusion. The most logical thing would have been for accrual of the tax and that advance payments may be made" (26). The Supreme Court in its sentence of 30 October 1994 (R.A. 7597) drew attention to the fact that the TCIW "taxes the taxable capacity manifested in the realisation of a construction, installation or work, in such a way that the taxable event does not occur until the conclusion of the work.

(25) For example, the Supreme Court of Justice of Valencia in sentence of 23 September 1991.

(26) See XAVIER CORS MEYA, "Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marçal Pons, Madrid, 1993, page 854.

However, article 103.4 of the ARLT bring forward accrual to the moment at which the construction, installation or work commences and even provisionally brings forward requirement".

b).1.6. Management of the tax

Tax management of the TCIW corresponds entirely to the municipal council where it is levied.

Article 104 of the ARLT, in point 1, foresees a provisional assessment at the moment the licence is granted, calculating the taxable base in terms of the estimate stamped by the Official Guild and presented by the interested parties or when so foreseen by the ordinances in terms of the indexes or modules established by them. This provisional assessment, as SIMÓN ACOSTA points out, curiously "is made before tax accrual, as a result of which payment is normally a payment on account of a tax liability which may not actually exist if the work does not commence in which case a refund should be made on the amount paid" (27).

Point 2 of the same article foresees that once the constructions, installations or building work have been carried out, and after administrative verification, the municipal council will make the corresponding final assessment, in agreement with the real and effective cost of the work, levying the complementary payment or returning any excess amount previously paid by the taxpayer.

Finally, it should be pointed out that point 3 of article 104 contemplates the possibility of requiring payment of the TCIW by self-assessment.

b).2. Development Land Tax

Development Land Tax (henceforth, DLT) is a tax with a long tradition whose immediate predecessor was regulated in the Revised Text of Local Regime of 28 December 1986.

Basic regulation of the present DLT is laid down in articles 105 to 111 of the ARLT.

b).2.1. Taxable event

According to article 105 of the ARLT, DLT is levied on the increase in value in urban land occurring as a result of the transfer of ownership

(27) See EUGENIO SIMÓN ACOSTA, "Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria", *Informe sobre el Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas Locales*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, page 77.

property or the constitution or transfer of any real property right of possession on the land.

In reference to the configuration of the taxable event carried out by the norm, it can be affirmed that subjection to this tax firstly requires an increase in value or appreciation, which is also the manifestation of wealth taxed and in short its basis. Specifically, what has traditionally justified this kind of tax has been the appreciation not due to the intervention of individuals, a fact reflected by the Supreme Court on several occasions, for example in sentence of 14 September 1992 (R.A. 7062), where it is affirmed that "this appreciation tax is the only one with a solid base in the Constitution (art. 67 *in fine*), as a means of reflecting the participation of the community in the increases in value generated by the urban intervention of public bodies (historical reason for its introduction sixty five years ago.), as was indicated by the name of the arbitrators of the time".

Given that the ARLT foresees - as shall be seen later - that the calculation in the increase in value is carried out by an objective estimation system, it should be pointed out that on occasions non-existent or unreal increases will be taxed, constituting one of the aspects of the tax which is most open to criticism.

Together with the previously mentioned aspects, the realisation of the taxable event requires that the increase in value should refer to urban land, point 2 of article 105 of the ARLT declaring that increases in the value of land considered as rural for the purposes of RET are not subject to taxation are those which refer to land considered as urban, in accordance with the rules of RET, and more specifically in accordance with letter a) of article 62 of the ARLT. With reference to subjection to the tax, it should also be pointed out that the condition of urban land must be valid at the date of accrual, a fact confirmed by the Supreme Court "the tax regime to which it is subject is the one in force at the moment of its accrual regardless of its previous situation" (28).

Finally, the increase in value must be reflected on occasion of the transfer of ownership of the land, or the constitution or transfer of a real property of possession, limiting in dominion, either in return for a consideration or without a consideration.

b).2.2. Exemptions

The cases of exemption are basically laid down in article 106 of the Act. Point 1 deals with the objective exemptions, mentioning the contri-

(28) See sentence of 15 February 1995 (R.A. 1018).

butions of goods and rights of the spouses to the marriage partnership, the constitution and transfer of rights of easement, transfer occurring between spouses or in favour of children, in cases of nullity of marriage, legal separation or divorce; and the transfers of real estate defined as historical-artistic or declared cultural interest.

Subjective exemptions are referred to in point 2 of the same article mentioned above, referring to specific persons or entities, such as Territorial Public Entities in general and their autonomous entities of an administrative nature; charitable and charitable-educational institutions; Social Security management agencies of mutual assurance companies and orphans and widows funds; persons or entities exempt by virtue of international convention or treaty; holders of revertible administrative concessions; and the Spanish Red Cross.

b).2.3. Taxpayers

Article 107 of the ARLT distinguishes between taxpayer and substitute taxpayer and with regard to taxpayer differentiates between transaction in return for a consideration or without a consideration. When transfer of ownership or transfer or constitution of the real property right is without a consideration, the condition of taxpayer falls on the purchaser. On the other hand in transaction in return for a consideration, the taxpayer is the transferor. In the latter case, whenever the transferor is non-resident in Spain, he or she will be the substitute of the acquiring taxpayer.

It should be pointed out that, aside from legal substitution, agreements frequently take place between the intervening parts in a transaction in return for a consideration - especially in cases of purchases - to the effect that DLT is paid by the purchaser. However, these private agreements on the assumption of tax obligations may not be used before the municipal council which is the creditor of the tax, and which under no circumstances is bound by them, their effect being limited to the juristic-private.

b).2.4. Assessment Value

The taxable base of DLT is in accordance with article 108.1 of the ARLT, the real increase in value of urban land at the moment of the accrual and experienced over a maximum period of 20 years. The "real increase", which is established as the taxable base, is obtained by applying a certain percentage to the value of the land at the moment of accrual.

The Act defines, in the same article 108, the value on which the percentage should be applied, varying in terms of the type of transaction being dealt with - transfer of ownership, constitution or transfer of real property rights of limiting domain possession, compulsory purchases orders, etc. - although generally the cadastral value of the land is taken as a reference. Given that the cadastral value of the land is a constant reference, the ARLT foresees in article 108.7 for cases in which there is a fixing, revision or modification of these cadastral values, a reduction of between 60 and 40 per cent on the new cadastral value to be calculated by the municipal councils. When the municipal council does not set this reduction, 60 per cent will be applied in all cases.

As was previously explained, an annual revaluation percentage approved by the municipal council is applied on land value within certain maximums laid down by law, in terms of the municipality's registered population as well as the time leading to the increase, divided into five-year periods up to a maximum of twenty 20 years. The final percentage which must be applied on the land value is the result of multiplying the annual percentage which must be applied on the land value is the result of multiplying the annual percentage for the corresponding period by the number of years of the increase, taking into account that only whole years are considered, fractions of years being omitted. This means that no increase in values are levied for periods of less than one calendar year.

With regard to this way of calculating the taxable base of DLT, it should be noted that, as PÉREZ ROYO points out, "it is clear that the formula examined does not lead to the increase actually obtained in the transfer of urban lands, raising the problem of what will happen in those cases in which there is no appreciation or where this is less than the amount resulting from the application of the formula foreseen in the ARLT" (29).

A tax rate is applied to the taxable base which is established. This consists of a percentage set by the municipal council, within the limits established in article 109.2 of the ARLT, in terms of the municipality's registered population. Municipal councils may set only one tax rate, or one for each five-year period in the value increase.

Finally mention should be made of point 4 of article 109 of the ARLT, introduced by Act 50/1998, of 30 December, which establishes the possibility that municipal councils may regulate in their fiscal ordinances a tax allowance of up to 95 per cent of the tariff for the case of transfers without consideration as a result of the death of certain relations. More-

(29) See IGNACIO PÉREZ ROYO, "El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", in the collective work *Manual del Sistema Tributario Español*, 4^a ed., Civitas, Madrid, 1996, page 292.

over, in agreement with article 140.2 of the ARLT, there is a tax allowance of 50 per cent of the tax due in Ceuta and Melilla.

b).2.5. Tax accrual

As laid down in article 110 of the ARLT, DLT will accrue on the date on which transfer takes place of ownership of the land or the constitution or transfer of the real property right of possession thereover.

Point 2 of this article foresees tax refund in case of nullity, rescission or cancellation of the contract, judicially or administratively declared by a firm resolution.

Point 4 regulates cases of acts or contracts subject to condition, establishing that should the condition be precedent the tax will not be liquidated until the former is fulfilled and should it be subsequent, the tax shall be levied, without prejudice to its future refund should the condition be verified.

b).2.6. Management of the tax

Management of the tax corresponds exclusively to municipal councils. The ARLT, in article 111, contemplates the possibility that the tax may be managed either by the return of the taxpayer, or by self-assessment, the deadlines being identical in both cases. In the case of *inter vivo* acts the period is thirty working days and in the case of *mortis causa* the period is six months, which may be extended to one year at the request of the taxpayer.

The law establishes specific collaboration duties aimed at facilitating collection of the tax, namely the duty of informing the municipal council of the realisation the taxable event. This is the obligation of the transferor in operations without consideration, and the acquirer in cases of return for a consideration. Likewise, this duty to inform is also established for notaries, in relation to operations in which they have intervened except in the case of acts of last will.

b).3. Tax on Sumptuary Expenses: use of private hunting and fishing grounds

Unlike the taxes so far analysed, the basic regulation of the Tax on Sumptuary Expenses (henceforth, TSE) is not contained in the ARLT, but in a norm prior to this. The reason for this is that initially this tax was to disappear and in fact in the report which accompanies the proposed law on the regulation of local treasuries it was said that the entry into force

of the SET would signal "the disappearance of the tax... on sumptuary expenses" (30).

However, due to a series of difficulties arising until the coming into force of the SET, which had to be postponed until 1 January 1992, agricultural, livestock dependent farming, forestry and fishing activities were finally declared as not subject and as a result the Third Transitory Provision of the ARLT was modified through Act 6/1991 of 11 March, its fourth paragraph being drawn up in the following terms: "*As of January 1991 municipal councils may continue to levy the Municipal Tax on Sumptuary Expenses, exclusively in reference to the use of private hunting and fishing grounds. To which end all the provisions, both legal and regulatory for the referred to tax remain in force...*".

Consequently, this tax is currently regulated in articles 372 to 377 of the revised text on local regimes of 18 April 1986, and is optional for those municipal councils who decide to levy it.

b).3.1. Taxable event

The taxable event is the use of private hunting and fishing grounds, whatever the form of use. The definition of private hunting and fishing grounds is laid down in the specific administrative legislation on the matter.

4

b).3.2. Taxpayers

Article 373.d) of the revised text designates the holder of the land or person to whom its use corresponds through any right as the taxpayer. Moreover, the figure of the substitute of the taxpayer is foreseen. This is the owner of the land, who can pass on to the taxpayer the amount of tax paid (31).

(30) See "Memoria que acompaña al Proyecto de ARLT", *op. cit.*, page 1.784.

(31) MANUELA FERNÁNDEZ JUNQUERA points out that "there are significant differences in the determination of the figure of the substitute depending on whether hunting or fishing grounds are in question. Whereas in the former, determination is easy as ownership of the land will normally correspond to an individual in the case of fishing grounds the river is public domain as it is owned by the administration. In this case it is the state administration who will appear as the concessionaire of the reserve and the substitute of the taxpayer". In "El Impuesto sobre Gastos Suntuarios", *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputació de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, 1993, page 948 and 949.

b).3.3. Assessment Value

The taxable base is regulated in article 274.d) and consists of the value of the hunting or fishing use which must be established by the municipal councils in their respective ordinances, in agreement with certain modules which classify rural estates into various groups. Both the groups as well as the assignable value are set by ministerial order.

The tax rate fixed by the municipal councils, which may not exceed 20 per cent, is applied to the taxable base.

b).3.4. Tax accrual

Tax accrual is 31 December each year, in agreement with article 376.c) of the revised text of 1986.

B) MUNICIPAL SERVICE FEES

Municipal Service Fees are optional taxes in accordance with article 58 of the ARLT, according to which municipal council may establish and levy taxes for the rendering of services or activities of municipal competence. Consequently, the corresponding municipal agreement must be adopted as well as the approval of fiscal ordinances.

The fundamental nucleus of the regulation of these service fees, common for all local entities - in other words not only municipalities but also other bodies, such as provinces or supra-municipal entities - is laid down in articles 20 to 27 of the ARLT, modified in the main by Act 25/1998 of 13 July.

a) Taxable event

In agreement with article 20 of the ARLT, in point 1, the taxable event of these service fees is firstly the exclusive or special use of local public domain and secondly, for the rendering of a public service or realisation of an administrative activity of local competence which refers to, affects or benefits the individual taxpayer, provided that any of the following conditions are fulfilled: A) they are of obligatory request or receipt on the part of those administered; and B) that they are not rendered by the private sector, whether or not their reserve be established in favour of the public sector as laid down in current legislation. This

tax is defined, in contrast to public price, as a category of non-tax public income as defined in article 41 of the ARLT (32).

Article 20 of the ARLT, after establishing in point 1 an initial generic definition of the taxable event of the service fee, lays down in point 3 an open enumeration, in other words, by way of an example, cases of the exclusive or special use of local public domain in which service fees may be levied. Point 4 in turn contains a list also by way of an example of cases of the rendering of services or realisation of an administrative activity of local competence which might give rise to the setting of service fees, provided that any of the conditions required in letter B) of article 20.1 are fulfilled. The reason why legislators use the system of the specification of concrete cases in an open list to define the taxable event of the service fees is linked to the wish to reinforce the effectiveness of the legal reserve principle in this matter.

It should be pointed out that service fees may only be levied for services or activities which may be individualised, in other words which affect specific taxpayers. In relation to this point, article 21 of the ARLT establishes that service fees may not be levied for services such as water supplies in public drinking fountains, lighting on public streets, general public safety, civil protection, cleaning of public streets and teaching at compulsory education levels. These are services which affect the community as a whole or are considered as essential and are not easily divisible.

Finally, in accordance with article 22 of the ARLT, it should be mentioned that service fees which are levied for the rendering of services are compatible with the exaction of special contributions for the establishment or extension of the same, reflecting that service fees are current expenses whereas special contributions are investment expenses.

b) Taxpayers

Article 23 of the ARLT designates as taxpayers of service fees individual or juristic persons as well as entities without juristic person who have the use of local public domain for their own private benefit or request or benefit from or are affected by local services or activities.

Point 2 of the mentioned article also foresees the figure of the substitute of the taxpayer, differentiating in terms of the service or activity

(32) In agreement with the mentioned article 41, "local entities may establish public prices for the rendering of services or the realisation of activities of the competence of the local entity, provided that none of the circumstances specified in letter B), of article 20.1 of this law are fulfilled".

which gives rise to payment of the fee. Therefore, when the fee is for services or activities which refer to the occupants of housing or business premises, the substitute is the owner of the building, who may pass the tax due on to the beneficiaries. In the case of fees for the granting or urbanistic licences, the substitutes are the builders and contractors of the works. In the case of fees for the rendering of services of extinction of fires, the substitute is the risk insurance entity or society. Finally, in the case of fees for the exclusive or special use for entrances for vehicles over pavements and for their construction, maintenance, modification or suppression, the owners of real estate and business premises to which these vehicle entrances lead may pass on the tariffs to the respective beneficiaries.

c) Assessment Value

In article 24, the ARLT establishes the general criteria which should be taken into account to determine the amount of these fees. Point 1 begins by referring to the amount of the fees for the special use of local public domain, in which case the amount of the fee will be generally set taking as a reference the value which the utility derived from the use would have on the market if the goods were not public domain. In the case of public tendering, the amount of the fee will be calculated by the economic value of the concession, authorisation or adjudication. Finally, in the case of fees for special uses of ground, underground or municipal airspace, in favour of enterprises exploiting general supply services affecting all or a significant part of the neighbourhood, the amount of the fee will be 1.5 per cent of the gross income from the annual turnover in each municipal district of the corresponding enterprises.

As regards the fees for the rendering of services or the realisation of activities, point 2 of article 24 establishes that the estimated amount may not exceed the real or foreseeable cost of the service or activity in question. In order to calculate the fees, the direct and indirect costs including financial costs will be taken into consideration as will the amortisation of fixed assets, and if necessary any costs to guarantee the maintenance and reasonable development of the service or activity. The Supreme Court, in its sentence of 20 July 1994 (R.A. 5950) drew attention to the fact that the relevant point is the global cost of the service and not each act of the rendering of the same, in such a way that, "the equation to be taken into account is not the granting of a licence and quota of the fees accrued by it, but the maintenance costs of the administrative service entrusted with the concession of licences and the amount of the fees accrued during the fiscal year".

Together with this first general rule, point 4 establishes that for the calculation of the amount of the fees, criteria of the economic capacity of the taxpayers obliged to pay may be taken into account. Without wishing to undermine the praiseworthiness of this prevision, the difficulties involved in its practical application should not be ignored (33).

Point 3 of the mentioned article 24 contemplates the various techniques for the calculation of the tax due which can be arbitrated by the municipal councils in their respective fiscal ordinances. The said tax due may consist of an amount resulting from applying a tariff, a fixed amount established for the purpose or an amount resulting from both procedures.

d) Tax accrual

In accordance with article 26 of the ARLT, the accrual of service fees generally occurs when the exclusive or special use commences or when the rendering of the service or realisation of the activity begins, in which case the previous deposit of the whole amount or part of the fee may be required. Moreover, in the fees for carrying out services or for the processing of official documents which require the previous application of the taxpayer, accrual occurs at the moment when the corresponding application is made. In these cases no action will be taken nor will the official document be processed until the fee is paid.

45

In cases where the fees must be periodic due to their material nature, the taxable period will coincide with the calendar year and accrual will occur 1 January each year.

Point 3 of article 26 clarifies that should the service or activity not be rendered for reasons not attributable to the taxpayer, the refund of the amount deposited will obviously be made, as a result of the lack of justification for the levying the fee.

C) SPECIAL TAXES

Article 59 of the ARLT foresees the possibility that municipal councils may establish and exact special taxes, in agreement with articles 28 to 37 of the ARLT. As with service fees, special taxes are characterised be-

(33) RAFAEL CALVO ORTEGA refers to this and considers that "economic capacity in the fees should principally lead to exemption for those people who lack the means to pay (in other words below a minimum duly updated)". In "Principios tributarios y reforma de la Hacienda Municipal", in the collective work *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, page 44.

cause, as shall be seen, their taxable event takes administrative action as their reference point. In addition, as in the case of the service fees, special taxes are optional taxes, as a result of which they may only be levied by municipal councils who so agree and approve them in their regulating ordinances.

a) Taxable event

The taxable event of special taxes is defined in article 28 of the ARLT as the obtaining by taxpayers of a benefit or increase in the value of their goods as a result of public works or the establishment or extension of local public services by the respective entities. Local services are considered as those which are carried out by local entities within the scope of their powers, except when this is state property, those carried out by said entities as a result of their having been attributed or delegated powers by public entities as well as those whose titularity they have assumed in accordance with the law and finally those carried out by other public entities or the concessionaires with an economic contribution to the local entity.

Therefore, there are two fundamental elements of the taxable event of special taxes. The first is the carrying out of public works or the establishment or extension of a public service. Together with this first point, it is also necessary that as a result of previous administrative acts there is a special benefit for those affected, thus constituting the fundamental basis for the exaction of the special tax, the absence of which determines the impossibility of establishing the tax. This was the interpretation of the Supreme Court, in its sentence of 15 January 1992 among others, where it is pointed out that "in order to adopt an agreement of imposition it is not sufficient for the work to be of general interest, but it must also be of special benefit, sentence 5 of April 1982 declaring that the concept of special benefit would be destroyed if common or general benefit were equivalent to special benefit". Consequently, there is no special benefit if the work carried out or the establishment or improvement of public services equally affects all the members of the municipality.

Article 29.3 of the ARLT lays down that the amount collected from special taxes may only be used to meet the costs of the work for which they were levied. This declaration calls into question the principle of non-designation or single treasury in relation to local entity special taxes.

b) Taxpayer

In agreement with the definition of the taxable event of special taxes, article 30 of the ARLT establishes taxpayers as individual or juristic

persons or entities without juristic person, who benefit from the realisation of work or the establishment or improvement of municipal services which lead to the obligation to contribute. Article 30, in point 2, resolves the question of who are considered especially benefited, which logically depends on the type of work carried out or service established or improved. When said work or services affect real estate, the owners are considered to be specially benefited. In the case of work or services arising out of business activity, the persons or entities who are the owners are considered to be especially benefited. In the case of the establishment or improvement of the fire extinction service, in addition to the owners of the goods affected, special benefit is also obtained by the insurance companies. Finally, in the case of the construction of underground galleries, suppliers who must use them are considered to have especially benefited.

In order to designate the taxpayer, people meeting the previous requirement of receiving special benefit at the moment of tax accrual is taken into account. However, given the possibility of levying payment in advance once the imposition agreement and regulation are passed and before accrual of the especial tax, article 33 of the Act establishes a series of norms for cases in which there is a change of ownership of the real estate affected, admitting the possibility reimbursement of the amount paid in advance.

47

c) Assessment Value

The procedure for the assessment of special taxes starts from the calculation of a global taxable base, which is made up of a maximum of 90 per cent of the cost borne by the local entity for the realisation of the work or establishment or improvement of the services.

The cost borne by the local entity is given by the difference between the total cost of the work or services on the one hand and the subsidies obtained from the state or any other public or private entity on the other.

Article 31 of the ARLT establishes the items that integrate the total cost of the work or services, namely the cost of expert's fees, drawing up of projects and work management and supervision, plans and technical programs, the cost of the work to be carried out or the establishment or improvement of services, the value of the real estate occupied permanently by the work or services, except in the case of public real estate, compensation arising out of compulsory purchase orders or demolition, installations or plantations, as well as compensation to owners of the goods to be demolished or occupied as well as the interest from the capital in-

vested in the work or services when loans need to be taken out to meet any costs not covered by the special taxes.

The total cost of the estimate may only serve as a guide and might not reflect the final cost of the work or services in which case the latter will be used in order to establish the final taxes.

This taxable base calculated globally is to be divided amongst the taxpayers, in order to obtain the corresponding tax due, subject to certain conditions laid down in article 32 of the ARLT. As a general guide for this division, the metres of façade of the buildings, their surface, potential construction volume and their cadastral value for the purposes of RET will be used. Together with this general rule, in the case of fire extinction services the amount collected in the previous year may be used as means of applying the division. In the case of the construction of underground galleries, distribution will be made in relation to the area reserved for each of the suppliers or in proportion to the total section.

The modules for dividing the cost reflected in the previous cases may be applied jointly or separately by the administration, depending on the circumstances of each case, in such a way that the municipal council's faculty of choice should prevail in principle, provided no arbitrariness is apparent, as reflected in the Sentence of the Supreme Court of 30 September 1991 (R.A. 7140), or in that of 7 December 1994 (R.A. 9857).

d) Tax accrual

Special taxes will accrue at the moment when the work has been carried out or the service is in operation, as indicated in article 33, point 1 of the ARLT, establishing in the case of fractionable work, that accrual will occur at the moment of the execution of each of the fractions or phases of the work.

Point 2 of article 33 establishes the possibility that, previous to tax accrual, once the imposition agreement and regulation are approved, the local entity may exact payment of the special taxes in advance in relation to the estimated cost for the following year, without this advance exceeding in any case the amount for another year if the work for which the advance payment has been made has not been carried out. Once the work is finished, the initial payments made will be compensated.

e) Public co-operation: administrative associations of taxpayers

Articles 36 and 37 of the ARLT refer to these administrative associations of taxpayers who under the name "citizen co-operation", end regulation of special taxes.

Article 36 considers two different types of associations. Point 1 of the mentioned article allows the owners or holders affected by the work to constitute, by their own will, an association to promote the realisation of work or the establishment or improvement of services by the local entity. The association must agree to meet the corresponding costs to the said local entity when the latter's financial situation so requires it, in addition to the part corresponding due to the nature of the work of service. This association is constituted previous to the imposition agreement and regulation with the aim of promoting. However, it should be pointed out that this does not bind the corporation in any way as it is the latter who must decide whether the work is to be carried out or whether services are to be established or improved.

As regards the second type of association, foreseen in point 2 of article 36, this may be constituted by the owners or holders affected by the work to form, by their own will, an association to promote the realisation of work or the establishment or improvement of services by the local entity. A period exists for constituting this association which is equivalent to the period which the regulation of the special taxes is on public view. The setting up of this type of association is voluntary as with the previous case but its aim is not to promote work or services, since in this case they have already been proposed by the local entity. In truth, no mention is made of what the aim is of this type of association set up after the imposition agreement and regulation, although it appears that its main aim is fiscal and controlling.

41

For both types of cases article 37 of the ARLT establishes that the agreement to set up should be taken by absolute majority of those affected provided they represent at least two thirds of the quotas to be paid. This norm poses some questions as in the first type of association there are still no quotas to be paid and in the second these quotas are as yet unknown which leads ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA to consider that the operation should be carried out with the "the cost of the work or of the establishment/improvement of the service" (34).

(34) See CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, "Las Contribuciones Especiales", *Palau* 14, num. 7, page 184.

Con **fiscotronic 1998**

significa avere la raccolta dei 48 numeri de

il fisco 1998

con gli indici dal 1980 al 1998 anche in ambiente Windows su un solo compact disc

Un enorme risparmio di spazio!

Gli indici analitici e per materia dal 1980 al 1998 consentono di poter effettuare una veloce ricerca fiscale dei titoli degli argomenti contenuti nelle riviste "il fisco"! Una piccola banca-dati indici fiscali!

Il prezzo del compact disc **fiscotronic 1998**

con la raccolta "il fisco" 1998 più gli indici dal 1980 al 1998 è di L. 250.000, più Iva 20% L. 50.000
Totale L. 300.000. Per gli abbonati al "il fisco" 1999 è ridotto a L. 190.000 (i.i.)

Abbonandosi contestualmente a "il fisco" 1999 (L. 460.000) più il "il fiscotronic" 1998 (L. 300.000) il prezzo è ridotto a L. 620.000 (invece di L. 760.000). L'abbonato che ha già versato la quota "il fisco" 1999 può ordinare il "il fiscotronic" 1998 versando L. 190.000 (invece di L. 300.000)

CEDOLA DI COMMISSIONE

Spett. ETI S.p.A. - Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma

Il sottoscritto P. IVA cod. fisc.

Via Città c.a.p.

ordina:

- ☐ Il CD "fiscotronic" 1998 al prezzo di L. 300.000
- ☐ Il CD "fiscotronic" 1999 al prezzo di L. 190.000 perché abbonato a "il fisco" 1999
- ☐ Abbonamento rivista "il fisco" 1998 più "fiscotronic" 1998 al prezzo di L. 620.000

barrare la formula prescelta e compilare il modulo sottostante per il pagamento

Allega assegno bancario non trasferibile e barrato

n. del

di L.

intestato a

ETI S.p.A. - Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma
(modalità consigliata: raccomandata assicurata)

Ha versato L.
sul c/c postale n. 61844007 intestato a: ETI S.p.A. - Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma e allega fotocopia dell'attestazione postale di versamento. Non effettuando disdetta all'abbonamento a "il fisco" con lettera raccomandata almeno 30 giorni prima della scadenza, l'abbonamento si intende rinnovato automaticamente per altro anno. I supplementi non sono compresi nella quota di abbonamento.

Data Firma

International tax evasion and avoidance

Manuel Pires*

Professor in the Universidade Lusíada
and in the Catholic University (MEE)
(Portugal)

** Edited by the author*

1. Introductory aspects. Preliminary concepts

1.1. Tax is an imperishable reality. It implies a payment and, consequently, the delivery by those on whom it is imposed, resulting in the deprivation of something. This fact, coupled with the internationalisation, the global economy to an extent not hitherto experienced has increased the occurrence of tax evasion and avoidance, a phenomenon that has been in existence far longer, dating at least from time of the ancient Greeks. This has had, among others, the following two consequences:

- the concern of States to eliminate or decrease it;
- the confusion among concepts or denial of the respective difference, difference that constitutes and that should continue to constitute taxpayers' guarantee.

1.2. Although other actions can be taken to express dissatisfaction with regard to taxation (e.g., the revolts and strikes - collective modes of reaction - as well as opting out of the taxation system so-called "fiscal absenteeism"), the following three less extreme responses are more widespread:

- tax evasion;
- tax avoidance;
- tax planning or option or choice economy.

Under these, persons liable to tax can eliminate or reduce taxation by

- non-reporting of the income or hiding it in another way, from the view of the tax authorities (e.g., by destruction or falsification of documents);
- invoking circumstances that decrease the consequence of the application of the tax, resulting in a reduction in the amount of the tax;

- structuring facts or circumstances in a manner that taking advantage of less onerous form or avoiding the creation of situations corresponding to those targeted by the tax legislation, by means of a choice made available or not expressly forbidden by law;

- arranging insolvency or bankruptcy, with consequent frustration of collection of the tax.

If evasion is clear - downright breaking of the law, such as not reporting the income subject to taxation - avoidance is fluid. In it, the taxpayer, using a rule - within the law (covering norm) -, avoids the application of another one that would usually apply (avoided norm) - consequently enjoying a tax advantage. In the avoidance, the taxpayer engages in artificial conduct to produce the economic result that would have been provoked by the non-adopted conduct. The chosen act or acts are intentional -so there is no sham - and they have a similar economic result (other than tax cost) to the more heavily taxed acts that would otherwise have been done.

Thus, avoidance involves the use of a rule, for a purpose contrary to that for which it was written, instead of another one that would usually regulate the act. The transaction is entered into, with the intention of reducing or eliminating tax that would otherwise be due. A similar, if not identical, behaviour in the United Kingdom has been referred "as action taken to reduce or defer tax liabilities in ways that Parliament plainly did not intend or could not possibly have intended had the matter been put to it". A legal rule is used, therefore, abnormally, with the purpose of saving tax. This may be regarded, therefore, as abnormal, even if skilful, behaviour.

However, evasion does not imply the mere use of one transaction in place of another for the purpose of not incurring tax or to incur less tax. To constitute avoidance, such a substitution of transactions would have to involve the aberrant use of juridical form, in an artificiality manner relative to the act in question.

In the case of avoidance and tax planning, but not evasion, they take place before the tax liability is triggered, seeking to model it. However, in the case of tax planning, the taxpayer uses what the law permits, he exploits gaps in it or favourable rules to obtain reduced taxation or complete non-taxation. But this is always done without breaking any rules, offending the ways legally ruled. There is not, therefore, indirect breach of the rules. The rules are used so as to observe the form to achieve and end in substance intended by the legal draftsman.

In practice, it is extremely difficult to draft the law to render it immune to avoidance that frequently occurs and to distinguish many times avoidance from planning.

Lastly, the terminology is not uniform. Thus (at least, in the non Anglo-Saxon countries) the term tax avoidance is used in sense of tax fraud (tax evasion) and its scope is not equally uniform, embracing some times tax collection, other times not.

2. Scope

2.1. The phenomena of tax evasion, avoidance and planning occur not only in the national tax system but also internationally. This introduces additional changeable aspects and makes it more difficult to combat them. The diversity of the tax systems, technological advances, developments in communications, new financial instruments, the marginal economy, the disappearance of borders, the study and the application of tax minimisation techniques etc., give increased importance to the phenomena under examination.

As we have written before, the key distinction is whether the taxpayer is exercising right conferred by law. The only limit is the violation of the rules. Up to that point the taxpayer can choose the way even if it results in non-payment or a smaller payment of tax (e.g. choosing a particular form of investment).

As mentioned above, we are not here considering a sham, but rather an act that results in the application of taxing rules of a certain order that results in a more favourable or even non-existent taxation, removing another order (delocalization).

Civic conscience should not oblige the taxpayer to pay more tax when the law allows a smaller liability. The taxpayer cannot be responsible for an inept or absent-minded legislator. The arrangement of the affairs of a taxpayer so as to result in a smaller or non-existent tax liability cannot be regarded as illegal if it does not break the law. That law in its turn, cannot be interpreted so as to regard as illegal or illegitimate acts that are within the well understood juridical rules. Of the available legal ways, the taxpayer is free to opt for the one that implies the lowest tax liability.

There may be difficulty in legal interpretation, but the principle always applies that it would be "absurd for the taxpayer, faced with several legal (therefore, lawful) ways, to arrive to the same result, to choose exactly that which results in the payment of higher tax".

The behaviour of the State has to consider the respect for private autonomy, the need for gaps in the tax legislation not to be filled in by the tax administration or the courts, the difficulties raised by the theory of "fraus legis" and the uncertainty generated by the interpretation in ac-

cordance with economic considerations, independently of the strictly juridical ones. Well one can say "qui iure suo utitur, nemini rfacit injuriam".

In any case, as well as the obligation on the taxpayer to act within the law, the State should interpret it in accordance with the principles, and ought not, as mentioned above, use analogies and more, to make illegal something previously lawful with retroactive effect (prohibition of retroactivity). The State should not behave like a Leviathan ...

2.2. In the area of international tax avoidance we are not facing a negative conflict, because in tax law true conflicts of laws do not exist. As I have already written elsewhere: "In the perspective of the tax forum, several laws, national and foreign, do not exist potentially applicable to the same situation, not existing, therefore, an option among them. In each juridical order the spatial scope of the respective laws is determined and, in the case of overlapping of the territorial scope, with the same situation foreseen by rules of different juridical orders, each one of the orders applies its own laws and not the foreign ones. Contrary to what happens in private international law, in that a choice of law (even of foreign law) is available (Rechtsanwendungsrecht), tax law just determines the scope of territorial application of the law of the own State, defining it in an unilateral way (Rechtsbegrenzungsrecht).

Accordingly, the functioning of the respective rules is different. In the field of the rules of private international law, there are unilateralist theories (outward unilateralism - unilateralismo extroverso - the rule is limited to incorporate substantial rules, rules that complete the substantial law of the forum in the respective State; inward unilateralism - unilateralismo introverso - the rule is limited to define the application of the internal substantial law) and bilateralist ones (the rule can designate any law, national or foreign), with propensity for the second orientation - the bilateralist. This is not so in the field of tax law, because, if the law of the forum State doesn't regard itself as applicable, it won't apply any law, resulting in non-taxation. If a foreign law recognises itself as competent to tax, it doesn't mean that that law is applied in the forum State. In tax law, there is not the idea - unlike private law - of regard for juridical situations constituted under other juridical system. This uniformity is not applied to taxation, that is, no attempt is made to govern a situation by a national or foreign law, if that situation is not expressly addressed in national law".

2.3. On the question of the types of tax that can be the object of the taxpayer's behaviour, there is no limit - they can be taxes on income, cap-

ital and expenditure, although the area of income taxes, the main activity is probably in relation to taxes on business income, including that of the self-employed, and on income from capital. This reflects the fact that certain types of income are more fluid and do not involve those paying it in many of the auxiliary duties (such as withholding tax) that may apply to other types of taxable income.

2.4. In the *geographical perspective*, evasion or avoidance flow from high-tax areas to those with lower taxation, often in spite of anti-avoidance laws in high-tax States. There may also be the so called intermediate zones that connect the first two zones.

The identification of the relevant zones in the process of evasion or of avoidance, for purposes of combating them in legislation can be done:

- systematically, by defining the characteristics of the relevant jurisdictions;
- specifically, by listing the relevant jurisdictions.

Portugal adopted the first way, e.g., by inserting Articles 57-A and 57-B of the Corporate Tax Code, and the second in Decree-Law No. 88/97, of April 2, with the list that originally appeared in Governmental Regulation No. 377-B/94, of June 15, rectified on June 30, 1994.

5:

3. Causes

The causes of evasion or avoidance are several:

- economic, in particular the level of taxation on business, and, very important, the liberalisation of the circulation of the factors of production, reinforced by the diversity of interest rates and inflation rates, together with the existence of jurisdictions offering reduced or nil taxation, frequently aggravated by inappropriate economic policy;
- political (e.g., the degree of respect for the principles embodied in the rules and the risk of violation of the principle of the private property);
- technical (e.g., the complexity of situations and the divergence among their regulation as well as the existence of conventions on double taxation);
- psychological (e.g., the attitude of the non-avoider towards the avoider);
- social (to conceal, among other, income from illegal or anti-social activities - drug dealing, prostitution, not forgetting ethical and cultural factors, etc.).

Although some of these causes may have more influence on national rather than international avoidance and evasion, others, such as the complexity and the interaction of tax systems as well as gaps or overlaps, are important elements in the transnational field. So also are the existence of tax havens or low tax jurisdictions and tax treaties as well as the psychological cause - the feeling of the non-avoiders towards avoiders - mentioned above, and the international nature of organised criminal activity such as drug dealing. These make tax evasion or avoidance very understandable (but obviously, not acceptable).

These causes or some of them increase exponentially with the globalisation or reterritorialisation of the economy, the mobility of the factors - with the increase in cross-border transactions -, the innovations in the field of communications, the internationalisation of companies, the improvement of the avoidance or evasion techniques and the increase in the level of taxation.

With all these causes, it can well be said that the maxim "sublata causa tollitur effectum" will never be applied.

4. Consequences

The consequences of the phenomena under review are several:

- on national revenue, usually negative;
- on tax systems, affecting and damaging international morale and the horizontal or vertical fairness in the distribution of revenue and incomes, creating distortions with consequences on competition;
- on the intended neutrality of taxation, influencing it unfavourably, adversely affecting its efficiency.

But - it insisted - these consequences cannot justify or explain the reaction of the State, especially where it confuses tax evasion with avoidance and tax planning.

5. History

The history of the battle against tax fraud and avoidance starts in 1843 with the French-Belgian agreement and in 1845 with the Belgian-Luxembourg and the Belgian-Dutch agreement.

In the after First World War, involving dismemberment of the political units, newly independent States established close relationships,

among them Czechoslovakia and Germany as evidenced in the tax treaty entered into between them in 1921.

The League of Nations, in its turn and after the International Financial Conference of Brussels (1920) and the International Economic Conference of Genoa (1922), developed Model Conventions for assistance in the assessment as well as the collection of taxes: Geneva (1928), Mexico (1943) and London (1946).

After the conclusion of bilateral conventions for mutual assistance in the area of taxation among the Nordic countries - the first of which was between Finland and Sweden in 1947 -, a multilateral convention was signed on November 9, 1972 among those countries (Denmark, Finland, Iceland, Norway and Sweden), and amended on July 21, 1976, June 11, 1981 and February 18, 1987.

The United States, Canada, France and United Kingdom concluded an administrative agreement allowing the simultaneous examination of the tax affairs of multinational companies.

Concerning the EEC (now the EU), the Council voted in 1970, a resolution on the phenomenon, approved a directive - 77/799, CEE - in the field of the exchange of information relating to direct taxes (December 19, 1977). This was extended to indirect taxation (Directive No. 79/1070, of December 6, 1979, and Directive No. 92/12, of February 25, 1992, respectively for Value Added Tax - VAT - and excise duties). This directive was transposed in Portugal by Decree Law No. 127/1990, of April 17, modified by Decree Law No. 52/1993, of February 26 (Article 25), by the Law No. 39-B/1994, of December 27 (article 44) and still by Decree Law No. 235/1996, of December 7 (only article). Still the Directive No. 79/1071/CEE, of December 6, 1979, and Directive No. 92/108, of December 14, 1992, modifying Directive No. 76/308, of 15 of March, 1976, respectively for VAT and for excise taxes, introduced the assistance in the collection in the field of those taxes. Decree Law No. 504-N/85, of December 30, and 69/94, of 3 of March transposed those directives in Portugal. In this connection, Regulation No. 218/1992, of December 27, 1992, regarding administrative co-operation in the area of VAT should be mentioned.

The Committee of Fiscal Affairs of OECD included a provision governing the exchange of information in the 1963 Draft Double Taxation Convention on income and capital for the avoidance of the double taxation as regards these taxes and also in the Draft with the same purpose for inheritance and gift tax (1966). The same provisions were carried forward in the Model Tax Convention on income and capital (1977, 1992, 1995 and 1997) and on inheritance and gift tax (1982). Following a recommendation of the Council of the OECD dated September 21, 1977, a

Model Convention was developed for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims (1979) and a standard form for the automatic exchange of information (1981) as well as, in 1992, a Model Agreement for simultaneous cross-border tax audits. Always without exhaustive purpose, a magnetic format for the exchange of tax information exists (1992) and directives are to be developed to make more effective the bilateral exchange of information. In 1994, a document on the current practices of States was published.

The UN also published, in 1980, a Model Double Taxation Convention for use between developed and developing countries for the elimination of the double taxation. This included a provision on mutual assistance and the same Organisation developed guidelines for combating evasion and avoidance (1984). In the Andean Model (1971) these issues are also contemplated. The council of Europe, following the work of OECD, developed, in 1988, a multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (Joint Council of Europe/OECD), covering the exchange of information - including, for that urpose, the simultaneous conduct of tax audits in multiple jurisdictions -, as well as collectio and notification of documents that came into effect on 1 April 1995.

Studies in this area continue, particular by the UN, OECD and EU.

6. Amounts involved

Estimating the amounts involved in evasion and avoidance is not easy. This is due to the difficulty already mentioned, of defining it due to its hidden character and the social effect of the phenomena. Even indirectly, it is not easy to arrive at the amount involved. Also, as it awas already mentioned tax systems often (or always?) take the phenomena into account, building in the corresponding compensation.

Without seeking to overstate this aspect of the problem - qualification of evasion and avoidance -, methods to perform that evaluation can be presented following strictly the doctrine:

- the consideration of balance of payments data, distinguishing between wide measures and restricted measures. "In the first case, the residents' capital exports are measured as the difference between sources and uses of foreign currency". The restricted measures of capital flights refer only to the short term capital exports in the private non banking sector plus the "errors and omissions" recorded in balance of payments estimates;

- recourse to the variation of the residents' deposits in foreign banks;

- identification of "capital flight" as the part of the "stocks" of the external responsibilities of a country that does not generate income of registered investment in the balance of payments, because the income, in the case of flight, is not declared wholly or partly.

7. The agents

The agents of evasion and avoidance can be individuals or legal entities, with legal entities capable of being used by individuals. These entities include partnerships or companies limited by shares or quotas or legal persons established by public law. Included in the companies category are the multinationals. These, due to the diversity of their structures and the extent of their multi-jurisdictional reach, have important possibilities for minimizing their taxation, in particular through so-called transfer pricing.

8. Instruments

The instruments available for avoidance and evasion are several, although share the common purpose of not paying tax or of paying less tax.

It can be practised wholly under internal law - of one of the states or of the involved states (double dipping, in the case of states of the residence and of the source) - or under bilateral agreements (treaty shopping or rule shopping). Further variety is provided depending on whether the users are residents or non residents or whether direct investment or portfolio investment is involved.

Examples of evasion include:

- the non declaration - total or partial - of income, goods or acts, in particular in the State of residence of the beneficiary, given the difficulties for that State to know what happens beyond its borders;

- the declaration of amounts that decrease the base of taxation, but that in fact do not exist or do not exist in the reported amount. This would include business expenses claimed as well as amounts not related to the production of income (e.g., expenses with health), all for the purpose of reducing reported income or tax payable.

In the area avoidance, segregation of the head office and the effective management may be involved, or income may be re-classified (e.g., dividend paid by the investee becomes interest expense of the investor, deductible for tax purposes). The existence of a permanent establishment may be avoided by doing business in a country through an independent

agent who works exclusively or almost exclusively for a non resident entity. A percentage shareholding may be acquired solely to benefit from a more favourable shareholding may be acquired solely to benefit from a more favourable treatment of dividends - e.g. reduction or elimination of withholding taxes - being alienated after the benefit has been enjoyed. Companies may be created to own properties, and the disposal of the respective shares may avoid taxation that would apply to a direct sale of the property. Companies may be set up to render services, with different taxation from that which would apply if the service was rendered directly by their shareholders. Income may be set up to render services, with different taxation from that which would apply if the service was rendered directly by their shareholders. Income may be made to fall out of the tax calculation, by use of periods of activity in such a way that none of the periods is liable to taxation. The form of financing may be structured to maximise interest expense payable to a related party (thin capitalisation). Profits of an entity may be transferred to another (the so-called "transfer pricing"). Hybrid financial instruments may be used, with income may avoid being characterised as interest and so in some cases, not be taxed in the country of source, etc., etc. .

All these avoidance practices result in non taxation or transfer of revenue to another jurisdiction that offers more favourable tax treatment (the search of the "tax shelters").

When we mention the instruments, we should also have regard to the widespread uses of tax havens, the base companies, conduit companies, the holding companies and the headquarter companies.

But other forms are coming to be adopted - also here without exhaustive purpose - such as the so-called free trade zones and other zones with special regimes, where the relationship between parent companies and subsidiaries and captive insurance companies can be played out for maximum tax advantage.

The only limit is the imagination, so much so that many countries that also fight against smaller taxation of another countries themselves adopt favourable tax regimes. This means that the phenomenon does not exist only in certain territorial zones, but also in "niches" created within States that are otherwise above suspicion, in particular because of their hostility to favourable tax regimes of other States

9. Modes of reaction

States react against evasion and avoidance but the reactions do not often have the intended effect sometimes because anti-avoidance mea-

asures have to be sensitive to the possibility of discouraging economic agents and provoking the use of previously ignored ways, because the well-known situations are controlled more easily. These reactions can be incorporated in domestic law or in international agreements.

9.1. Thus, in the first case - in the internal ambit - fictions assume importance. A receipt that is not income may be considered as income for purposes of taxation, liability to tax on worldwide income (*unbeschränkte Haftung*) is enlarged as a consequence of the fictitious continuity of residence, whereby income produced in the state to which the taxpayers have moved or in third countries is taxable in the state of previous residence.

Efforts to eliminate the non taxation of undistributed profits of companies resident in States of no or low taxation, involve deeming them to be distributed (the regime of Controlled Foreign Companies, CFC's).

Using the principle of substance over form, states, accepting simultaneously as criteria of definition of the residence the place of incorporation and the location of effective management, they consider second one as decisive in resolving conflict among the two tests.

The increase of the costs can still be attempted by taxpayers. In response, if the indebtedness exceeds an acceptable limit and with other requirements, the interest are not deductible (a typical response to the practice of thin capitalisation) or, the burden of proof with regard to expenses is reversed.

61

Last - but not least - is the use of transfer prices between associated companies. The response involves interposing a different price, the independent price, the price of full competition (at arm's length). Following the international studies, the methods traditionally used for the correction of the prices - traditional transaction methods - are set in the transactions (comparable uncontrolled price method - comparison of the sale price in the free market in comparable circumstances; resale price method - reduction of the resale price by the resale price margin; cost plus method - increased the cost in a controlled transaction with an appropriate cost plus mark-up), but they are also considered the so called transactional profit methods (profit split method - splitting of the combined profits of associated enterprises to reach a result as among independent enterprises; transactional net margin method - taking into consideration the net profit margin from a controlled transaction) and method not integrated in any of the provisions, a non arm's length approach, i.e., global formulary apportionment method.

Beyond the aspects that have been mentioned, involving the enactment of specific provisions, that is, seeking certain procedures, it is en-

visaging general principles, to general clauses that one can call anti-abuse - susceptible of creating difficulties -, giving to the law the power to "re-construct" the transaction, making the substance prevail over the form - already mentioned -, prohibiting the abuse of law, welcoming the principle of the "alter ego", etc.

9.2. In the case of agreements, the exclusion of same entities from their scope, particularly of those that benefit of a favourable tax regime, the test of the good faith and the transparency (look-through or piercing the veil), the requirement that the owner of the income is its beneficial owner or that the income not taxed in one State is taxed in another ("subject to tax" test) are some of the ways to restore the appropriate situation. International co-operation through the exchange of information, agreed examination action or even the presence of the foreign tax officials in tax examinations abroad are also used.

The exchange of information can be in three forms: by request (concerning a particular case), automatic (with regard to certain previously established categories, among the Member or contracting States) or spontaneous (when the information is acquired through investigation of the taxpayer's situation or other and that is thought to be of interest of another State to which it is transmitted).

Portugal is bound - beyond what is established in Agreements - by the EU Directive of 1977, already referred to, including the forms of exchange of suitable information, in the same way that the possibility exists - with authorization of the State where takes place the examination - of participation, in the investigation, of officials of another Member State.

It is necessary to bear in mind that, as mentioned by Griziotti, already in 1926, reasons of political or administrative nature exist that raise difficulties in respect to the compliance of the provisions concerning the assistance. The different tax systems and administrative structures, their deficiencies, the lack of political trust, some influences, the negligence, the reluctance with regard to the assistance and the concern with not encouraging the flight of capital and migration of individuals to third countries that don't collaborate, are, among other, aspects to consider.

In other way, the state that supplies information may be harmed by the taxpayers' attitude. On the other hand, the exchange of information should satisfy "de jure" and "de facto" the states involved. If not so, one of states will be favoured relating to the other or the other ones.

9.3. They exist, even so, structural measures that should be established and that, although they cannot totally reach what is intended and or need time to produce effects, they can contribute to the decrease of

the phenomenon: it is the conjugation of the largest justice and rationality of the tax systems or, in a wider formula, the satisfaction by these of the requirements for them required many times, and, as well as of the education of the future taxpayers and - it is not the less important - the education of the legislators concerning the rights and guarantees of the taxpayers. By some way or other it is curious the new attitude of some authorities recognising not to be possible to extend antiavoidance measures.

10. Conclusion

What remains to be done from a merely technical point of view, but always with the idea that technical measures cannot be unaccompanied by measures dictated by other requirements?

The state, as mentioned above, cannot become Leviathan. Taxpayers' rights and guarantees have to constitute a limit to the action of the State. It cannot restrict the freedom of the taxpayers when there are no prohibitive rules, and, it cannot introduce laws that would unreasonably restrain its citizens' freedom. The same should be said of the invocation and application of principles that due to their generic nature, might constitute violation of that state's constitutional or other fundamental guarantees of legality, the taxation only in cases foreseen by law (*tipicidade*), security and proportionality. Something more and now in the level among the States, their sovereignties are something that should be respected, not being able to a State because it wants to keep its revenue and, although with invocation of tax competition, to deny the effect of measures taking by the other, in particular when these measures find full justification looking at the corresponding development stage. Finally the maxim "*pacta sunt servanda*" should not be forgotten. This maxim should continue to be accepted in the world that is denominated civilised. It implies that states shall refrain from behaviour that violates agreements that are Parts, although by means of more skilled artifices... .

In edicola a lire 20.000
pagg. 496
solo per pochi giorni

Massimiliano Di Pace

Studi di Settore

**Cosa cambia
nelle dichiarazioni dei redditi
di imprese e lavoratori autonomi**

Cap. I Aspetti essenziali - 12

Cap. II Aspetti metodologici - 40

Cap. III Modalità di applicazione - 54

Cap. IV Fonti normative - 70

Cap. V Contenuti - 90

Cap. VI Analisi territoriale - 280



**il fisco
1999**

o con richiesta all'editore

Pagamento anticipato a:

ETI S.p.A.

Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma

versando l'importo sul c/c postale n. 61844007 o con assegno bancario, N.T.
(inviando fax dell'attestazione di avvenuto pagamento per una più veloce spedizione)

Prevention of use and abuse of tax havens: exchange of information.

Dr Fco. Alfredo García Prats.
Professor of Tax Law.
Universidad de València
(Spain).

** Edited by the author*

SUMMARY.

I. Introduction.

A. Reasons for reconsidering the debate.

II. Identification of Tax Havens.

A. Impossibility to establish a general valid definition.

B. Elements identifying a 'tax haven'.

a) Low or nul level of taxation

b) Special protection against external tax authorities.

c) Physical characteristics of the State considered to be a tax haven.

d) Complementary elements.

C. Use and abuse of tax havens.

III. Types of tax havens.

A. According to the use and tax avoided.

a) Escape from tax at residence State.

b) Escape from tax at source State.

c) Balance between both tax savings.

IV. Anti tax haven measures.

A. Consideration of fiscal competence.

B. Classification according to the legal source.

a) Unilateral measures.

i) Legislative measures.

ii) Judicial measures.

iii) Administrative measures.

b) Conventional measures.

i) Types of conventional measures.

ii) Necessaty of fiscal coherence of the system.

C. Classification according to the nature of the provision.

a) Application of international criteria of allocation of income.

- b) Restitutive measures.
- c) Disincentive or persuasive measures.
- d) Repressive measures.
- e) Complementary measures.

V. Complementary measures. The exchange of information.

A. Obstacles to effective action of exchange of information mechanisms in order to reduce tax evasion and avoidance through tax havens.

B. Suggestions for improvement.

- a) Signature of Exchange of Information Agreements with tax haven countries.
- b) Reconstruction of tax haven transactions through the operation of existing exchange of information clauses.
 - i) Application of information exchange clauses to triangular cases.
- c) Improvement of the interpretation and application of article 26 of the UN and OECD MCs.
 - i) Limits to application of article 26. Refusal to request of information. General Considerations.
 - ii) Specific reasons of refusal.
 - * Trade and business secrets.
 - * Public policy allegations to the refusal to provide the information requested.
 - * Lack of reciprocity.
- d) Development and improvement of assistance techniques.
 - i) Simultaneous examination practices.
 - ii) Automatic and mandatory on request exchange of information.
 - iii) Practical improvements.

I. INTRODUCTION

1.- For many years, tax evasion and avoidance has become an issue of great concern for international tax specialists, accompanying the deliberations of the -until then- priority subject of international double taxation. Tax authorities of different States are paying increasing attention to the subject, examining its causes and possible cut offs. In this discussion, *tax havens* play a central role in the proliferation of tax avoidance and planning schemes to escape from tax in high-tax countries.

2.- In a more integrated worldwide economy, the definition of a common approach to deal with tax havens and its use, and the attention to the elimination of loopholes between different States, gain influence. At the end, unacceptable tax planning is derived most of the time from the impossibility to close the loopholes between different tax rules. States have, therefore, a common public interest defined by the reduction of tax revenues in reaching a consensus on the general patterns of a tax haven and the reaction against its abuse.

3.- In that respect, recent developments recommend to raise the debate on a transnational basis, ascertaining the problem and identifying common and general measures on a multinational basis, overcoming a separate differing unilateral perspective taken by each State. For that reason, the UN Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters should deliberate the problems involved in this issue in order to define its particular position in that subject. A declaration of the UN Group in that respect could be of extreme importance, as an international organization including in its core member States considered to act as a tax haven by other counterparties.

6

A. Reasons for reconsidering the debate.

4.- The globalisation of the economy, intensive in certain markets (1) increases the internationalisation of economic transactions originating, at the same time, the following consequences:

(1) See in that respect OECD *The Taxation of Global Trading of Financial Instruments: a Discussion Draft* Paris. 1997. OCDE/GD(97)29.

a) With the help of the development of communications, intensifies the international movement of capital, allowing its best localization around the planet.

b) Changes business strategies of multinational groups.

c) Increases the proportion of taxpayers with foreign source income and capital invested abroad.

5.- Those factors intensify, in a parallel way, the use of tax havens as a way to escape from tax (in high-tax countries), and the sophistication of tax planning schemes, interfering with the control to be made by the tax administration.

6.- The globalisation of the economy, specially of capital markets, and, on the other hand, the progressive elimination of restrictions to international investment, influence the design of tax systems made by the tax authorities. The need to attract international investment is promoting specific tax legislation and procedures mainly consisting on a reduction of effective tax burdens for those foreign business being located in one's country. The generalisation of this process generates a phenomena of *fiscal competence* between States, which is given more attention by supranational institutions due to its worrying booming in the last few years (2).

7.- This process can be seen as a special measure against the use of tax havens by States not traditionally considered as such. But the process involves the use of similar tools than a tax haven does. Thus, there is a reduction of tax burdens in order to incentive international investment to the detriment of the public interest in collecting taxes for the benefit of the collectivity and of the own resident companies, which endanger the cohesion of internal fiscal systems, regarding the fair distribution of public expenses among taxpayers.

8.- Therefore, the process of fiscal competence among States puts them in front of a dialectic and, to a certain extent, contradictory situation.

(2) See in that respect EC Economic and Social Committee: "Dictamen sobre fiscalidad directa e indirecta" (96/C82/11), published in the Official Journal C82 of 19 March 1996. Also "La fiscalidad en la Unión Europea. Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios" COM (96) 546 final of 22 October 1996.

9.- On the one hand, States try to implement measures creating a better environment for the allocation of international investments or for the allocation of better conduit of those investments. There is a blooming development of special tax regimes that give special industries, business and economic sectors similar treatment to that received in pure and classical tax havens. These regimes are especially directed to certain international companies, devoted to -specific- international operations.

10.- On the other hand, States implement other series of measures to avoid erosion of 'its' tax base, in order to prevent the use -or abuse- of tax havens by its 'true' resident taxpayers.

11.- Therefore, the increase of specialisation of special tax regimes to fight tax havens produces disturbing effects from a double perspective: from a domestic perspective, breaking the distribution of the tax burden; from an international perspective, distorting the normal flow and allocation of capital.

II. IDENTIFICATION OF TAX HAVENS.

6

A. Impossibility to establish a general valid definition.

12.- Different reasons prevent from establishing at present a general and valid definition or even just a characterization of what is considered to be a tax haven.

13.- First, there are different approaches to the determination of what is considered to be a tax haven for domestic tax purposes. Since its first reception in German Legislation, many countries have included in its domestic law some reference to the tax havens and the consequences derived from the realisation of certain transactions through them. Most of them opt for the inclusion of a list of countries -although with a multiplicity of consequences-, others for a discretionary decision of tax authorities depending on some general clues, others for a list of countries not constituting a tax haven, and others combining both types of lists. Finally, the major part of countries does not yet include any express reference to tax havens. Moreover the lists are not identical.

14.- On the other hand, the divergences are not just shown in the concretion of what should be considered a tax haven and the condemned us-

es of it. Most decisive seems to be the differing effects attributed to that list in every domestic tax legislation

15.- Finally, it should not be forgotten the influence of specialisation of tax havens, giving different solutions to every particular need to avoid taxes in other countries. The accommodation to the special avoidance needs of taxpayers gives preference to a particular approach taking into account the elements that contribute to tax evasion in every case.

16.- At the end, the lack of general criteria and common approach in defining a tax haven in different countries constitutes -paradoxically- another factor to develop new opportunities of tax planning and tax avoidance.

17.- Although it is not possible to give a common definition, it is considered to be possible to establish some general trends presumed in every country taking into account the various definitions and references to tax havens.

B. Elements identifying a 'tax haven'.

a) Low or nul level of taxation.

18.- A pure tax haven is defined by the non-application of any tax, although most of them refer the characteristic to certain categories of income or types of business. It is not necessary, therefore, to find a general exemption from tax to all taxpayers.

19.- The concretion of the alternative criterion is more complicated; the low level of taxation has to be determined by comparison with the level of taxation applied to the business/categories of income in the examining State. The relevant element is the final effect of the tax law applied in the tax haven, which means that it is irrelevant the legal methods to achieve that result: being irrelevant the rule applied -domestic law or the treaty network- or even the achievement of the result as a consequence of the tax administration procedure or the negotiation with the tax authorities.

20.- Therefore, the concretion of this element depends on the point of view of every particular State and its consideration of what constitutes a fair tax burden or rate. Consequently, an attempt to define what con-

stitutes a tax haven on an international basis would presume, necessarily and indirectly, an international response to what constitutes a fair tax.

21.- On the other hand, the examination of the existing rules demonstrates that special attention is paid to the tax treatment of income derived from international operations. So, what is (mainly) at issue is the accomplishment of the principle of worldwide-income taxation according to the standards of the examining State. In other words, the use of tax havens may affect the accomplishment of the principles sustaining the tax system of the examining State - the worldwide-income principle as a manifestation of the ability to pay principle and as a consequence of the export neutrality principle-, favouring tax avoidance schemes of some taxpayers.

b) Special protection against external tax authorities.

22.- The special protection of taxpayers and economic transactions carried on through against external authorities is achieved by different means; i.e. bank or commercial secrecy established by domestic laws, refusal to breach the protection under an international agreement... This shell protects the taxpayer from being taxed accordingly to the standard of the demanding State. Nevertheless, this trend may be risky for the same taxpayer, as the discovery of transactions with countries with a strong secrecy to external authorities may be (immediately) suspicious of not just a simple tax evasion but even of other illegal or criminal activities. For that reason, many countries intend to distinguish both kinds of protection, opening their information systems and mechanisms to help the prosecution of punishable activities.

c) Physical characteristics of the State considered to be a tax haven.

23.- Traditionally, only small countries have been considered to be able to act as a tax haven. Its small size and population allowed them to use the tax power as an important element of economic policy for attracting international investments and income. These small countries do not need to rise high sums of taxes to engage the public services and the bureaucratic management of the State. Furthermore, the theoretical loss of sums via taxes is compensated by the benefits derived from the economic activity attracted by the fiscal benefits offered.

24.- Nevertheless, this characteristic should be reconsidered as a consequence of the increase of fiscal competence among States. In that respect, even long-size countries approve special low-tax regimes for special investments in smaller territories or specific economic sectors that give rise to a similar result than that of traditional tax havens.

d) Complementary elements.

25.- Among these complementary elements it could be cited the lack of currency controls on foreign investment, good and modern communication facilities, skillful workforce, low labour costs, good network of tax treaties in certain conditions, weather conditions for people's retirement. These trends could be considered as complementary elements that help to ascertain the existence of a tax haven, as they facilitate the evasion of taxes in another country. Consequently, those factors constitute evidence facts that, being complementary, are unnecessary to qualify a country as a tax haven. These elements will depend on the type of tax to be evaded or avoided.

C. Use and abuse of tax havens.

26.- The discussion of this point should be taken into account in order to precise the right attitude of tax authorities that should be pursued. In other words, this is an important distinction referring to the measures to be applied although not many legislations consider it when specific antiavoidance measures are applied.

27.- The distinction is a difficult one, but should be precised in order to avoid prosecution of part of the legal and allowed international activities. In principle, legal tax plannings just benefit from inconsistencies, incoherences and loopholes derived from the interaction of different legislation and rules applicable -domestic legislation of different States and DTT signed between them-.

28.- Nevertheless, certain 'legal' operations may be considered as evasive by tax legislation. That appreciation presupposes that tax evasion is a broader concept than violation or offence of tax laws. On the other hand, it is broader concept, and consequently different, than the use of

tax havens to hide income from criminal or illegal activities or for money-laundering. For those activities and uses special reinforced legal measures should be applied, although the general anti-tax haven measures should also be available.

29.- In short, reaction against tax havens includes some use or tax planning that is considered *a priori* legal, but becomes an 'abuse' due to certain conditions observed by the State which tax law is avoided.

30.- Those abuses of tax law are difficult to define. Nevertheless, it is possible to indicate some clues revealing the existence of a tax law abused.

31.- First, the goal of the transaction or activity may be hardly considered to have an economic or commercial true purpose, being an artificial activity made only or mainly for the purpose of generating a tax saving to the entities involved. Second, the confidentiality of the operation is able to leave some suspicion to the tax authorities in order to discover the true operation involved.

32.- However, not any tax saving derived from an international operation should give rise to an automatic consideration as a condemnable use of a tax haven facility or transaction. As it is pointed out, the question consists on deciding when the law - or of its purpose and not just of its wording- is violated. At the end, the existence of an abuse of tax law -which on the other hand may be composed by an abuse to different tax laws of different States- depends on what a tax authority considers to be an unacceptable minimisation of the tax burden.

33.- The difficulties arise, then, in defining what is considered *acceptable* or *inacceptable* minimisation of the tax burden, and give to that term a legal concretion. This concretion has to be made by each State and depends on multiple factors, even on the attitude or sensibility of public authorities (3). In our opinion the abuse should be described and concreted by the *contravention of legal or constitutional principles* defining and fundamenting the tax system of the State and the criteria used for the distribution of public expenses among taxpayers.

(3) OECD "L'évasion et la fraude fiscales internationales" *Questions de Fiscalité Internationale* num 1. Paris. 198 p 17.

III. TYPES OF TAX HAVENS.

34.- Tax havens as a means to escape from tax in high-tax countries arise in multiple and differing situations where the tax is to be evaded. In that sense, it has to be considered that there are as many types of tax havens as situations where taxes may be avoided. The progressive increase of international transactions has originated a deeper specialization of legislation in such tax havens in order to offer the benefit to the taxpayer and the tax planning advisers -fiscal engineering-, accomodating that legislation to the needs of tax avoiders. Nevertheless, there are some particular business and industries where the use of tax havens is more attractive, due to the level of internationalization of such activities: i.e. offshore banking, reinsurance, maritime transport, control of companies, international investment, management companies, export activities.

A. According to the use and tax avoided.

35.- In principle, tax havens could be classified according to the uses of a tax haven (types of operations, business created, or activities planned) and according to the tax that is intended to be avoided.

36.- In this respect, taking into account the use or effects that operating through a tax haven, those may be classified in the following groups:

a) Escape from tax at residence State.

37.- This group includes all plannings devoted to avoid the inconveniences of the application of the worldwide-income principle applied in some countries. In that respect, various schemes producing the same result can be considered:

- delocalization of international activities, basing them on a company or entity established in a 'tax haven': holding companies, investment companies, export companies
- generation of expenses deductible in high-tax countries from affiliate companies located in tax havens: offshore banking, captive insurance companies...
- manipulation of positive income via transfer pricing, deviating it to companies located in tax havens.
- emigration of particulars or move of residence to another country, or deviation of income to controlled companies located in tax havens.

b) Escape from tax at source State.

38.- Some benefits given by the same source State (tax holidays, manufacturing in tax-free zones...) cannot be considered as operation through as a tax haven. The productivity activity avoids the consideration of the tax privilege regime as a tax haven. Nevertheless, when the conduit of international activities through holding companies, trusts, shipping companies, benefiting from certain incentives derived from specific DTT (stepping stones schemes, conduit companies) avoid tax at source State, tax haven plannings may be involved.

39.- It is more difficult to say that, in this group, there are tax havens considered as such, but a position that can be abused by companies and even tolerated by the conduit State, deserving special anti treaty-shopping measures .

c) Balance between both tax savings.

40.- These schemes that combine both types of uses of tax havens.

7.

IV. ANTI TAX HAVENS MEASURES.

41.- States find difficulties when they try to prevent tax evasion through tax havens, due to the complexity of tax laws in different countries, the limits to the enforcement of domestic rules, and the limits to the control of tax laws and duties pursued by the tax authorities. In that respect, the protection derived from bank secrecy, non-existence of exchange controls, or absence of international obligations, constitutes an impediment to the enforcement of domestic rules.

42.- Nevertheless, it should be pointed out that there are no measures of a general validity and effectiveness to fight against tax havens. As seen in the previous headline, there are different ways in which the use of tax havens reduce in fact the tax burden of companies in high tax countries. Therefore, different and specific reactions are needed, taking into account the diversification and specialisation of tax havens. Nevertheless, some legislations give an homogeneous treatment to transactions with tax havens. For that reason, tax authorities should pay attention to the pos-

sible negative effects derived from a general application of a uniform anti-tax haven legislation. Specifications should be made in the domestic rules of a country in order to establish an adequate treatment to the specific tax evasion detected.

43.- The following paragraphs tend to classify the different measures according to the nature of them and the reaction and consequences/effects provided by its application.

A. Consideration of fiscal competence.

44.- In principle, States should consider the escalating process of fiscal competence as a way of attracting international business and preventing the use of tax havens. This consideration does not imply to qualify as negative the fiscal competence among States. Nevertheless, States should previously consider the benefits for the State involved when providing for such tax benefits to companies. Fiscal competence among States may involve a great risk for them and should be considered carefully: i.e. exemptions and benefits at the source State may be neutralised by the domestic legislation of the State of the company's residence or parent company's residence, may not imply an automatic improvement of the social and economic conditions of the area, or may give to the non-entitlement of tax treaty benefits.

B. Classification according to the legal source.

45.- A first classification of measures may be established according to the legal source approved and the public body implementing it. In that respect it should be distinguished between unilateral measures and bilateral or multilateral measures -conventional measures-.

a) Unilateral measures.

46.- The measures vary from legislative or normative enactment, judicial interpretation and application criteria, or even administrative functioning and control.

47.- *i) -Legislative measures.* Those measures display the main function against tax evasion through tax havens and varies from case to case, depending on the fiscal system of the country and the ways and means that it may be affected by international tax planning.

48.- Modern tax systems include a reinforced transfer pricing legislation, with attribution of powers to the tax authorities to implement it correctly. Some countries add to that legislation provisions type CFC -controlled foreign companies- based on international fiscal transparency, including in the taxable base of a resident company certain categories of positive passive income obtained -previously deviated to- by companies located abroad -in a tax haven- and controlled by the resident company. Complementary legislation tends to reinforce the position of the tax authorities, or disincentive the utilisation of tax havens for international operations -denial of tax benefits, specific control of those movements-. Non-tax legislation is foreseen by many authors as a desirable control -exchange control mechanisms-.

49.- *ii) -Judicial measures.* Those are implied mainly by the form in which statutes and provisions are interpreted in order to prevent abuse of law to take particular benefit of certain regulations against the Treasury. Nevertheless the role of these measures is complementary to the legislative enactment of anti-avoidance provisions through tax havens, and highly depends on the concept of law and functions of applicative bodies. Among the criteria used by different jurisdictions, it should be quoted substance over form, economic interpretation, real business test... However, it should be pointed out the risk against legal certainty that could imply a reinforcement of the powers of judges to apply and interpret tax law.

50.- *iii) -Administrative measures.* The attribution to the tax authorities of certain competences by legislation enacted in order to prevent such abuse, and the provision of training, means and legal tools to stop the use of tax havens seems the necessary piece of the map that may face the necessary effectiveness of anti avoidance rules. In that respect, the establishment of special plans to control transactions with tax havens, and the creation of special bodies and agents in the tax administration seem appropriate in order to prevent international transactions as a means of evasion. At the same time, it would discourage purely formalist -non-substance- transactions simply designed to avoid taxes.

b) Conventional measures.

51.- The signature of international agreements between different States (normally bilateral but also multilateral), is seen by international bodies and specialists as a means to restrain the important and progressive use of tax havens by tax evaders.

52.- The establishment or the signature of international agreements (especially with tax havens) seems an appropriate form to stop the smoke screen designed to hide evasive transactions against high-tax countries. The aim of those measures is thus to link States internationally to provide cooperation in order to assure a correct application of tax rules and provisions.

53.- In that respect various considerations should be made.

54.- *i) Types of conventional measures.* First, various types of conventional measures may be established.

55.- -On the one hand, traditional Double Tax Treaties for the avoidance of international double taxation have been recently reconsidered to avoid international tax evasion as well. Apart from a delimitation of tax competences of both Contracting States, DTTs include a clause of international cooperation and assistance among tax authorities of the Contracting States, reinforcing the control of fraudulent cases of tax evasion. More specifically, the inclusion of a clause of exchange of information between Tax Authorities of the Contracting States is highly recommended as it allows a proper delimitation of possible fraudulent behaviours and assessments of taxpayers. Even tax authorities of developing countries benefit for such clause as it would enable them to control the correct allocation of income in its territory and its taxation.

56.- -Bilateral agreements specifically related to the exchange of information and mutual assistance. Some countries, such as the US have developed a network of Mutual Legal Assistance Conventions with countries considered as a tax haven in order to be able to access to some data necessary for correct compliance of assessments of US companies. These Tax Information Exchange Agreements covers all national level taxes and may include taxes specifically excepted from DTTs exchange clauses.

57.- -On the other hand, different international organizations have developed systems of multilateral exchange of information. For example,

the Council of Europe in 25 January 1988 and the OECD in 8 October 1988, open the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters to the signature by its Member States. In the European Community area Directives of the Council 77/799/CEE of 19 December 1977, and 79/1070/CEE of 6 December 1979 establishes a multilateral exchange information mechanism mandatory for the Member States.

58.- *ii) Necessaty of fiscal coherence of the system.* Second, it is necessary to call the attention of fiscal authorities of different States in relation with the necessary coherence between domestic and conventional measures. Tax authorities should be advised of the consequences on domestic law derived from the signature of international agreements before determining the specific strategy to prevent abuse of tax havens and more generally tax evasion when designing the different measures to combat them.

59.- In that respect, tax authorities should be advised that the signature of DTTs may sometimes restrain the effects of domestic anti-tax haven measures. This may happen in various situations.

60.- In some cases, DTTs allow some tax planned operations that give rise to tax treaty abuses, reducing the tax base in an unaccepted way by tax authorities. In those cases, especially when the DTT was signed in a moment when it was impossible to envisage the transactions subsequently developed, there is a need to renegotiate the international agreement or end up with it, as the only way to combat such tax treaty shopping practices. The signature of DTTs limit the domestic competence to reshape the tax power in order to prevent the abuses discovered via DTTs. Obligations agreed under an international convention may not be overridden by subsequent domestic laws incompatible with those obligations (i.e Decision of 1996 of the administrative court of Strasbourg preventing the application of French CFC rules when a DTT is contrary to them).

61.- In order to prevent the impossibility of attacking evasive transactions through tax havens, States should consider the convenience to include in the negotiations of DTTs the necessary clauses allowing the application of domestic anti-avoidance rules -present or subsequent ones-, or include specific provisions preventing double-non taxation as a consequence of the application of DTTs. In other words, it should be considered the role of DTTs, not only devoted to alleviate international double taxation but to the development of the prevention of fiscal evasion. As far as the clauses of DTTs are not enough developed to deal with such role, it could be implemented allowing the application of domestic anti-

avoidance rules when there is an international tax avoidance scheme using the DTT unless a minimum taxation is assured. Limits to this enforcement of domestic rules could be implemented reinforcing the role of the non-discrimination clauses. Another possibility would consist on including special provision in DTTs preventing from the avoidance of domestic rules through special exchange of protocols dealing with the new tax planning seen to be contrary to the spirit of the convention and the distribution of competences agreed in.

C. Classification according to the nature of the provision.

62.- A second classification of anti-tax haven measures relies on the nature of the provision enacted. According to this classification measures may be considered as the following ones.

a) Application of international criteria of allocation of income.

63.- One set of measures restitutes the goal of the law evaded by the taxpayers simply by application of normal competences dealing with the allocation of income according to international principles of distribution of tax competences and income among different jurisdictions. The more characteristic measure of this group would be the application of transfer pricing rules. Taking into account the principles set out in Article 9 of the UN and OECD MC, the evasion of taxes would be offset.

b) Restitutive measures.

64.- With that group of measures, the State concerned tries to recover the effects of the law evaded as well. Nevertheless, in that case the measures concerned are contrary -or at least hardly compatible- with the traditional rules of international allocation of income and taxpayers. That would be the case of CFC rules or some thin-capitalisation rules. The former are based on the application of international fiscal transparency attributing certain positive income of subsidiaries to their parent companies located in another country. However, that rupture of international allocation of income rules is based on the restitution of certain principles that

inform the structure of internal tax systems. In that case, the restitution of the worldwide-income principle as the fair manifestation of the ability to pay principle is on the basis of the justification of the measure. The neutralisation of effects of tax on different taxpayers investing in different countries is also considered. Nevertheless, it is difficult to find purely restitutive measures. Most of them include certain disincentive or persuasive effect

c) Disincentive or persuasive measures.

65.- These measures are not based on any principle sustaining the structure of the tax system or the international allocation of income among tax jurisdictions. They just simply provide a disincentive for doing certain transactions previously considered to be favourable tax planifications by the taxpayer and unacceptable tax avoidance by the tax administration. Among these measures it could be quoted the non deductibility of payments to tax havens, the disallowance of foreign tax credits to corporations with tax haven subsidiaries, the increase on withholding taxes at source on payments to tax havens. Nevertheless, it should be pointed out that those measures, qualified as disincentive, should not be applied generally to all transactions because in this sense they could be considered not as disincentive but as repressive.

81

d) Repressive measures.

66.- These measures penalize the use of transactions with tax havens establishing negative measures against tax havens. The transactions with tax havens are considered punishable and deserving (automatically) specific treatment. Other evasive behaviours and results deserve other penalties. In principle it is difficult to apply direct punishment when the violation of the law is not direct but indirect (violation of the goal or the spirit of the law). For the same reason punishment is applied indirectly.

e) Complementary measures.

67.- Those measures are necessary for the correct enforcement and application of other -substantial- measures (being judicial, legislative or

conventional). With their implementation obstacles to proper taxation and prevention of tax evasion are attained. Different types of measures could be included in that paragraph : i.e. measures of collaboration between tax authorities of different States (including agreements on exchange of information). In case of impossibility to get the information through international access, legislation enacted could impose some requirements of reporting and record keeping operations to and from tax havens, which would allow availability and access to foreign data. Nevertheless, tax authorities should bear in mind the increase of the tax burden that those formal obligations may represent to taxpayers.

V. COMPLEMENTARY MEASURES. THE EXCHANGE OF INFORMATION.

68.- General goals of the measure. As already expressed by the Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters of the UN in previous reports, the information exchange provides some general objectives, such as to facilitate the implementation of tax treaties for the avoidance of double taxation and the prevention of treaty abuse, enhance the transparency of tax accounting by the taxpayer, combat tax avoidance and evasion and enable the tax authorities to administer more effectively the taxes covered by the tax treaty (4).

69.- Necessity of the measure. The internationalization of the economy not only has consequences and implications on the tax planning and the design of measures to deal with tax evasion and avoidance through tax havens. It also reinforces certain aspects of the exchange of information assistance between countries. In that respect, the increase of international economic transactions reinforces the consideration of the exchange of information process not just as a means of the correct application of the DTT (narrow clause) but also, and mainly, as the complementary and necessary tool (5) for the correct application of domestic tax law in every State.

(4) UN *International Cooperation in Tax Matters* Report of the Ad Hoc Group of Experts on International Cooperation in Tax Matters on the Work of its Sixth Meeting. New York. 1992. ST/ESA/230 p 4 and ff.

(5) According to the OECD 'exchange of information' is a vital element in the application of tax treaties and to ensure a correct application of domestic tax legislation.

70.- Interest for developing countries. In that respect, the need to overcome the idea of the exchange of information clause as only favouring developed countries should be emphasized. To reinforce such idea, it should be remembered the Commentary on Article 26 of the UN MC, more extended than its counterpart in the OECD MC. As the capacity of control of tax compliance by tax authorities in developing countries rises, it is higher the capacity and need to assure the proper taxation of international transactions involved in a country. For that reason, the information exchange clause is the necessary means to preserve the tax claims of any country -developed or developing- in a more integrated worldwide economy, and cooperation between tax authorities the most effective means to deal with evasion derived from uses of tax havens as a consequence of the process of liberalization of international flows of capital.

71.- In that respect, the improvement of mechanisms of collaboration between tax authorities of different States represents a challenge to tax authorities of all countries involved. International organisation should focus in defining new or better techniques and procedures that would serve to eliminate administrative burdens impeding effectiveness of the exchange procedures, developing at the same time exchanges of technical assistance between competent authorities between different countries.

A. Obstacles to effective action of exchange of information mechanisms in order to reduce tax evasion and avoidance through tax havens.

72.- Different elements contribute to the definition of the obstacles found in obtaining necessary data to face the use and abuse of tax havens: (a) on the one hand, those derived from the interpretation and application of the legal and conventional measures, (b) on the other, those derived from the insufficient development of techniques and practices in exchanging the information, and (c) finally, those derived from the non-existence of a mandatory compliance mechanism.

73.- Previous considerations refer to the multiple types of data needed, not just of a tax nature but other referring to the composition, ownership, control,... of companies acting through and constituted in tax

OECD. "Exchange of Information and Counteracting International Tax Avoidance and Evasion" *Tax Treaties* Paris. 1997. p 129.

havens. The big obstacle to the use of exchange of information mechanisms is constituted by the tax opacity of tax haven countries. Tax secrecy is one of the main considerations for taxpayers to escape taxation through the use of tax havens, and therefore, it is almost impossible to find collaboration from tax haven authorities in order to give up the secrecy confidence deposited by some taxpayers.

74.- Another obstacle to the enforcement of the exchange of information mechanism is derived from the limited obligation that arises from exchange of information clauses in DTTs following article 26 of the UN and OECD MCs. The scope of application of that legal framework -the most common for developing exchange mechanisms- is limited by different circumstances and conditions that turn the mechanism into a *soft* international obligation.

75.- Among the factors softening the obligation, discretion to refuse the supplying of information is based on the unilateral interpretation of the limits provided in article 26 UN and OECD MCs. On the other hand, the obligation is made dependend on domestic constraints -of both Contracting States- subject to the unilateral appreciation of each State. Nevertheless, there is a fundamental distinction between limits derived from a legal rule, and administrative obstacles derived from ineffectiveness of the action that may be improved with different-new mechanisms and procedures. Refusal cannot be based on the non-disposition of the information requested but on the legal impossibility to get the information requested.

76.- In any case, the effectiveness of the exchange being a desired goal, it should not be the decissive point. The procedures of exchange of information should respect taxpayers' rights in both countries, as a legal constraint derived from the clear wording of article 26 UN and OECD MC.

77.- For that reason, attention should be devoted to find procedural methods and techniques that would ensure the effectiveness of exchange of information clauses to the maximun possible extent, respecting at the same time taxpayers' rights, varying from country to country.

78.- Regarding the respect of taxpayers rights, it should be distinguished between the obtention of information and the use of the information received from the other State. The ability to obtain the information is determined by the type of procedure used, and does not depend on the necessary interest of the provider of information. The ability to

use the information received from the other State is governed in principle by the same legal treatment as that applied to information obtained by the domestic tax authorities in its normal functions. Additionally, the respect of confidentiality of information should be safeguarded. Different problems arise regarding the validity of the procedure followed and the respect of criminal procedure rights of the taxpayer when the information disclosed shows evidence of a criminal tax offence. In such cases preference should be given to other international assistance procedures (i.e. the European Convention on Mutual Assistance in Criminal Matters of 20 April 1959).

B. Suggestions for improvement.

79.- Taking into account the limited possibilities offered by actual legal framework, there should be pointed out some suggestions to curb the tendency of progressive use of tax havens and intensify, at the same time, collaboration mechanisms between tax authorities of different States.

84

a) Signature of Exchange of Information Agreements with tax haven countries.

80.- The refusal of tax haven countries to open confidentiality of business transactions and operations to foreign tax administrations is widely known. Nevertheless, in certain cases some countries have succeeded in opening the tax secrecy shell of tax havens (i.e. the Caribbean Basin Initiative started by the Caribbean Basin Economic Recovery Act approved by the United States). On exchange of some benefits for promotional activities in the territory of the tax havens, tax haven countries agreed on exchange of tax information mechanisms.

b) Reconstruction of tax haven transactions through the operation of existing exchange of information clauses.

81.- *i) Application of information exchange clauses to triangular cases.* In absence of exchange mechanisms directly agreed by tax havens, States may try to reconstruct transactions and income generated through the

exchange of information clause of a DTT signed by a third country. As the Commentaries on UN and OECD MC point out, it is possible to use the exchange of information clause signed between two countries -namely A, and B- to deal with transactions between two companies located in each of the contracting States, with an interposed company of a third State C, that has not DTT signed with A and B. More complicated answers would arise when multiple companies or entities located in tax havens are interposed.

82.- The reference to the use of exchange of information clause in a triangular case is restricted to the case when neither of the two Contracting States has signed a DTT with the third country -tax haven-. Nevertheless, there are some considerations that should favour the extension of the use of the triangular-exchange-action in cases when the third country has an exchange agreement with one of the contracting States concerned -lets call it for the example, State B-. On the one hand, the possibility of having access to the information that would be obtainable from country B as if the Treaty with State C had not come into force. Moreover, the necessity to provide tax administrations the most effective tools to give them the capability to assign the correct income attributable to its taxpayers and territory. But on the other hand, States should respect the limited scope of application of treaties, being impossible to disclose information obtained from a third State, as it would break the confidentiality requirement.

86

83.- Nevertheless, taking into account the necessary collaboration between tax administrations to deal with tax haven evasion, the exchange of information clauses should foresee that possibility. In that respect, the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, open to signature to OECD and the Council of Europe' member States, opens up the possibility of co-operation between more than two States but the transmission of information to a third Contracting State is subject to the prior authorisation from the Contracting State which originally provide the information.

c) Improvement of the interpretation and application of article 26 of the UN and OECD MCs.

84.- i) *Limits to application of article 26. Refusal to requests of information. General considerations.* Limitation of the discretionality of refusal

of requests. One of the problems to develop effectiveness of the exchange clause consists on the discretionality of States to refuse the requirement of information made by other Contracting States. The discretionality of the decision is difficult to stop due to the lack of an international body that could enforce such requests. On the other hand it is also dependent on the unilateral interpretation of conventional restrictions referring to the own and the *other Contracting State's* domestic law. Moreover, the lack of knowledge and publicity of the reasons invoked for the refusal prevents from establishing and developing certain valid criteria on an international basis.

85.- Nevertheless, efforts should be made in order to reach a consensus about the necessity of justifying and reasoning negative answers to requests of information. Those reasonings should emphasize the legal reasons -limits- that prevent from assenting to the request.

ii) Specific reasons of refusal.

86.- **Trade and business secrets.* Previous considerations referred to that limit to the exchange of information would require to explain the refusal based on traded and business secrets making express reference to the internal law constraints, and not to simple general remissions to domestic law.

87

87.- **Public policy allegations to the refusal to provide the information requested.* The considerations made would be more difficult to implement relating to that limit, due to the uncertainty of its definition. This element depends on the different vital interest of each State, and therefore, a high degree of discretionality is involved in it and difficult to reduce or control.

88.- **Lack of reciprocity.* Reciprocity of exchange of information is specified on a 'de minimis' obligation to provide the information requested which would be obtainable both under the laws or in the normal course of the administration of that country or of the other Contracting State.

89.- From the wording of the provision, the requirement could be interpreted as annulling any liability for the requested State, especially when the *tax administration practices and procedures* would highly differ, as it may happen between developed and developing countries.

90.- Nevertheless, according to the desirable approach to face the new situation attention should be paid to the different legal force of limita-

tions derived from legal constraints and administrative or operative constraints. To that extent, and in order to reduce the discretionality of States to refuse international assistance, the possibilities of invoking 'factual limits' should be restrained.

91.- That would be the case, i.e., where a developed State does not provide information because the requesting State -developing State- is not able to collect and provide the requested information on a computerized basis or automatically. To the same extent, the negative of a developing country based on the number of consultations actually provided by the requesting -developed- State would be neither acceptable. Otherwise, the discretionality of States in refusing information assistance would make the exchange of information clause useless, contrary to the aim that should guide the interpretation of the clause and the need of reinforcing its role for the prevention of tax evasion.

92.- Therefore, the effectiveness of the lack of reciprocity as an excuse for accomplishing the obligation to provide information should be progressively concentrated on the *legal constraints* of the domestic laws of the Contracting States. With the possibility, in any case, to introduce amendment to the Model in the negotiation when the structure of the information system of the two partners differs very much, as suggested by the Commentary of the MC.

d) Development and improvement of assistance techniques.

93.- Another way to deal with exchange of tax information as a means to prevent use and abuse of tax havens would consist on devising procedures and treaty provisions that are sufficiently flexible to enable them to extend the cooperation to multi-country consultations and exchange arrangements.

94.- - i) *Simultaneous examination practices*. One possible measure would consist on, in the narrow scope of actual exchange of information clauses, promoting administrative assistance practices adopted to the way in which multinational business act. In that sense, the *development of simultaneous examination practices* by various countries might adequate the tax procedure structure to the actual multinational business activities. Through this type of assistance, the same entity or multinational

group could be audited in various countries simultaneously on a coordinated basis. The examination would be done by each country separately and simultaneously with regard to the taxpayer or group concerned under its jurisdiction.

95.- This approach is permissible under existing exchange of information clauses, and allows its actual concretion to be decided on a case by case basis. Normally this process would begin upon the request of a Contracting State. After agreement to examine certain activities, then it should be decided the planning of the audit strategy, coordination of the tax year, the issues and approach each country would take and the information to be exchanged. At the same time, those arrangements would facilitate the exchange of know-how, industry-wide exchanges and technical assistance between tax authorities of different countries, reinforcing its capability to deal with and prevent tax evasion and avoidance, constituting a particular means to develop tax audit skills on less developed countries.

96.- - ii) *Automatic and mandatory on request exchange of information.* Another way to improve collaboration between tax authorities of different Contracting States consists on developing administrative agreements concerning the possibility to reach a certain consensus on the types of *information that should be provided automatically* between countries. In that sense the possibility given by the Commentaries of the UN and OECD MC, citing examples of automatically exchangeable data, should be reinforced.

89

97.- In that respect, one should consider exchange of data that could effectively enforce the correct application of DTT preventing its abuse, although there is normally one interested contracting State in doing so. That would include, for example, data referred to foreign source income -reported to the Source State- obtained by resident taxpayers of the other Contracting State. This exchange would allow the Residence State to control the reports presented by taxpayers on foreign source income.

98.- In other cases, automatic exchange could be replaced by a new type of exchange of information, that could be named *mandatory request of information*. This type of exchange would be suitable, i.e., for the identification of persons entitled or not entitled to tax treaty benefits in the State of source, as a help for the implementation of anti-treaty shopping provisions. The application of tax treaty provisions and tax benefits involved is problematic in many countries and may give rise to certain abuses. Many countries requires the presentation of a certification of residence in the other Contracting State in order to claim entitlement of

these benefits. Nevertheless, this -complementary- measure could improve the position both the taxpayers and the States involved, if this measure were linked with a subsequent automatic information. When a taxpayer claims the entitlement for tax benefits included in a tax treaty, it would be for the Source State to request the necessary information from the residence State. Accordingly, and after a mandatory answer of the residence State, the Source State should implement *ex officio* the necessary measures to reestablish -in casu- the legal position of the taxpayer. In exchange, the Residence State could receive the necessary information of the foreign source income of its resident taxpayers.

99.- On the other hand, this mandatory provision should ensure the correct entitlement of tax treaty benefits and improve and develop the evolution of anti-tax treaty shopping measures. To make sure that evasion and treaty shopping is prevented by, i.e. double resident entities, letterbox companies..., information should not be restricted to tax matters but extend it to the obtention of evidences to assess correctly the tax treatment of the taxpayer concerned in the other Contracting State.

100.- - iii) *Practical improvements*. Other improvements would refer to the necessary practical improvements of approaching tax procedures in different States. In that sense, there should be analyzed the possibility of globalize identification numbers of taxpayers, validating identification numbers of taxpayers in other States when they receive source-income. For that reason, it should be emphasized the need of developing international criteria for assignment of those numbers.

Earned income in the Oecd model convention against international double taxation. (*)

Giovanni Puoti

Professore ordinario di diritto tributario
nell'Università di Roma "La Sapienza"

1. Introduction and categories.

The conventional regime of earned income in the Oecd model is articulated according to the typical elements of this category - other types of income considered in the Oecd model are similarly listed - the same elements that are taken into consideration by all legal systems in order to link 'taxation effects' to the carrying out of activities and to proceed with taxation of the income derived thereof.

However, as we shall later see in this paper, provisions in matter of income from self-employment and employment (independent and dependent personal services) are formulated so as to avoid any reference to cases presenting even the slightest of complexities, thus privileging, shall we say, the 'structural' aspect of the activity carried out, which ends up being characterised simply by its quality of independence or dependence.

If said method is appreciated or even dictated by the fact that the states adhering to conventions against double taxation may have - and generally they do have - different legal systems in which the regime for self-employment and employment work can take on different nuances, this method is also susceptible to obstacles which arise when interpreting provisions, especially with regard to atypical cases of employed or self-employed work (cases in point being pensions and directors' fees or performance of professional services without company organisation).

It seems appropriate to proceed with a preliminary but concise investigation into what is commonly regarded, both in economic and juridical terms, as self-employed and employed work. It would also serve our purpose to consider income from self-employment and employment separately, also focusing on those cases of income that are generally considered to be equivalent to the archetype of the category (pensions for example, considered equivalent to income from employment and directors' fees, considered equivalent to income from self-employment).

Although member countries have adapted the concept of income from employment differently, the legal systems being also of different de-

(*) Il presente scritto è stato pubblicato nel Corso di diritto tributario internazionale, diretto da V. Uckmar, Padova, 1999.

rivation, income from employment does present peculiar traits, both in economic and juridical terms.

With reference to the juridical aspect, it is an income deriving from the performance of a dependent activity, thus defined by the extra-fiscal rule in that it is carried out in an employer's service by fully inserting the employee in the company unit, the employer bearing the relative responsibility and risks.

Said introduction produces an effect on the way in which the performance is carried out; it should proceed under the employer's instructions, time and place set down by the latter, with the employee using the production means the employer makes available.

In order to have a relationship of dependent work, the characteristics that have been outlined must be in place, but these characteristics should also be considered in relation to the role carried out by the employee within the enterprise: there is no doubt, in fact, that so-called subordination (the employee's position in the service of the employer) takes on different connotations according to the tasks carried out by the employee and, that it appears to be quite a vague definition when the employee has a high degree of autonomy (consider for example the position of chief executive or finance director compared to that of other employees; and, more generally, the position of managers compared to employees and workers.)

Though the regime with regard to managerial tasks is substantially different compared to other roles, the manager's wide autonomy is not such that the notion of dependent work may be overcome and with that, its place in the different juridical category of self-employed work, since there remains a fundamental characteristic of subordination, to be seen in the non pre-arrangement of means for the carrying out of the activity.

Said characteristic allows us to concentrate on the economic aspect of dependent work, constituted by the absence, on the employee's side, of an organisation of means for the carrying out of the activity.

The lack of this component of capital on the part of the employee, unequivocally shows that the employee has been introduced by the employer in the organisation of the production means and, therefore, that the employee is in the service of the employer. This dependence is of an economic type before being juridical, and, in any case, it counterbalances the autonomy of decisions, the discretion in the carrying out of the tasks that make the manager a 'sui generis' employee (it should suffice to mention that the employer has the faculty to sever *ad nutum* the manager's contract.)

It should also be noted that the economic characteristic of the absence of an organisation of means on the part of the employee - another element that must be in place if the activity is to qualify as dependent work in juridical terms - is to be considered not just when it refers to the highest

levels (in terms of the intellectual and technical aspects) of the activity, but also when the means needed for the carrying out of the activity represent such a marginal aspect that the fact that they are provided by the employee instead of the employing party is made altogether irrelevant.

A case in point is represented by a limited performance of service (for example the cleaning of premises) for which the pre-arrangement of means is absolutely negligible, even in economic terms, and does not come with that connotation of the employee's non-introduction in the employer's unit, a connotation that constitutes the borderline between dependent and independent work.

Once the fundamental elements of the category of income from employment have been briefly outlined, one should stress that national legal systems have included in this category a series of model facts presenting the majority of the requisites of the category of dependent work, with differences that are so insignificant that they do not come to undermine the conceptual homogeneity of the category itself.

It is the case of pensions and all those payments that, although linked to a performance of dependent work, presuppose definite cessation; but it is also the case of various other payments (stipends, allowances, benefits) allocated to individuals carrying out - in the absence of a pre-arrangement of means - particular activities of an institutional type (judges of all ranks) or of a political type (parliamentarians, members of territorial elective organs) or of a religious type (ministers of religion).

93

In these cases, generally defined as 'income equivalent to that of dependent work', the main characteristic is the absence of capital components for the purposes of the activity, or even, the absence of activity, as with pensions; moreover, the absence of capital, typical of dependent work, is accompanied by an autonomy in the carrying out of the activity that is of a particular nature, being that more often than not it characterises the activity itself which, for its intrinsic connotation should be unsusceptible to external interference or bind, magistrates and parliamentarians' jobs being cases in point.

We now come to the category of income from self-employment. The essential connotation here, in order to come under this category, is represented, on one side, by the absence of subordination in the performance of the activity and on the other, by the prevalence of the activity of the self-employed individual over the organisation of means.

The legal literature, as well as the fiscal opinion on the matter, has for some time focused both on the peculiarities of self-employed work compared to employed work and on self-employed work compared to a company. However, one cannot always be certain as to the borderline between one activity and the other.

This is not the right forum to proceed with an assessment of results achieved by the legal literature and case-law on the subject: what there is to point out is that said results, and therefore, the reliability of the borders one traces in order to separate one activity from the other are heavily influenced by the area in which such an investigation is carried out.

So for example, the boundaries between self-employed work and a business enterprise have been outlined by the legal literature and by case-law on insolvency with a view to protecting creditors as far as is possible, and with a view to guaranteeing the implementation of the principle of the *par condicio* by extending the regime meant for business enterprises - which establishes adjudication in bankruptcy - to activities that would normally not come under such regime.

And again, the boundaries between employed and self-employed work have been delineated by the legal literature and case-law on labour, here too with particular reference to the protection of the rights of the employee in a subordinate position and with reference to the interpretative canons mainly inspired by the principle of the 'favor' for employed work, a principle that permeates our juridical system.

One should also note that the passage from the civil notion to the fiscal notion entails a further complicated issue arising when reconstructing the model fact. The tributary legislator, though starting out with the civil notion, tends to link to the model fact situation effects that are irrespective of the physiognomy of the legal paradigm they appears in civil law, being that such effects are directed towards a swift determination of the tributary duty.

Summing up, self-employed work as an income category is characterised

by the elementary feature of the carrying out of the activity and by the absence of subordination to the employing party and also by the absence of an organisation, such as that of a business enterprise.

Self-employment does include equivalent types of work that the legal literature on labour defines as 'parasubordinato', which in positive Italian law are labelled 'co-ordinated and permanent collaboration'.

2. Dependent and independent services performed abroad: cases of double taxation.

The world-wide principle entails, as is well-known, that income taxation for the subject having a permanent attachment to a state (a connection that is expressed, in the different tax systems, through residence, habitual abode or through the days of physical presence method related

to the 183 days, or through citizenship) be applied on incomes produced world-wide, that is, even on those produced outside of the territory to which one is attached.

When this happens, that is, when a resident of a state produces income in another state, we have the phenomenon of international double taxation with the contemporaneous application of tax rules of two different tax systems hitting the same income and subject.

It is not always the case that income is considered under the same light by both legal systems involved, since the activity producing the income may be qualified differently - both systems supplying their definition for the purposes of taxation - according to the extra-fiscal legislation of the two countries. We can therefore be in the situation where the activity is considered, in the state of residence, self-employed work, whereas, in the state in which the income was produced, the same activity may come under business enterprise. We shall later see how this issue becomes relevant in terms of applying the provisions contained in the conventions against double taxation.

We should first address how cases of double taxation stand in relation to the carrying out of activities outside of the state of residence.

As for dependent work, one should underline that the place where the activity is carried out generally corresponds to the residence or habitual abode: that is because the performance which characterises the relation of dependent work takes place in the employer's firm, thus presupposing the employee's constant presence on the same site, or in any case, in proximity of the location in which the performance is carried out.

It may arise that residence or habitual abode and place where the performance is carried out do not correspond: this happens especially where residents are close to the borders and travel daily to the bordering state or in cases where there are particular tasks requiring that the work be carried out habitually outside the territory of the state (consider, for example, crews of ships or aircraft operating in international traffic or personnel working in multinationals, assigned tasks to be carried out on various national territories).

For double taxation to come about, still with reference to dependent work, it is necessary that the performance carried out in the territory of a state by a resident of another state be considered relevant, in the former state, for the purposes of income taxation. Thus, if a resident of another state carries out in Italy a performance in the service of a non-resident employer, said performance will be taxable in Italy, according to art. 20 DPR 1986 no. 917 if it is seen as producing 'income from dependent work performed in the territory of the state'. It is not sufficient, therefore, that the dependent performance be carried out on the territory of the

state as a result of a contract of dependent work, but it is necessary that the dependent work be carried out in the territory of the state, and therefore, that it be characterised by continuity and attachment to the territory, also in relation to the objectives pursued by the employer.

Therefore, a simple transfer or brief séjour in the Italian territory by an employee of a foreign enterprise cannot result in taxation of the income from employment, whereas, a different conclusion should be reached when the séjour is prolonged and meant for the carrying out of qualified activities in the territory of the state (market research, creation of a network for the enterprise, attending courses for updates and specialisation to gain professional certificates to use in the employer's service and so on).

For the purposes of taxation, being that the performance of dependent work carried out abroad is not necessarily linked to the existence of a fixed base or an organisation, relevance will be represented by continuity or, in any case, by the attainment of a result, which can objectively and autonomously be deemed in the employer's favour.

Similar remarks can be made with regard to self-employed work.

Here also, moving from the parameters supplied by Italian legislation, we can easily see how income from self-employment produced in Italy by a non-resident is taxable when it derives from activities carried out in the territory of the state: thus, not just from the carrying out of services or activities that are part of exercising one's profession, but from the realisation of services producing an independent result, or in any case, a result that can be assessed independently, also in economic terms, when compared to the self-employed person's habitual activity.

To provide an example of this, surgery performed by a foreign surgeon, the project of a building by a foreign engineer or architect, carried out in Italy, are taxable in this country. Instead, the carrying out of a fraction of the activity such as the checking of the patient's conditions who then undergoes surgery abroad or the checks on the sites for a building project to be entirely carried out abroad, cannot be considered relevant.

We have here provided a general picture of the issue surrounding double taxation of income (from employment and self-employment) produced in the territory of a state by a resident of another state and we have seen how international double taxation comes about when the activity carried out by the non-resident in the territory of the state can be considered independently relevant and, therefore, as producing income in this territory.

We have yet to address those cases that are considered equivalent to employed and self-employed work. We shall discuss them with reference to the Oecd model.

3. Income from self-employment (independent personal services) in the Oecd model.

These incomes are regulated by art. 14 of the Oecd model, dedicated to incomes deriving from the exercise of a liberal profession or from other activities of an independent character.

The provision is not rigid - obviously, to avoid possible clashes with individual domestic systems - in its definition of the category; it merely invokes the element of 'independence' as the distinguishing feature of the activity compared to dependent work and then it supplies a list of examples (scientific, literary, artistic, educational, pedagogical activities activities).

In this category the services of doctors, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants are also included though this inclusion is not intended as absolute.

The lack of peremptory provisions (with the exception of the 'independent' requisite) allows one to hold that the category in question is identical to that of income from self-employment, Italian legislation art. 49 DPR 1986 no. 917.

Indeed, from art.14 it follows that the taxing authority will be the state of residence for income from self-employment produced by the resident of the other contracting state, unless the exercise of the self-employed activity be carried out through a 'fixed base' habitually used to carry out the activity.

The lack of a definition of 'fixed base' clearly does not prevent a reliable interpretation of the contents of the provision. What we should have is a centre of activity from which services can be carried out and therefore this centre will be differently organised according to the type of activity.

The existence of a 'fixed base' then constitutes the condition for taxing self-employed work in the state where the base is exploited, as long as the activity carried out in this state is considered as producing income in an independent fashion. Not only does this conclusion seem to be in line with taxation criteria for self-employed work of a non-resident, as it is adopted in the domestic legislation of member countries, but it also finds confirmation in the textual tenor of the same art. 14, which subordinates income taxability in the state where the fixed base is located to the condition that (and to the extent that) the income be attributable to said fixed base.

As for the applicability of the conventional legislation to self-employed income produced in Italy by non-resident subjects through a fixed base, one should refer to taxation terms as laid down in art. 25 DPR 1973

no. 600 establishing a withholding tax of 30% on the non-resident's remuneration.

Some authors hold that the only form of taxation that the Italian legislation lays down is the withholding tax, therefore in the absence of a withholding agent there would effectively be no taxation.

But this conclusion is not convincing, since in the case of a private individual paying the remuneration or of a subject not included in those listed in the first subsection of art. 23 of the mentioned DPR 1973 no. 600, the individual receiving the payment stills needs to prepare his tax return and pay the tax on the income from self-employment produced in Italy through a fixed base.

Instead, where one applies the 20% withholding tax on the taxable income which is always constituted by the gross payment, without the possibility of deduction of costs relating to the activity and to the fixed base, in the absence of a withholding agent, the individual receiving the payment will need to determine the taxable income according to provisions established in art. 49 and ff. DPR no. 917, thus deducting all expenses incurred, according to art. 50; the tax due will be determined by applying the rates according to the income bracket established by art. 11 of the same DPR.

98

Then, there is the obligation to keep account books when carrying out independent services through a fixed base: art. 13 DPR no. 600 does not seem to allow any exceptions to this duty, and the situation where on an income, in the presence of a withholding agent, no expense may be deducted, being this subjected to withholding tax, does not seem to constitute a reason for excluding the duties relating to the keeping of account books.

As for the condition that income be attributable to the fixed base in order that it may be taxed in the state where such base is located, one can remark that, in general, all income produced in the territory where the fixed base is located, can be said to refer to it, save where the earner supplies proof that part of said income has not been obtained through the base and is therefore not to be taxed in the state in question.

Adhering to the convention against double taxation (with reference to income from self-employment) sets a limit to the taxing authority on activities producing income and not being carried out through a fixed base, since the income produced by the non-resident is taxed only by the state of residence.

Said limit is actually balanced by the identical restriction established for the other contracting state; globally, the conventional provision benefits the state of residence compared to the state in which the activity is exercised.

For those cases assimilated to self-employed income, one could remark that the Oecd model considers only a few typical hypotheses, particularly, payments made to members of boards of directors (art. 16) and income deriving from artistic or sport activities (art. 17).

Directors' fees, as is well known, come under income from self-employment in Italy, as collaboration of a 'co-ordinated and permanent type'. A 5% lump sum is deducted plus travel expenses effectively incurred, then board and lodging for services performed out of town.

According to art. 20 DPR no. 917, if the activity of director is carried out in Italy by a non-resident, the corresponding emoluments are taxed in Italy even if paid by a non-resident company: the conventional criterion establishes instead that the authority to tax should be conferred upon the state in which the company paying the fees is domiciled.

This criterion, differently to the one adopted with self-employed income, penalises the state of residence of the earner, transferring taxation to the state in which the paying-out company is domiciled: and, in fact, when the director is resident in Italy and receiving emoluments by a non-resident company, the income is taxable only in the foreign state.

However, neither the Oecd model nor single conventions set the limit that the taxing authority, with reference to emoluments, should only be the state in which the company is domiciled: this may determine concurrence in taxation and therefore it will be necessary to determine where the director is actually resident (bearing in mind that there may be cases of double or even triple residence, taking into consideration where one is registered where this applies, habitual residence, or by applying the 'days of physical presence method').

It should be understood that where directors have other functions within the company, for example, they may also be consultants and ordinary employees of the company, income paid on account of such other roles will be regulated by principles contained in the conventions on the matter.

Particularly, where a member of the board of directors is resident in a state different to that in which the company is domiciled, and even if the subject is a consultant, it does not seem that the task of director may constitute a 'fixed base' that is required to tax the income of a consultant, thus attracting said income to taxation in the state in which the company is domiciled.

Particularly interesting in terms of methodology, is the regime contained in the Oecd model relating to income of artistes and sportsmen.

Firstly, one should point out that the activity of artistes (a category which includes stage performers, film and TV/radio actors, musicians) and sportsmen, whatever the type of income produced (dependent, in-

dependent, company) is considered as a whole, and taxed in the state where the activities are carried out: the same criterion applies even where the payment is not directly issued to the artiste or sportsman, but to another subject/company the artiste is working for or which organises the artiste's shows.

Clearly, the basis of the conventional regime in the Oecd model is the idea that there is a close connection between activity and territory, in the sense that the exercise of the activity expresses taxable capacity in favour of the state in which those benefiting from the artistic or sporting event are located.

Moreover, when the artistic or sporting event is carried out through dependent work, member states may choose against applying the above mentioned criteria found in art. 17 Oecd model, and apply instead art. 15 - which we shall later discuss - according to which, taxation is to be carried out in the earner's state of residence.

4. Incomes from employment (dependent personal services) in the Oecd model

100

Here too the Oecd model abstains from a definition of the category, mentioning only salaries, wages and other similar remuneration for dependent work.

Therefore, one can apply in full what is stated in the first paragraph, in the sense that the activity of dependent personal services appears to be characterised by the absence of an organisation of means for the carrying out of the activity, the relation between employer and employee's centring on the employer's instructions with reference to the activity to be conducted.

As already stated, the employee's residence and the site where the activity is conducted generally coincide, and this does not cause double taxation problems which arise instead when the performance is carried out in a state different to that of residence.

When this happens, that is, when the employee is resident in a state which is different to the one in which the activity is conducted, remuneration will be taxed in the former state. However, all the following conditions must be in place for this to happen:

- the dependent worker will have resided in the state in which the activity is conducted for less than 183 days in the course of the fiscal year concerned;
- remuneration will have been paid by or on behalf of an employer who does not reside in the state in which the activity is conducted;

- remuneration will not be charged to a permanent establishment or fixed base the employer might have in the state in which the activity is conducted.

If just one of these conditions does not subsist, then remuneration will be taxed in the employee's state of residence.

It is useful to note that in the Italian legal system one renounces the application of the

world-wide income principle when income derives from employment performed abroad in a permanent fashion, and this be the exclusive object of the work relation. This provision (art. 3 DPR 1986 no. 617) which will cease to be applied starting January 1st 2001, excludes from the taxable basis the above mentioned income. The Italian legislator's intention here is to consider Italian employees habitually working abroad as 'emigrated' and therefore as non-residents in Italy, even if they maintain their registration in Italy.

It has been remarked, in the legal literature on the subject, that the conventional rule together with what domestic legislation lays down in art. 3 means in some cases that income goes completely without taxation in Italy (for example, when the employee carries out the activity for a period under 183 days).

For pensions and similar remuneration that does not presuppose the carrying out of an activity, the criterion applied is obviously that of taxation in the country where the receiver is resident, which is in line with the main principle set for dependent work.

The fact that the fiscal treatment of sums paid to an employee when the activity has ceased is different in the domestic legislation of member states does not interfere with the validity of the solution adopted in the Oecd model, a coherent solution since it looks on that income as not deriving from a present activity. Therefore, the problem surrounding the connection with a state which is different to the one in which the subject carries out the activity does not apply.

In any case, the contracting states may specifically come to an agreement on problems related to which taxation principle applies to these sums.

As for other types of work that in the internal legislation of member countries are sometimes considered dependent work, in the absence of specific conventional provisions, one applies the regime established by individual provisions in relation to the characteristics of the type of work: so for example, remuneration paid out to members of a co-operative society, within the limit represented by current salaries, would fall under the conventional regime for dividends and would consequently be taxed in full in the state of residence of the earner.

I redditi di lavoro nel modello Ocse di convenzione tipo contro la doppia imposizione internazionale

Giovanni Puoti

1. Premesse. Individuazione delle categorie

La disciplina convenzionale dei redditi di lavoro, quale risulta dal testo del modello Ocse è articolata, come del resto avviene per le altre tipologie di redditi considerate nello stesso modello, avendo riguardo agli elementi caratterizzanti di tale categoria, che sono poi gli elementi presi in considerazione da ciascun ordinamento giuridico al fine di riconnettere "effetti fiscali" allo svolgimento delle attività lavorative e di procedere, quindi, alla imposizione dei redditi dalle stesse derivanti.

Tuttavia, come si vedrà più oltre, le disposizioni in materia di redditi di lavoro autonomo e di lavoro dipendente sono formulate in modo da evitare ogni riferimento a fattispecie dotate di un minimo di complessità, privilegiando l'aspetto per così dire strutturale dell'attività espletata, che viene dunque caratterizzata semplicemente dalla circostanza di essere "indipendente" o "dipendente".

Tale metodo, se è apprezzabile o addirittura necessitato dal fatto che gli Stati firmatari delle convenzioni contro le doppie imposizioni possono avere, e generalmente hanno, sistemi legislativi diversi nei quali la disciplina del lavoro autonomo e del lavoro dipendente può assumere le sfumature più diverse, appare però suscettibile di creare ostacoli nella interpretazione dei contenuti dispositivi soprattutto con riguardo alle fattispecie atipiche di lavoro dipendente o autonomo (si consideri, ad esempio, il cosiddetto lavoro parasubordinato, o le prestazioni di servizi professionali effettuate con organizzazione imprenditoriale).

Appare dunque necessario un preliminare approfondimento, sia pur sintetico, delle realtà che comunemente vengono fatte rientrare, sotto il profilo economico e sotto quello giuridico, nell'ambito delle attività di lavoro autonomo e di lavoro dipendente. Per motivi sistematici è opportuno esaminare separatamente i redditi di lavoro dipendente rispetto a quelli di lavoro autonomo, avendo cura di individuare anche quelle fattispecie che vengono generalmente ritenute equipollenti all'archetipo della ca-

tegoria (così, ad esempio, le pensioni rispetto al reddito di lavoro dipendente ed i compensi degli amministratori rispetto ai redditi di lavoro autonomo).

Pur nella diversa conformazione delle normative nazionali, anche in relazione alle differenti derivazioni dei sistemi giuridici di ciascun Paese, il reddito di lavoro dipendente è caratterizzato da tratti peculiari sia sotto il profilo giuridico che sotto il profilo economico.

Per quanto concerne l'aspetto giuridico, si tratta di un reddito che deriva dalla prestazione di una attività di lavoro dipendente, così qualificata dall'anorma extrafiscale in quanto svolta alle dipendenze di un datore di lavoro, attraverso il pieno inserimento del lavoratore nel complesso aziendale facente capo a quest'ultimo.

Tale inserimento influisce sulle modalità di svolgimento della prestazione lavorativa, resa in conformità alle direttive del datore di lavoro, nel luogo e nel tempo dallo stesso fissati, con utilizzazione dei mezzi di produzione predisposti dal datore.

Le caratteristiche ora segnalate devono intendersi elemento indefettibile ai fini della sussistenza del rapporto di lavoro dipendente, ma vanno individuate anche con riferimento al ruolo svolto dal lavoratore nell'ambito dell'azienda: non v'è dubbio infatti che la cosiddetta subordinazione (che esprime la dipendenza del lavoratore dal datore di lavoro nella prestazione lavorativa) assuma connotati diversi in relazione alle mansioni svolte dal dipendente ed appaia molto sfumata quando il dipendente abbia un alto grado di autonomia nello svolgimento delle mansioni ad esso affidate (si consideri, ad esempio, la posizione del direttore generale o del direttore finanziario, rispetto a quella degli altri dipendenti; e, in generale, la posizione dei dirigenti rispetto agli impiegati e agli operai).

10.

È opportuno sottolineare, in proposito, come la marcata autonomia del dirigente, pur evidenziando una sostanziale diversità della disciplina delle mansioni dirigenziali rispetto alle altre, non è comunque tale da consentire il superamento della nozione di lavoro dipendente e la collocazione della fattispecie nell'ambito della diversa categoria giuridica del lavoro autonomo, dal momento che permane una caratteristica fondamentale della subordinazione, individuabile nella mancata preordinazione dei mezzi per lo svolgimento dell'attività lavorativa.

Tale caratteristica ci consente di trasferire l'attenzione all'aspetto economico del lavoratore dipendente costituito dall'assenza, in capo al lavoratore, della organizzazione dei mezzi per lo svolgimento della attività.

La carenza della componente patrimoniale in capo al dipendente dimostra, in modo inequivoco, l'inserimento dello stesso nella organizzazione dei mezzi di produzione predisposta dal datore di lavoro, e quindi la dipendenza da quest'ultimo per lo svolgimento della propria attività.

Dipendenza in senso economico, prima ancora che giuridico, idonea tuttavia a controbilanciare l'autonomia delle decisioni, la discrezionalità nello svolgimento delle mansioni che fanno del dirigente un dipendente "sui generis" (è sufficiente ricordare la facoltà del datore di lavoro di scioglimento *ad nutum* del rapporto di lavoro del dirigente).

È da ritenere, peraltro, che la caratteristica (di tipo economico) dell'assenza della organizzazione dei mezzi per lo svolgimento della attività lavorativa - elemento anch'esso indefettibile per la qualificazione giuridica di un'attività come lavoro dipendente, sia rilevabile non solo al più alto livello (sotto il profilo intellettuale e tecnico) dello svolgimento dell'attività ma anche, all'opposto, nei casi in cui l'esigenza dei mezzi per lo svolgimento dell'attività sia talmente marginale da far ritenere del tutto irrilevante la circostanza che tali mezzi siano predisposti dal lavoratore anziché dal committente.

È il caso della prestazione di un servizio in misura limitata (ad esempio pulizia di uno stabile) per il quale la preordinazione dei mezzi si riveli assolutamente marginale, anche in termini economici, rispetto allo svolgimento dell'attività e non presenti, quindi, quella connotazione di non inserimento del lavoratore nell'azienda del datore di lavoro che costituisce la linea di confine tra lavoro dipendente e lavoro autonomo.

104

Una volta individuati, anche se in maniera sintetica, i caratteri fondamentali della categoria dei redditi di lavoro dipendente è opportuno ricordare che in essa le legislazioni nazionali fanno rientrare una serie di fattispecie che presenta la maggior parte dei requisiti della categoria del lavoro dipendente, con tratti di diversificazione del tutto marginali e comunque tali da non intaccare la omogeneità concettuale della categoria stessa.

È il caso, in primo luogo, delle pensioni e di tutte le erogazioni monetarie che pur ricollegandosi ad una prestazione di lavoro dipendente ne presuppongono la definitiva cessazione; ma è pure il caso di erogazioni monetarie di vario tipo (stipendi, assegni, indennità) attribuite a soggetti che svolgono - in assenza della preordinazione di mezzi - particolari attività di tipo istituzionale (giudici di ogni ordine e grado) o politico (parlamentari, componenti di organi elettivi territoriali) o religioso (ministri di culto).

In queste ipotesi, normalmente definite come "redditi equiparati a quelli di lavoro dipendente", la caratteristica principale è costituita dalla assenza di ogni componente patrimoniale ai fini della prestazione della attività, o addirittura dalla assenza di attività come nel caso delle pensioni; peraltro all'assenza del capitale, tipica del lavoro dipendente, si accompagna una autonomia nello svolgimento della attività del tutto peculiare, in quanto il più delle volte caratterizza l'attività stessa che, per in-

trinseca connotazione, deve essere insuscettibile di ogni vincolo o interferenza esterna, come quella dei magistrati o dei parlamentari.

Venendo, ora, alla individuazione delle fattispecie che costituiscono la categoria dei redditi di lavoro autonomo può osservarsi come la connotazione indefettibile ai fini della enucleazione nell'ambito della categoria è quella della assenza della subordinazione nella prestazione delle attività, da un lato, e nella prevalenza dell'attività del prestatore rispetto alla organizzazione dei mezzi per la prestazione.

La dottrina civilistica, come del resto quella tributaria, ha da tempo messo a fuoco le peculiarità del lavoro autonomo rispetto al lavoro dipendente da un lato e all'impresa dall'altro, anche se non sempre i confini tra l'una e l'altra attività possano dirsi sufficientemente certi.

Non è questa la sede per procedere ad una verifica dei risultati raggiunti sul punto dalla dottrina e dalla giurisprudenza, anche in considerazione della fisionomia del Corso che trascende le singole realtà nazionali: si tratta solo di osservare qui che tali risultati, e quindi l'attendibilità dei confini tracciati per separare l'una o l'altra attività, risentono fortemente dell'ambito nel quale gli approfondimenti sono stati effettuati.

Così, ad esempio, i confini tra lavoro autonomo ed impresa sono stati delineati dalla dottrina e dalla giurisprudenza del diritto fallimentare, avendo dunque riguardo al concreto obiettivo di garantire, per quanto possibile, la tutela dei creditori e l'attuazione del principio della *par condicio* attraverso l'enucleazione di una certa attività nell'ambito delle attività di impresa, per le quali è prevista la dichiarazione di fallimento.

Così, ancora, i confini tra lavoro dipendente e lavoro autonomo sono stati tracciati dalla dottrina e dalla giurisprudenza di diritto del lavoro, anche qui con particolare riferimento alla tutela dei diritti del lavoratore subordinato e a canoni interpretativi prevalentemente ispirati all'accoglimento del principio del *favor* per il lavoro dipendente che permea di sé il nostro ordinamento giuridico.

Occorre aggiungere che il passaggio dalla nozione civilistica a quella tributaria comporta una ulteriore complessità nella ricostruzione della fattispecie, dal momento che il legislatore tributario, pur muovendo dalla nozione civilistica tende a ricollegarvi effetti che prescindono dalla fisionomia della fattispecie del diritto civile in quanto incentrati sull'obiettivo di pervenire ad una rapida determinazione della obbligazione tributaria.

In definitiva, il lavoro autonomo come categoria reddituale appare caratterizzato, in positivo, dal dato elementare dello svolgimento di una attività, ed in negativo dalla assenza di subordinazione rispetto al committente dell'opera e, altresì, dalla assenza di organizzazione in forma di impresa.

Anche per tale categoria vengono elaborate delle fattispecie di equipollenza che la dottrina lavoristica ha definito come ipotesi di lavoro parasubordinato e che, nella disciplina positiva italiana, vengono etichettate come collaborazione coordinata e continuativa.

2. Attività di lavoro dipendente ed autonomo prestate all'estero: le ipotesi di doppia imposizione

Il principio di universalità della tassazione o dell'utile mondiale (worldwide principle) comporta, come è noto, che nei confronti del soggetto che abbia uno stabile collegamento con il territorio di uno Stato (collegamento espresso dalle diverse legislazioni tributarie come residenza, ovvero come dimora continuativa per la maggior parte dell'anno solare, o ancora come cittadinanza) l'imposta sul reddito viene applicata ai redditi ovunque prodotti, anche fuori del territorio dello Stato di appartenenza.

Quando ciò avviene, quando cioè il residente di uno Stato produce reddito nel territorio di un altro Stato si determina il fenomeno della doppia imposizione internazionale, in base al quale nei confronti dello stesso reddito e dello stesso soggetto si determina la contemporanea applicazione delle norme tributarie di due ordinamenti diversi.

Non sempre, peraltro, il reddito prodotto viene inquadrato nello stesso modo in entrambi gli ordinamenti giuridici coinvolti, dal momento che la qualificazione della attività produttiva di reddito, effettuata da ciascun ordinamento ai fini della tassazione, può mutare anche in considerazione della qualificazione della attività effettuata dalla normativa extrafiscale: e può dunque accadere che l'attività qualificata nello Stato di residenza come di lavoro autonomo, e considerata quindi produttiva di reddito di lavoro autonomo, venga invece qualificata nello Stato in cui il reddito è prodotto come attività di impresa. Vedremo poi come tale problema sia rilevante ai fini della applicazione delle norme delle Convenzioni contro la doppia imposizione.

Occorre qui invece considerare immediatamente in che modo si configurino le ipotesi di doppia imposizione in relazione allo svolgimento di attività lavorative fuori dello Stato di residenza.

Per quanto riguarda il lavoro dipendente sembra opportuno sottolineare che il luogo di svolgimento dell'attività generalmente coincide con il luogo di residenza o di dimora continuativa: questo perché la prestazione che caratterizza il rapporto di lavoro dipendente è quella che si svolge nell'ambito dell'azienda del datore di lavoro, presupponendo dunque la presenza costante del lavoratore nello stesso luogo, o comunque in prossimità del luogo in cui la prestazione viene eseguita.

La coincidenza tra residenza o dimora abituale e luogo in cui la prestazione lavorativa viene svolta può, talvolta, mancare: ciò avviene, in particolare per i residenti in prossimità del confin e di uno Stato che possono agevolmente e quotidianamente recarsi nel territorio dello Stato confinante (cosiddetti lavoratori transfrontalieri), oppure nei casi di mansioni particolari che comportino lo svolgimento abituale delle prestazioni lavorative fuori del territorio dello Stato (si pensi al personale adibito alla navigazione marittima o aerea su tratte internazionali, ovvero al personale delle cosiddette imprese multinazionali, adibito a mansioni da svolgersi su più territori nazionali).

In ogni caso perché si determini il fenomeno della doppia imposizione, con riferimento al lavoro dipendente, è necessario che la prestazione lavorativa resa nell'ambito del territorio di uno Stato da parte del soggetto residente in un altro Stato, venga considerata come fiscalmente rilevante, al fine dell'assoggettamento ad imposta sul reddito, nel primo Stato.

Così, ad esempio, se un soggetto residente all'estero effettui nel territorio dello Stato italiano una prestazione nell'ambito di un rapporto di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro non residente, tale prestazione sarà tassabile in Italia, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 917/1986, *sae* possa considerarsi produttiva di "reddito di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato". Non è sufficiente, dunque, che la prestazione sia resa sul territorio dello Stato nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente, ma è necessario che il lavoro dipendente sia prestato nel territorio dello Stato, e quindi caratterizzato da continuità e collegamento con il territorio, anche in relazione agli obiettivi che il datore di lavoro intenda realizzare.

Non può ritenersi, dunque, che una semplice trasferta od un breve soggiorno sul territorio italiano da parte del dipendente di un'impresa straniera possa da luogo a tassazione del reddito di lavoro dipendente in capo allo stesso, mentre a diversa conclusione deve giungersi nel caso di soggiorno prolungato destinato, ad esempio allo svolgimento di qualificate attività sul territorio dello Stato (ricerche di mercato, creazione di una rete organizzativa per conto della impresa, partecipazione a corsi di aggiornamento e specializzazione per l'acquisizione di professionalità da utilizzare a favore del datore di lavoro, e così via).

In conclusione, non essendo la prestazione di lavoro dipendente resa all'estero necessariamente connessa alla esistenza di una base fissa o di una organizzazione, la rilevanza dell'aprestaziopne stessa ai fini dell'assoggettamento a tassazione è costituita dalla continuità o comunque dalla realizzazione di un risultato obiettivamente ed autonomamente riscontrabile a favore del datore di lavoro.

Analoghe considerazioni possono valere per quanto concerne il lavoro autonomo.

Muovendo, anche in questo caso, dai parametri forniti dalla normativa italiana è agevole riscontrare come il reddito di lavoro autonomo prodotto in Italia dal soggetto non residente è tassabile quando derivi da attività esercitate nel territorio dello Stato: e, dunque, non dal semplice svolgimento di atti o attività rientrati nell'esercizio della professione, ma dalla realizzazione di atti produttivi di un autonomo risultato, o comunque autonomamente valutabili, anche sotto il profilo economico, in relazione all'attività abituale del prestatore.

In concreto, l'operazione chirurgica del chirurgo straniero, il progetto di fabbricato dell'ingegnere o architetto straniero, eseguiti in Italia, sono rilevanti al fine della tassazione del relativo compenso; mentre non può essere rilevante il compimento in Italia di una frazione di attività, come la verifica dello stato dei luoghi per la realizzazione di un progetto architettonico poi completamente realizzato all'estero, ovvero la verifica in Italia delle condizioni del paziente che viene poi sottoposto all'estero ad intervento chirurgico.

Fin qui si è delineato il quadro generale della problematica concernente la doppia imposizione dei redditi di lavoro prodotti nel territorio dello Stato dal soggetto residente in altro Stato, e si è visto come la doppia imposizione internazionale sia concretamente esistente quando l'attività svolta dal non residente sul territorio dello Stato possa considerarsi autonomamente rilevante, e quindi produttiva di reddito, su tale territorio.

Non si è tenuto conto, per ora, delle fattispecie equiparate al lavoro dipendente e al lavoro autonomo che verranno prese in considerazione più avanti, in relazione all'esame del modello Ocse.

3. I redditi di lavoro autonomo nel modello ocse

Tali redditi vengono disciplinati dall'art. 14 del modello, dedicato appunto ai redditi derivanti dall'esercizio di una libera professione o da altre attività dipendenti di carattere analogo.

La disposizione non definisce, ovviamente (per evitare possibili contrasti con le singole normative nazionali) rigidamente l'ambito della categoria, limitandosi a richiamare l'elemento della "indipendenza" quale tratto distintivo dell'attività rispetto a quella di lavoro dipendente, e fornendo una elencazione esemplificativa sotto il profilo obiettivo (attività di carattere scientifico, letterario, artistico, educativo o pedagogico).

L'ambito della categoria è, peraltro, ampliato dal richiamo, anche qui non tassativo, di alcune figure professionali come quella del medico, dell'avvocato, dell'ingegnere, dell'architetto, del dentista e del contabile.

La mancanza di disposizioni tassative (ad eccezione del requisito della indipendenza) consente di ritenere la categoria in questione identica a quella dei redditi di lavoro autonomo, disciplinata nella normativa italiana dall'art. 49, del D.P.R. n. 917/1986.

Dall'art. 14 discende, dunque, il principio della tassazione del reddito di lavoro autonomo prodotto dal residente nel territorio dell'altro Stato contraente solo da parte dello Stato di residenza, a meno che l'esercizio della attività di lavoro autonomo non sia effettuato attraverso una "base fissa" che il lavoratore autonomo utilizzi abitualmente per l'esercizio delle sue attività.

La mancanza di definizione del termine "base fissa" non preclude, ovviamente, una attendibile ricostruzione del contenuto della disposizione, nel senso che deve trattarsi di una organizzazione idonea allo svolgimento dell'attività e quindi di diversa consistenza a seconda dei contenuti tipici della attività stessa.

L'esistenza della base fissa costituisce, dunque, la condizione per la tassazione del reddito di lavoro autonomo nello Stato nel quale tale base venga utilizzata, sempre che, peraltro, l'attività svolta in tale Stato possa considerarsi come produttiva di reddito in via autonoma. Tale conclusione non solo appare in linea con i criteri di tassazione del reddito di lavoro autonomo del non residente adottati nelle singole normative nazionali, ma trova espressa conferma nel tenore testuale dello stesso art. 14 che subordina l'imponibilità del reddito nello Stato in cui è posta la base fissa alla circostanza che (e alla misura in cui) il reddito sia imputabile a tale base fissa.

Per quanto concerne l'applicabilità della normativa convenzionale in relazione a redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da soggetti non residenti mediante una base fissa, è opportuno richiamare la modalità di tassazione indicata nell'art. 25, del D.P.R. n. 600/1973, che prevede l'obbligo di assoggettamento dei compensi erogati al non residente ad una ritenuta alla fonte a titolo di imposta nella misura del trenta per cento. Alcuni autori sostengono che l'unica forma di tassazione prevista dalla legge italiana è il prelievo alla fonte a titolo di imposta, onde non esisterebbe tassazione concreta in mancanza di un sostituto di imposta (MAYR S. *Corriere Tributario*, 1991, pag. 2891).

Ma la conclusione non convince, dal momento che ove il compenso venga erogato da un privato, e comunque da un soggetto non rientrante tra quelli indicati nel comma 1, dell'art. 23, del citato D.P.R. n. 600/1973, il percettore del reddito non sarebbe esonerato dall'obbligo di presenta-

zione della dichiarazione e di versamento dell'imposta relativa al reddito di lavoro autonomo prodotto in Italia mediante una base fissa.

Vero è, che mentre nel caso di assoggettamento a ritenuta il reddito imponibile è sempre costituito dal compenso lordo, senza possibilità di deduzione dei costi inerenti all'attività e alla base fissa, e l'imposta è sempre determinata nella misura del venti per cento del compenso lordo, nella ipotesi di mancanza del sostituto di imposta il percettore del compenso potrà determinare il reddito imponibile sulla base delle disposizioni degli artt. 49 e ss., del D.P.R. n. 917/1986 e, quindi dedurre tutte le spese sostenute, ai sensi dell'art. 50, mentre l'imposta dovuta verrà determinata con applicazione delle aliquote di cui all'art. 11, dello stesso D.P.R. per scaglioni di reddito.

Alla problematica ora evidenziata si connette quella relativa all'obbligo di tenuta delle scritture contabili per l'attività di lavoro autonomo inerente alla base fissa: l'art. 13, del D.P.R. n. 600/1973, non sembra consentire alcuna deroga a tale obbligo, e la circostanza che, in presenza di un sostituto di imposta, il percettore del compenso non potrebbe dedurre alcuna spesa essendo assoggettato a tassazione per ritenuta a titolo di imposta, non sembra costituire una causa di esclusione dall'osservanza degli obblighi di contabilità.

110

Per quanto riguarda, infine, l'elemento della imputabilità del reddito alla base fissa quale condizione della imponibilità nello Stato in cui la base è collocata, può osservarsi che, almeno tendenzialmente, tutto il reddito prodotto nel territorio nel quale è presente la base fissa può dirsi correlato ad essa, salva la prova, da parte del percettore, che una frazione di tale reddito non sia stata conseguita mediante la base stessa e sia quindi escluso dalla tassazione nello Stato in questione.

In definitiva, l'adesione alla convenzione contro la doppia imposizione comporta, con riferimento alla tassazione dei redditi di lavoro autonomo, una limitazione alla potestà di imposizione per le attività produttive di reddito non esercitate attraverso una base fissa, essendo in tal caso il reddito prodotto dal non residente assoggettato a tassazione soltanto da parte dello Stato di residenza.

Tale limitazione viene, di fatto, bilanciata dalla identica limitazione stabilita per l'altro Stato contraente: globalmente, peraltro, la disposizione convenzionale crea un vantaggio a favore dello Stato di residenza rispetto allo Stato nel quale l'attività viene esercitata.

Per le fattispecie assimilate ai redditi di lavoro autonomo può rilevarsi che il modello Ocse prende in considerazione soltanto alcune ipotesi tipiche e, in particolare, i compensi e le attribuzioni corrisposte a membri del Consiglio di amministrazione (art. 16) e i redditi derivanti da attività artistiche e sportive (art. 17).

Per quanto concerne i compensi agli amministratori di società, è noto che in Italia essi rientrano nella categoria dei redditi di lavoro autonomo, come rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, e vengono determinati sulla base dei compensi percepiti, con una deduzione forfettaria del cinque per cento e la deduzione effettiva delle spese sostenute per viaggio, alloggio e vitto per prestazioni effettuate fuori del territorio comunale.

In applicazione dell'art. 20, del D.P.R. n. 917/1986, se l'attività di amministratore è svolta dal non residente in Italia il relativo compenso è tassato in Italia anche se erogato da società non residente: il criterio convenzionale stabilisce, invece, la tassazione da parte dello Stato nel quale risiede la società che eroga il compenso.

Tale criterio, a differenza di quello adottato per i redditi di lavoro autonomo, penalizza lo Stato di residenza del percettore spostando la tassazione nello Stato di residenza della società erogante: ed infatti, quando l'amministratore sia residente in Italia e riceva emolumenti da società non residente, il reddito è tassabile soltanto nello Stato estero. Tuttavia né il modello Ocse né le singole convenzioni limitano il potere di tassazione degli emolumenti in questione al solo Stato di residenza della società erogante: ciò che può determinare una concorrenza nell'applicazione della imposta e la necessità di determinare quale sia effettivamente lo Stato di residenza dell'amministratore (tenendo conto che si possono determinare casi di doppia o addirittura tripla residenza, in considerazione della iscrizione anagrafica, della residenza civilistica, della dimora per un periodo superiore ai 183 giorni all'anno).

Deve ritenersi che quando l'amministratore abbia anche diversi ed ulteriori rapporti con la società, e ne sia, ad esempio, dipendente o consulente, i redditi relativi a tali rapporti vengano disciplinati dalla norma convenzionale specifica.

In particolare, nella ipotesi che un membro del Consiglio di amministrazione di una società, residente in uno Stato diverso da quello di residenza della società, sia anche consulente della stessa, non sembra che l'incarico di amministratore possa concretare la "base fissa" richiesta per la tassazione del reddito di consulente, attraendo così tale reddito a tassazione nello Stato di residenza della società.

Di particolare interesse, sotto il profilo sistematico, appare la disciplina recata dal modello Ocse per i redditi derivanti da attività artistica e sportiva.

In primo luogo occorre sottolineare che l'attività svolta dagli artisti (categoria nella quale rientrano artisti del teatro, del cinema, della radio-televisione, musicisti) e dagli sportivi, qualunque sia la tipologia del reddito prodotto (lavoro autonomo, lavoro dipendente, impresa) viene

considerata unitariamente, ed unitariamente disciplinata ai fini della tassazione con il criterio della imponibilità nello Stato in cui le attività sono esercitate: lo stesso criterio vale, addirittura, anche nei casi in cui i compensi siano erogati non direttamente all'artista o allo sportivo, ma ad altro soggetto (ad esempio società alla quale l'artista sia legato da rapporto di lavoro e che organizzi le manifestazioni artistiche di quest'ultimo).

Evidentemente, alla base della disciplina convenzionale indicata dal modello Ocse è l'opinione della esistenza di uno stretto collegamento tra attività e territorio, nel senso cioè che l'esercizio dell'attività esprime capacità contributiva a favore dello Stato nel quale si collocano i fruitori della manifestazione artistica o sportiva.

Pertanto, quando l'attività artistica e sportiva viene effettuata sulla base di un rapporto di lavoro dipendente gli Stati membri possono escludere dall'applicazione dei criteri sopra individuati, e recati dall'art. 17, del modello Ocse, le attività artistiche e sportive, facendole rientrare nella disciplina dell'art. 15, di cui si dirà più oltre, con la conseguente tassazione da parte dello Stato di residenza del percettore.

3. I redditi di lavoro dipendente nel modello Ocse

Anche per i redditi di lavoro dipendente il modello Ocse si astiene da una definizione della categoria, limitandosi a menzionare salari, stipendi ed altre analoghe remunerazioni che rappresentino il corrispettivo di un'attività dipendente.

Sono dunque pienamente applicabili le considerazioni formulate nel primo paragrafo, nel senso che l'attività di lavoro dipendente appare caratterizzata dall'assenza della organizzazione dei mezzi per la effettuazione delle prestazioni da parte del soggetto, ponendosi comunque nell'ambito di un rapporto centrato sull'assoggettamento alle altrui direttive per lo svolgimento della attività.

Come già detto in precedenza, generalmente residenza del dipendente e luogo di prestazione dell'attività lavorativa coincidono, ma questo non determina problemi di doppia imposizione che invece insorgono quando le prestazioni lavorative sono effettuate in uno Stato diverso da quello di residenza.

Quando ciò avviene, quando cioè l'attività viene svolta in uno Stato diverso da quello di residenza del dipendente, le remunerazioni percepite sono tassabili in tale ultimo Stato. Tuttavia tale conseguenza si determina ove concorrano le seguenti condizioni:

- il percettore dei redditi di lavoro dipendente soggiorna nello Stato in cui svolge l'attività per un periodo inferiore a 183 giorni nel corso dell'anno fiscale considerato;

- le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non risiede nello Stato in cui si svolge l'attività;

- le remunerazioni erogate non sono a carico di una stabile organizzazione o di una base fissa che il datore di lavoro abbia nello Stato in cui si svolge l'attività lavorativa.

Quando anche una sola delle predette condizioni non si realizzi, diviene applicabile il criterio di tassazione delle remunerazioni nello Stato di residenza del lavoratore.

È utile rilevare che nell'ordinamento italiano si rinuncia all'applicazione del principio della universalità della tassazione quando il reddito di lavoro dipendente è prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto. Tale disposizione (art. 3, del D.P.R. n. 617/1986), che, peraltro cesserà di essere operante a partire dal 1° gennaio 2001, esclude dalla base imponibile il predetto reddito e si spiega con la volontà del legislatore italiano di considerare il lavoratore italiano che si trova stabilmente all'estero per svolgere attività lavorativa come "emigrato" e quindi come non residente in Italia, anche se abbia conservato iscrizione anagrafica e residenza civilistica in Italia.

11

In dottrina si è osservato, in proposito, che il combinato disposto della regola convenzionale e della disciplina nazionale recata dal menzionato art. 3 concretizza in talune ipotesi (ad esempio quando il dipendente svolga la propria attività all'estero per un periodo inferiore a 183 giorni) l'effetto della totale intassabilità in Italia del reddito conseguito (LAN-TERI N., in "Diritto e pratica tributaria", 1991, II, pag. 298).

Per le pensioni, e le altre analoghe remunerazioni che non presuppongono lo svolgimento di attività lavorativa, viene ovviamente applicato il criterio della tassazione nello Stato in cui ha residenza il percipiente, in armonia con il criterio principale previsto per il lavoro dipendente.

La circostanza che il trattamento fiscale delle somme erogate al dipendente in relazione alla cessazione di un rapporto di lavoro sia disciplinato in modo diverso nei singoli ordinamenti non incide sulla validità della soluzione accolta nel modello Ocse, che appare coerente proprio per la considerazione di un reddito che non deriva da attività attuale e per il quale non si pone quindi il problema del collegamento con un diverso Stato nel quale il soggetto svolge la propria attività.

In ogni caso gli Stati contraenti possono risolvere specificamente eventuali problemi derivanti dalla tipologia della imposizione delle dette erogazioni.

Per quanto concerne, infine, le altre fattispecie che negli ordinamenti interni vengono talvolta assimilate al lavoro dipendente, in assenza di specifiche disposizioni convenzionali non rimane che applicare la disciplina stabilita dalle singole clausole in relazione alla caratteristica della fattispecie: così, a titolo di esempio, i compensi erogati dalle società cooperative ai lavoratori soci, nei limiti dei salari correnti, dovrebbero essere inquadrati nella disciplina convenzionale dei dividendi, con la conseguenza della piena imponibilità nello Stato del percipiente.

4. Bibliografia

Sulla questione della efficacia della norma tributaria nello spazio e della doppia imposizione internazionale: UCKMAR, *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955; LUPI, *Territorialità del tributo*, in "Enc. giur. Treccani"; ADONNINO, *Doppia imposizione*, ivi; e FANTOZZI-VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in "Digesto", IV.

Sul principio della tassazione dell'utile mondiale, VOGEL, *World-wide or source taxation of income*, "Rass. trib.", 1988, I, pag. 259.

Sul modello Ocse, UCKMAR, *I trattati internazionali in materia tributaria*, in "Trattato di Diritto tributario", diretto da Amatucci, Padova, 1994, pag. 727 e ss. e bibliografia ivi citata.

Sul reddito di lavoro dipendente, PUOTI, *Lavoro dipendente* (Dir. trib.), in "Enc. giur. Treccani"; ID., *Il lavoro dipendente nel diritto tributario*, Milano, 1975; SACCHETTO, *Relazione tra normativa civilistica e fiscale, Il rapporto di lavoro ed il reddito di lavoro*, in "Rass. trib.", 1989, pagg. 337 e ss.

Sul reddito di lavoro autonomo, SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo, nozione e disciplina tributaria*, Milano, 1984; TARIGO, *I redditi di lavoro autonomo*, in "Aa.Vv., Imposta sul reddito delle persone fisiche", "Giur. sist. dir. trib.", I, pagg. 331 e ss.; MERLINO, *I redditi di lavoro autonomo nell'ordinamento tributario italiano e nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 1982.

Su alcune questioni particolari esaminate nei paragrafi precedenti, GARBARINO, *Sulla tassazione dei redditi di lavoro autonomo percepiti da soggetti non residenti e sull'obbligo di ritenuta*, in "Dir. prat. trib.", 1988, II, pag. 1236; LANTERNINI, *Interrelazioni tra norma interna e norma convenzionale nel trattato contro le doppie imposizioni stipulato tra l'Italia e la Francia: il caso dei lavoratori frontalieri*, in "Dir. prat. trib.", 1997, III, pag. 368.

Notes on the protection of the European Community's own resources

Carmine Giordano

Università degli Studi di Cassino

Points discussed: 1. How the need for protection came about - 2. Placing the subject in law - 3. The juridical object being protected - 4. Principles behind the provisions - 5. Protection in penal law of the EU financial interests in the convention elaborated according to art. K3 of the EU treaty and in national provisions - 6. The Community project concerning protection of an administrative nature - 7. Conclusion

1. *How the need for protection came about* - Going from a funding system of Community budgets based on contributions from member states to a system founded upon autonomous Community resources (*own resources*), the need to protect the financial interests of the European Communities is now of supranational interest.

Damage to the Community budget has repercussions on all initiatives financed through resources inscribed therein and, therefore, on the realisation of objectives set down in the treaties of Paris, Rome and Maastricht.⁽¹⁾

In this context, the presence of subjects illegally introducing goods into the Community customs area (2) and benefiting from the concessional financing and forgivable loans that the Community makes availa-

11

(1) See articles J11, subsec. 2, and K8, subsec. 2, European Union Treaty, for *administrative* expenses on the budget of the European Communities, relating to foreign policy and security in the European Union (the so-called second pillar) and for those relating to intergovernmental co-operation in internal affairs and justice (third pillar).

In this respect, an analysis of the rules indicates that even *operational* expenses, upon certain conditions, may be charged to the European Communities budget.

Furthermore, the Amsterdam treaty establishes that, if not specified differently, all Union expenses are charged to the European Communities budget.

(2) It is a matter being discussed whether the offence for importing illegal goods, such as drugs, also includes the offence of misuse of the Community's own resources. In this respect, the Italian line of decisions seems to lean towards the positive solution, seeing here a concurrence of offences: illegal importation of drugs - currently punishable under art. 73, D.P.R. 309/90 - and smuggling, under articles 282 and ff. of the consolidated act on customs law (T.U.L.D.). See: Cass. April 7th 1986, "Riv. Pen.", 1987, 702; Cass. October 28th 1986, "Riv. Pen.", 1987, 1016; App. Roma October 21st 1983, "Riv. Pen.", 1984, 325.

ble, (3) without entitlement, causes some concern both to companies that operating in full respect of the law, find themselves exposed to unfair competition and, to the same Community institutions, as the realisation of objectives contained in the treaties is thus in jeopardy.

This situation is made even more worrying by the establishment of the home market, set down in the Single European Act, December 1992, which meant, among other issues, the abolition of checks on goods at intra-community borders.

These risk factors, highlighted by the European Parliament and Commission have led member states and Community institutions to draw up a plan to fight frauds damaging the Community budget.

The complex legal system, yet to be realised, involves the jurisdiction of Community institutions and member states and has its juridical foundations in domestic law as well as in Community treaties and in the Maastricht treaty.

Thus, it is worthwhile to give an outline of the protective measures, singling out the juridical sources and then proceeding with defining the juridical object being protected, then moving on to an examination of the salient points in the rules issued on the subject.

2. *Placing the subject in law* - As previously stated, the protection of Community funds has its juridical sources in Community treaties (ECSC, CE, EAEC), in the EU treaty and the jural acts originating therein (mainly directives and Community regulations) and, also in domestic laws.

In Community treaties, through the system of assimilation, (4) member states are obliged to adopt, in order to fight frauds damaging the

(3) The most frequent offences concern the sums made available in Community structured funds for study and development programmes of Community policies, for the updating of structures in the economic, social or cultural sectors, or for reinforcing cohesion inside the European Union.

(4) S. MANACORDA criticises this technique in *L'efficacia espansiva del diritto comunitario sul diritto penale*, "Foro It.", 1995, IV, c. 61; the author highlights the limits of assimilation, constituted by both the fragmentation of protection, due to reference to rules of domestic legal systems, and by the different treatment of operators accorded by member states in their widely varied degrees of permissiveness.

On assimilation of national and Community interests, see: G. GRASSO, *La tutela penale degli interessi finanziari delle Comunità europee*, in "Riv. trim. dir. proc. pen.", 1990, p. 854.

Community's financial interests, the measures adopted to keep off frauds that harm their own financial interests. (5)

Particularly, the EC treaty, in view of the perils arising from the establishment of a home market (6) - among these, the risk that the free circulation of goods might mean an increase of organisations that commit crimes against the Community budget - confers upon the Council of Europe ample and general legal powers, even in the absence of a specific provision, to be exercised with respect to individual sectors, as each one is taken into consideration. (art. 235 EC treaty).

The EU treaty also addresses the protection of Community finances through the rules contained in its section VI, concerning intergovernmental co-operation in the area of internal affairs and justice (7)- according to which, the EU Council to contend with fraud world-wide, may

(5) This obligation consisting in bringing national and Community financial interests on to the same level, besides being found in articles 209 A of the EC treaty, 78 decimo ECSC treaty and 183 A of the EAEC treaty, is sanctioned by the ECCJ in various judgements. Among these, the following judgement is particularly significant: 21st September 1989, case 68/88, Commissione c. Repubblica ellenica, in "Racc. giur. Corte di Giustizia delle Comunità europee", 1989, pag. 2965, which made national organs responsible by attributing legal and administrative *obligations*.

11

(6) The Single European Act dated July 1st, 1987 amended art. 7 of the EC treaty and declared the final date by which the internal market should be established (31st December 1992): "the home market is a space without internal borders, in which the free circulation of goods, persons, services and capital is guaranteed." As stated in the Resolution of the Council, November 13th 1991 (GUCE, no. C 328, 17.12. 91) the free circulation of goods, with the consequent elimination of customs' control between member states, poses the risk that fraudulent activities damaging the Community budget might grow on an international scale.

(7) As M. PANEBIANCO points out, under *Unione Europea*, in Enciclopedia Giuridica, p.6, the European Union has been seen as having the structure of a temple, the pediment of which represents common provisions (section I) and the base representing the final provisions (section VII); on this rest three pillars of which the first represents provisions concerning the European Communities (section II and III), the second represents provisions regarding foreign policy and security (section V) and the third, provisions on co-operation in the area of internal affairs and justice (section VI). In this framework, commonly used in the literature, section VI of the EU treaty represents the *third pillar* of the Union, dealing with intergovernmental co-operation in justice and internal affairs; the latter as national jurisdiction, cannot be disciplined by Community legal sources (*first pillar*) meant solely for the implementation of Community policies as in the EC, ECSC, EAEC treaties.

elaborate Conventions and recommend that the member states adopt these in conformity with their own constitutional laws. (8)

This extensive institutional involvement, stemming from these initial indications, is reflected upon the jural acts issued in execution of the provisions indicated in the treaties: within the Community, the European Union Council issued Regulation no. 2988/95, December 18th 1995 (9), concerning the administrative protection of the European Community's financial interests and, within the penal sphere, intergovernmental planning has led to the signing of the Convention adopted in Bruxelles July 26th 1995 drawn up according to art. K3 of the EU treaty and regarding the protection of the Community's financial interests (10).

As for the Italian legal system, there is a legal order for the protection of Community funds which, although somewhat fragmented, on the whole, appears to conform with the resolutions adopted for Europe.

Both with the rules contained in the consolidated act in matter of customs (11)- there to guarantee accurate receipt of customs duties - and with articles 640 bis and 316 bis of the penal code - protecting the legitimacy of, respectively, the receipt and destination of disbursements on the Community budget - the Italian legal system protects the Community's budget receipts and expenditures following a similar approach to the one behind Community and conventional rules. (12)

3. *The juridical object being safeguarded* - To define the object to be protected, we need to start from the EC treaty rules on financial matters. These state that the European Community budget is integrally fun-

(8) This provision emerges from the combined articles K1, no.5 and K 3, 2nd subsec., lett. C, EU treaty.

(9) Published in GU no.15, 22. 2. 1996, p.43

(10) Published in GUCE no. C 316, 27.11.1995, pag.48. Following this rule, two important protocols were adopted on the subject of corruption, money laundering and responsibility of corporations, published in GUCE no. C 313, October 23rd 1996 and in GUCE no. C 221, July 9th 1997.

(11) Adopted with D.P.R. January 23rd 1973, in GU no. 80, 28. 3. 1973. Refer in particular to articles 282-295, regarding smuggling offences, and articles 302- 322 regarding administrative infringement and sanctions.

(12) See, also, law December 23rd 1986, no. 898, containing urgent measures for checking Community aid to the production of olive oil, administrative and penal sanctions on the subject of Community aid in the agricultural sector.

ded through own resources (13), (art. 201 EC treaty) the member states seeing to their assessment, collection thus transferral to the European Community. (14)

This system of funding, diametrically opposed to the previous one based on contributions by member states, reflects the national entities' need to ensure autonomous revenue, through levying taxes in proportion with the taxable capacity of liable subjects.

If we consider manifestations of taxable capacity all those events expressing an economic strength such that a subject is deemed fit to renounce a part of his wealth to be made available to the community, (15) it seems clear that the traditional resources - which, as we shall see are made up of the various categories of tariffs on trade with outside countries, the prerequisite being that of *goods free to circulate* - (16) would hit manifestations, though *indirect*, of the taxable capacity of the liable subject and, therefore, that they should be counted among the category of indirect taxes.

The establishment of the autonomous funding system of the Community budget came about in 1970 with the Council's Decision, April 21st, 1970 on the substitution of member states' financial contributions with the Community's own resources (17), followed by further deci-

(13) For a brief but complete analysis of the referred Community budget funding system, see: F. POCAR, in *Diritto dell' Unione e delle Comunità europee*, Milano, 1997, p.29 and ff., with extensive bibliography.

(14) One should note that, according to art. 2,3, 3rd subsec., of the Decision dated 31st October 1994 (GUCE, no. L 239, p.9) member states deduct, as collection charges, 10% of sums to pay out on all the duties constituting own resources.

(15) E. POTITO, writes in *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p.18. For a similar analysis, see F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol.1, Parte Generale, Torino, 1994, p.64.

(16) Art. 36, T.U.L.D. thus establishes. See articles 202 and ff. of the Community customs code, introduced by the EEC Council Reg. no. 2913/92 on the incipience of other customs obligations.

(17) This Decision, published in GUCE no. L 94, 28.4.1970, p.19, singled out types of own resources, initially made up of tariffs on trade with outside countries. Said tariffs, are considered, due to the original provision, *traditional*, and they are alone in their strictly tributary nature. If we consider the matter closely, they constitute the only receipts that appear to be coherent with the European Communities' principle of autonomous funding (art. 20, ECC treaty), as the other own resources - and we shall later see this - departing from the above mentioned principle, are actual contributions charged to the member states.

sions producing the modification and integration of the resources typologies. (18)

According to current laws (19), Community resources are considered to be the following: 1) all tariffs (20) on trade with non-member states carried out in pursuit of Community policies in the agricultural sectors and in the sugar markets; 2) tariffs, as set down by the common customs tariff and by the ECSC treaty on trade with outside countries; 3) a rate on the taxable basis of the VAT of each member state uniformly determined (21); 4) a rate on the sum of GNPs of all member states.

This list of the Community's own resources, seen from the point of view of autonomous funding of the Community budget, leads us to consider that the last two categories of own resources could be seen exactly as contributions and hence that the autonomous funding system be an objective rather than a principle.

However, even said national contributions, being the object of a limitation of national sovereignty accepted by member states through ratification of Community treaties, need to be seen as belonging originally to the European Community and therefore need to be protected against fraudulent activities causing contributions to be diverted from their due purpose.

Therefore, the laws together with the here expressed comments, do not leave room for doubt with regard to the object being protected through the safeguard of Community finances.

(18) In this respect, consider the Council's Decision dated May 7th, 1985 (GUCE no. L 128, 14.5.1985) modified by the Single European Act, the Council's Decision June 24th 1988 (GUCE no. L 185, 15.7.1988) introducing a further own resource, constituted by receipts obtained by applying a rate to the gross national product of member states, and meant to guarantee that receipts and expenditures balance out (so-called complementary resource), as established in art. 199, final subsec., EC treaty, and lastly, the Council's Decision October 31st 1994 cit., setting a limit to the Community's own resources for the period 1995-1999. For 1995 it was 1.21% of the member states' GNP, with a progressive *increase* that will take it to 1.27% of member states' GNP in 1999.

(19) Decision October 31st 1994, cit..

(20) In the sphere of the Community's agricultural policy, the law provides that the following are to be considered tariffs: levies, premiums, supplementary or compensatory amounts, additional amounts and elements.

(21) Said rate, for the period 1995-1999, with art. 2, subsec. 4, Council's Decision October 31st 1994, cit., was fixed at 1.32% for 1995 with a progressive *decrease* that will take it to 1.00% in 1999.

In this respect, wishing to distinguish between fraud on receipts and fraud on expenditures and the consequent object to be protected, one can hold that with regard to receipts said juridical object is constituted by tariffs alone, in that other own resources which, as we have seen, are essentially national contributions, by virtue of the taxable subject (member state), do not appear to be a possible object of fraud, since one supposes that the states would correctly fulfil their obligations; as regards *expenditure* chargeable to the Community budget, all resources that are to be found there - belonging to any of the four categories listed in the regulations - would need safeguarding, since all mentioned resources may have been fraudulently distributed and obtained or they may have been employed not in accordance with the norms and concessional provisions.

4. *Principles behind the provisions* - One should, in this context, dwell on the significance of the principles that the member states and Community institutions adopted in order to elaborate the jural acts meant for the protection of Community finances against frauds.

Said significance, besides being evinced in the sources that form these principles - studies carried out by experts in the field, (22) transfused in the periodical EU Council Resolutions (23) is also clear from the issue of individual rules that respect at all times the aforementioned principles.

The principle according to which the fight against fraud through penal sanctions primarily falls to member states, since the European Communities are not authorised to intervene directly, with expansive effects (24) on national penal legislation (25), is dense with juridical consequences.

(22) See M. DELMAS-MARTY (Working Document services Commission: SEC(93) 1172, July 16th 1993) for a comparative law study on the provisions that exists, on the subject, in member states and for a series of recommendations put to member states and Community institutions.

(23) Council's Resolution December 13th 1991 (GUCE no. C 328, 17.12.1991, p. 17) and Council's Resolution December 6th 1994 (GUCE no. C 355, 14.12.1994, p.2)

(24) On the subject, refer to S.MANACORDA, in *L'efficacia espansiva del diritto comunitario sul diritto penale cit.*, c. 63. The author concludes that Community sources, particularly directives, can bring about an expansion of the penal law of member states, but always through the national Parliaments' action, so that provisions adopted are compatible with the principle of legality, the material aspect here constituted by the fulfilment of the prerequisite linked to the legal paradigms of the crimes as codified.

(25) In this respect, it seems appropriate to mention the experience in matter of insider trading (Directive no. 89/592, November 11th 1989, in GUCE no. L 334,

From this statement, it follows that the EU, with regard to the particular aspect being examined, should confine its intervention to the instruments set down in the VI section of the EU treaty, among which we wish to prioritise the tool represented by the Convention. This, moreover, besides ensuring that the legal principles of member states be observed, is also necessary in order to have *compatibility* and *approximation* of national laws, through the creation of minimum penal laws for greater efficacy and deterrence.

With this in mind, it seems appropriate to adopt a Convention setting down the offence 'fraud damaging the financial interests of the European Communities', to which there would follow categories of sanctions proportioned to the seriousness of the damage, or to the risk of damage, produced on the Community budget.

Although part of the literature on the subject does not concur, it is worth re-mentioning the principle of assimilation according to which, in conformity with the direction taken by Community law (26), it is necessary that member states make their sanctions against fraud damaging the Community's financial interests equal to those adopted with national tax fraud. With a closer look, however, the enunciated principle reflects the logic to ensure a commitment on the part of national powers in the fight against fraud that is equivalent to that which is made when fighting internal tax fraud, but does not in any way help to overcome the divergence in the national legislation of member states that appears to be, in this current phase, the priority.

Lastly, always with reference to the direction taken by the above mentioned line of decisions, there is the need to respect, even in matters of sanctioning, the principle of *proportionality* where the penal answer does not appear to fit the committed crime; therefore, alongside a convention

18.11.1989) of money laundering (Directive no. 91/308, June 10th 1981, in GUCE no. L 166, 28.6.1991) and of the protection of natural persons with regard to the handling of personal information (Directive no. 95/46, October 24th 1995, in GUCE no. L 281, 23.11.1995). In the three mentioned directives, besides the absence of an express obligation to incriminate, there are also no provisions that bind the member states as to the adoption of a specific sanction.

(26) Crucial in this respect is the already mentioned ruling September 21st 1988, case 68/88, *Commissione c. Repubblica ellenica* (so-called of Greek maize) where the Court stressed that member states should see that violations of Community law be sanctioned, in terms of the substantive and procedural aspects, as if they were violations of internal law similar in nature and importance and that, in any case they should lend the sanction the same quality of effectiveness, *proportionality* and deterrence.

that would discipline the criminal aspects of the subject, one should introduce a *corpus* of administrative sanctions to substitute diverging national administrative sanctions. And this result, considering the nature of future sanctions and the corresponding powers that the treaty confers upon Community institutions (27), will be achieved through Community legislation (art. 189, EC treaty), without having to resort to conventions.

5. *Protection, in penal law, of the European Communities financial interests in the Convention elaborated according to art. K 3 of the EU treaty and in national laws* - The Convention, in accordance with the principles above mentioned, defines the offence of fraud damaging the European Communities financial interests (art.1) distinguishing between frauds on *expenditure* and frauds on receipts. Punishable behaviour, conceived both as actions and omissions to avoid the payment of Community *resources* or to illegally obtain Community funds (28) and as misuse of said funds, is the object of a detailed description which lends this offence a binding quality. (29) (*)

As to the subjective element of the offence in question, being that *intent* is made explicit as psychological situation, the crime can only be seen as pertaining to the category of *wrongful intent*.

12

(27) With reference to the legal basis of sanctioning power attributed to Community institutions, refer to: CJEC, ruling October 27th 1992, case 240/90, *Germania c. Commissione*, in "Riv. Trim.dir. pen. Econ." 1993, 3, p.739, comment G.Grasso, *Recenti sviluppi in tema di sanzioni amministrative comunitarie*; CJEC, ruling September 21st 1989, case 68/88, *Commissione c. Repubblica ellenica*, cit..

(28) Among these: the use and presentation of false, inexact or incomplete declarations or documents, and failing to inform authorities of a fact required by law. In order to be punishable, these types of behaviour need to provoke the illegal receipt or withholding of funds from the Community budget.

(29) In this respect, the hypothesis of *misuse* of funds causes doubts in terms of classification of the offence. With reference to the model fact situation in art. 316 bis penal code, which formulates the failing to destine funds to the use for which they were conceded, one upholds that this failing is: "almost as *causally oriented towards an indefinite event*. When or since when and under what conditions this event will materialise or has been standing is not known.", E. MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea, sviluppi e discrasie nella legislazione penale degli stati membri*, Padova, 1994, p.62.

(*) In the legal literature in question, one distinguishes between offences in free form and those with a binding quality. For the latter group the legislator describes in detail the activity, behaviour that characterises these offences.

As to the sanctions apparatus, the Convention art.3 states that for serious frauds (from 50,000 ECU) there are sanctions on personal freedom, and it leaves to member states the freedom to decide on a penal sanction different to imprisonment for frauds that are inferior to 50,000 ECU. It also leaves them to decide on non-penal sanctions for frauds inferior to 4,000 ECU.

As we can see by reading the first two articles of the Convention, the technique used to formulate these rules has allowed a hypothesis of offence that is all-inclusive in terms of frauds on expense and receipts, indicating the corresponding sanctions proportioned to the seriousness of the damage, or risk of damage produced on the Community budget.

The Italian legal system which, as already stated, seems to be in line with European principles and rules, spreads across various and distinct legal sources penal rules specifically aimed at safeguarding Community finances against frauds.

The smuggling offence, regulated by articles 282 to 301 *bis* of the consolidated act on customs (T.U.L.D.) deals with the protection of Community budget receipts, relating to the traditional own resources. The T.U.L.D. establishes the same penalty for attempting to smuggle or for smuggling goods.

The basic offence, entailing a fine, is constructed according to ten smuggling hypotheses (articles 282 to 291 T.U.L.D.), followed by an end clause which incriminates the behaviour of those who *'outside of the cases stated in the previous articles, smuggle goods through customs'* (art. 292 T.U.L.D.).⁽³⁰⁾

The presence of specific aggravating circumstances, such as possession of arms, creating devices to oppose police force, committing other

(30) The exemplifying technique used is often criticised both because in matters of penal law, it is not always the best way to proceed and because the end clause and the open crime that results from it would alone guarantee protection. One could reconsider these statements after careful reflection on the possible doubtful hypotheses that could result in the absence of specific incrimination, and leave the authority in charge with a wide choice as to what does or does not constitute crime. For example, in the maritime movement of goods, nearing the shores, casting anchor, or being moored without customs authorisation.

In this respect, it is worthwhile to stress that amendments, introduced following the establishment of the Community customs code (ECC Regulation no. 2913/92), through which, moreover, a number of customs institutions were redefined in their formal and substantial aspects, meant that some of the rules in question needed updating.

offences for example against public faith or the public administration, or an associative crime, are punished with imprisonment and fine jointly (31) (art.295, 2ndsubsec., T.U.L.D.).(32)

An interesting aspect emerges from art. 301, 1st subsec., T.U.L.D., provides that in all smuggling cases, there be compulsory confiscation by the administration of goods and means used to commit the crime.

In this respect, in view of the future decriminalisation of simple contraband entailing the evasion of duties for an amount inferior to 4,000 ECU (33), it seems worthwhile to see whether said confiscation, which shows itself to be a useful deterrent against Community frauds, will be able to continue being applied also to the administrative wrongdoing of contraband.

In this respect, considering that the possible decriminalisation will not diminish the seriousness of the offence of contraband, and considering that the law provides for the compulsory administrative confiscation as a consequence of the extremely damaging nature of the crime, one can uphold that art. 301, 1st subsec., T.U.L.D. will need to continue being applied even when the aforementioned hypotheses of simple contraband are decriminalised. (34)

The protection of *expenses* on the Community budget, as stated earlier in this paper, is dealt with in articles 640 *bis* and 316 *bis* of the penal code. Through these, Italian law protects the destination of Commu-

(31) This law will require an amendment to allow the ratification of the mentioned Convention on the protection of the European Communities financial interests. In point of fact, whereas with fraud on expenses the Italian legal system appears to be in line with what established by the aforementioned Convention with art. 316 *bis* and 640 *bis* penal code, with frauds on receipts the consolidated act of provisions in matter of customs will need amending. In particular, in art. 295 T.U.L.D. one will need to introduce a further hypothesis of aggravating circumstance for the crime of contraband, establishing imprisonment where the fraud is superior to 50,000 ECU.

(32) With the exception of the hypothesis with aggravating circumstance in the 1st subsec. To art. 295 T.U.L.D.

(33) See Atto Senato no. 2570, with delegation to the Government for the decriminalisation of smaller crimes.

(34) These were the pronouncements of Government lawyers, even if in relation to the presumed decriminalisation of contraband by law December 28th 1993, no. 562. With reference to the effects of this recent law, see ruling Court of Cassation SS.UU. April 21st 1994, no.7390, in "Rass. Trib.", 1995, p. 1733 ff. (comment by C. MANDUCHI), that ending a jurisprudential clash, upheld the non-decriminalisation of smuggling through customs.

nity resources establishing the offence of, respectively, misappropriation and diversion of funds from the established public purpose (35).

The crime that appears in art. 640 *bis* (36) is intended to punish fraud characterised by the liable subject, the European Communities, and by the material object damaged by fraudulent behaviour, which is represented by contributions, loans, subsidised loans and other disbursements of a similar nature.

The legislator, through this provision, has dealt with the absence of specific legislation on the subject, thus managing to avoid controversial case-law that would result by using the crime of aggravated fraud damaging a public corporation, on the legitimacy of which, with regard to the European Communities, scholars have justly expressed serious doubt.(37)

Moreover, the actual application of the rule being examined (38) produced many doubts with regard to its link with art. 2, law December 23rd 1986, no. 898 (39) which punishes, with penal or administrative sanctions, the specification of false information which allows for the EAGGF's allocations to be unduly received.

(35) S. SEMINARA, *La prevenzione e la repressione a danno delle finanze comunitarie nell'ordinamento italiano*, in "Riv. Pen. Econ.", 1, p.130. Other authors conversely, where funds conceded by the Community institutions were misused, see a breach of the trust established between the European Communities and the receiver of funds (see, M. PELLISSERO, *Osservazioni sul nuovo delitto di malversazione a danno dello Stato*, in "Riv. ital. Dir. Proc. Pen.", 1992, p.181 ff.).

(36) The text of this article goes thus: "The penalty is imprisonment from 1 to 6 years and one proceeds *ex officio* if the fact as in art.640 concerns contributions, loans, subsidised loans or other allocations of a similar nature, and in any case denominated, conceded or disbursed by the European Communities."

It should be noted that the statutory penalty of imprisonment is in line with art.1 of the Convention.

(37) Among the rulings that are referred to in the text, see Cass. September 29th 1988, in "Cass. Pen.", 1991, 1062. See E.MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, cit., p.25. the author here defines the case-law being examined as 'flippant'.

(38) There were similar problems also with reference to art. 640 penal code, before art. 640 *bis* came into force.

(39) Art. 2 of the mentioned law, as substituted by art. 73, law February 19th 1992, punishes with an administrative sanction wrongdoings resulting in undue expenses chargeable to the FEOGA equivalent or inferior to 20 million lire. This article patently clashes with art. 2 of the Convention on the protection of the European Communities: here administrative penalties are inflicted only for frauds inferior to 4,000 ECU.

In order to make such provision compatible with the rule in the convention just mentioned, it will be necessary to lower the 20 million threshold, as established in art. 2 law 898/86 cit., to a sum below the 4,000 ECU.

Specifically, it has been wondered whether this last type of sanction is of a special nature compared to fraud, since, if it is, then the less serious penalty for specification of false information to the detriment of the EAGGF budget compared to the more serious sanction inflicted for resorting to other devices that damage the other European Community budgets, would not appear to be well-founded.

On this problematic area, after oscillating jurisprudential interpretations, (40) both the Constitutional Court and the Court of Cassation (full bench) have intervened declaring the principle concerning the *subsidiary* quality of art. 2, law 898/86 cit..

Therefore, the rule in question will be applicable only when the applicant specifies false information, without resorting to other artifices or tricks that give rise to fraud, in which case art. 640 *bis* penal code will need to be applied instead. (41)

And this conclusion can be subscribed to also in the light of the *ratio* of the rule in question, which is about strengthening penalties to protect Community subsidies by incrimination for specifying false information not constituting fraud in a technical sense. (42)

The destination of Community finances is even more emphatically protected with the crime described by art. 316 *bis*, incriminating where there is a *failing to channel* Community funds, legally received, towards the objectives fixed, these being constituted by the execution of works or the carrying out of activities of public interest.

Said crime, on closer inspection, is the only protective tool the Italian legal system has devised for the correct destination of Community subsidies after their disbursement. This tool places itself in sectors of public interest where, due to the lack of legal regulations, one is almost under the impression that it is by means of this type of crime that

(40) The special nature of the rule being analysed has been upheld by the Cass. October 23rd 1990, *Il Fisco*, 1991, p.5269.; Cass. August 19th 1987; App. Naples June 6th 1989, "Foro it.", 1990, II, c. 30; Trib. Lecce November 24th 1992, "Foro it.", 1993, c.395.

(41) Constitutional Court, Feb. 10th 1994, no.25, "Cass. Pen.", 1994, p.2870 ff., with comment by F. FELICETTI; Cass. SS.UU. Jan. 24th 1996, "Foro it.", 1996, II, c. 273 ff., comment by A. FERRARO.

(42) However, what currently leaves one perplexed is the justification for choosing to strengthen protection only with regard to FEOGA contributions, and not with regard to the contributions of all other budgets administered by the European Communities. This might become the object of a future plea of constitutional illegality for violation of the principle of equality and therefore, of the lack of reasonableness in such a discriminatory penalty treatment.

one wishes to solve all problems as to the correct management of subsidies. (43)

Criticism was mooted, in relation to the placing of the crime in question among those of public officials against the public authority, even though the rule provides that "whoever...does not destine... is punishable..."; indeed these crimes would be more appropriately placed if they appeared in item II of the same Section II, where one finds crimes of private individuals against the public authority. (44)

However, even more serious appear to be the doubts surrounding the moment of consummation of the crime in question.

Considering its presumable quality of nonfeasance (literally crime of omission proper), (45) it is difficult to pinpoint the exact moment of *failing to destine funds*. Specifically, let us refer to a case where neither the concessional measure nor the extra-penal rules contain a time limit (46) and let us also dwell on the hypothesis that the enterprise can no longer be materially realised according to the fixed terms or that one is innocently prevented from carrying it out or still, of the case of a delay in the process of allocation of funds that has the subject carry out the enterprise using private funds, that are later restored with the conceded disbursement of the European Communities. (47)

(43) See, on the subject, S. SEMINARA, *La prevenzione e la repressione delle frodi a danno delle finanze comunitarie nell'ordinamento italiano*, cit., p. 129; G. FIANDACA, *Sul controllo penale della captazione abusiva*, in *Il finanziamento agevolato delle imprese. Profili giuridici*, Milano, 1987, p.725.

(44) See, G. PAGLIARO, *Delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione*, Milano, 1994, p. 95

(45) Said approach is to be found in F. COPPI, *Profili dei reati di malversazione e truffa aggravata per il conseguimento*, in *Reati contro la pubblica amministrazione*, Torino, 1996, p.68.

For a different approach and for an analysis of the issue of the crime of so-called pure omission, see A.M. STILE, *Omissione, rifiuto e ritardo di atti d'ufficio*.

(46) Various authors believe that in the absence of an act containing a time limit in this respect, the rule in question cannot be taken into consideration: S. SCOTTI, *La nuova fattispecie di malversazione a danno dello Stato: primi rilievi*, in "Riv. trim. dir. Proc. Pen.", 1991, p. 976, deduces this from the very structure of the crime of omission 'proper'.

(47) See, the S. SCOTTI's stance to be shared, in *La nuova fattispecie di malversazione a danno dello Stato: primi rilievi*, cit., p. 974, where the author refers to the tenet of *necessary damage* caused by the behaviour; it is obvious that the preventive execution of the work using one's own funds, although it entails that the contributions later disbursed to that end be destined elsewhere, satisfies the interests protected by the penal rule, which therefore cannot be considered violated.

In all of these cases, it seems right to uphold that only serious omissions, amplify the crime being examined, that is, omissions that are fit to add to an actual offence against the object being protected, thus avoiding interpretations that bring to incriminate indiscriminately all behaviour of failed destination of funds which in all probability, would clash with the principle of necessary damage our penal system tends to espouse.

6. *The Community project concerning protection of an administrative nature* - As mentioned earlier, the observance of the principle of *proportionality* - indicated also by the Court of Justice - has created the need to establish a corpus of administrative measures and sanctions, as well as legal instruments aimed at punishing serious fraud damaging the Community budget, for events where damage is somewhat contained. However, even for such cases, protection is at present exclusively offered by national laws. For the moment, there is no law that in some way has an impact on national legislation of member states that, in some cases, differ considerably. (48)

This situation brings about a fragmentation of the protective system which seriously compromises the correct functioning of the internal market, due to the migration of economic operators to more 'permissive' member states. Hence, the need to *harmonise* the system in terms of legal principles in matters of national administrative penalties, hypotheses of tort and corresponding sanctions.

Indeed, the realisation of the above mentioned administrative penalty systems protecting Community finances is currently at an embryonic stage. The only act issued, in this respect, Regulation no. 2988/95, expresses *guiding legal principles* that define the general categories of administrative measures and sanctions, the liable subjects thereof, how these categories stand with respect to national penal sanctions and the applicable principles in the succession of penalty laws.

If we analyse the legislation in question and the principles contained therein more closely, we can see that they refer to future Community administrative sanctions issued in every sector connected with the protection of the European Communities financial interests (funds, traditional own resources), and they will, therefore, be applied in practice only when

(48) For a comparative study of member states' penalty systems, of the administrative type also, see K. TIEDMANN, G. GRASSO, E. BIGALUPO, *Rapport de Synthese, étude sur le systèmes de sanctions administratives et pénales des Etats membres ainsi que sur les principes généraux du système des sanctions communautaires*, Commission des Communautés européennes, Bruxelles, 1993.

the aforementioned Community sector-oriented penalty legislation will be issued. (49)

In this last respect, it is appropriate to mention that although the European Communities, for the reasons above mentioned in the preceding paragraphs, do not have jurisdiction in matters of criminal punishment, it is true that authority is conferred upon them in order to achieve correct application of Community law (so-called *effet utile* (50)); and such authority can even go so far as to involve establishing and imposing administrative sanctions.

This statement, to be found in the EC treaty (51), lends hope that, in the near future, the European Commission may exercise legislative initiative- something which the EC treaty establishes - by putting to the Council proposals aimed at uniformly regulating violations and the corresponding punishments in matters of administrative protection of the European Communities financial interests.

7. *Conclusion* - The need to protect the Community's financial interests originates in the decision, taken by the founding fathers of the European Communities, to gradually create a system whereby the national wealth of member states is made *independent* from that of the Community whose economic survival should not have to rest with contributions from member states.

This means that the legal approach to the issue turns out to be more complex because if - also according to the subsidiary principle (art. 3 EC treaty) - one cannot refuse to acknowledge the European Communities' power to intervene with the means they have available to defend their patrimony, in the same way, one cannot deny member states the exercise of all those competencies that are the object of national sovereignty reservation and which, with regard to what concerns us here, refer to the sectors of internal security and justice.

(49) Till now the European Communities have only had penalty tools in matter of violation of provisions of common agricultural policy, among which we underline Reg. November 27th 1987, no.3665 (GUCE no. L351, 14.12.1987) as modified by Reg. 2.12.1994, no.2945.

(50) G. GRASSO in *Recenti sviluppi in tema di sanzioni amministrative comunitarie*, cit., p. 739 ff. and E.MEZZETTI, in *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, cit., p. 213-214 offer very similar interpretations to the one given in the text as regards the *effet utile*.

(51) Refer to articles 5 (principles), 87, no.2, lett.a (competition), 79, no.3 (transport), 40, no.3 and 43, no.2 (common agricultural policy).

The rigidity that the coexistence of such competencies entails should gradually be unloaded with the obligation, undertaken by the member states with the Maastricht and Amsterdam treaties to co-operate in the aforementioned sectors, object of national sovereignty, by adopting Conventions through which the member states *act together* towards the approximation of national legislation in the fields of penal law and in other areas included in the above mentioned reservation of national sovereignty.

However, this situation of coexistence of national and Community competencies has not to date attained any significantly practical results in the fight against fraud which, for the year 1995 (52) amounts to 1 billion and 30 million ECU.

As to why repressing Community frauds is a difficult task, one can note that, in the current situation, the protection of Community finances is still completely 'in the hands of' member states which means that a substantial part of the merit or responsibility of the above mentioned results lies with them.

Besides, even where there is in place legislation establishing direct intervention of the European Communities, consensus has yet to be reached as to whether the latter may defend their patrimony for themselves. (53) Moreover, the possibility for the European Communities to institute a civil action in a national criminal proceeding seems to be precluded. (54)

It is evident that with fraud regarding Community finances, this *confusion* (55) between the proprietor of the juridical object being protected

(52) See, the explicative Report of the convention on the protection of the European Communities financial interests, in GUCE no. C 191, 23.6.1997, p. 2 and 3, where it emerges that the amount above mentioned refers only to frauds discovered.

(53) Refer to K. TIEDEMANN, in *Reform des Sanktionswesens auf dem Gebiete des Agrarmarktes der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, in *Strafrecht, Unternehmensrecht, Anwaltsrecht. Festschrift für G. Pfeiffer, Köln-Berlin-Bonn-München*, 1988, p. 113-115. The author believes that with regard to irregularity in the area of Community agricultural policy, similarly to what happens in the competition and transport sectors, the authority to *inflict* an administrative pecuniary penalty should be conferred upon the Commission.

(54) See, CJEC, ruling may 5th 1977, case 110/76, *Pretore di Cento c/ ignoti*, in Racc. 1977, p. 851, par. 6 of the grounds for the decision; CJEC, ruling April 4th 1974, cases 178, 179, 180/73, *Belgio e Lussemburgo c/Mertens*, in Racc. 1974, p. 383.

(55) This terminology is to be found in E. MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, cit., p. 7.

and the subjects competent in terms of its protection, is a cause for concern.

With this in mind, an intervention aimed at the European Communities' re-acquisition of the role that falls to each member state in terms of defending their own patrimony seems a logically correct solution and one that is legally possible (56) if correlated with a real intention on the part of the member states to renounce their own sovereignty in this area.

Meanwhile, until the political lines meet with regard to the aforementioned intervention, one can only but proceed with the means available. Therefore, on the national front it will be necessary in the near future to arrive at the adoption of ratification laws of the Convention in criminal matters and, on the Community front, legislative initiative should urgently be taken in order to harmonise the administrative penalty apparatus.

(56) See, M. DELMAS-MARTY, *Vers un espace judiciaire européen*, *Corpus juris portant dispositions pénales pour la protection des intérêts financiers de l'Union européenne*, Bruxelles, 1996; F. DE ANGELIS - R. SICURELLA, *Vers un espace judiciaire européen? Un Corpus juris portant dispositions pénales pour la protection des intérêts financiers de l'Union européenne*, "Revue du Marché Unique Européen", 1/1997.

Appunti sulla tutela delle risorse proprie comunitarie

Carminio Giordano

SOMMARIO: 1. La nascita dell'esigenza di tutela - 2. Inquadramento normativo della materia - 3. Il bene giuridico protetto - 4. I principi ispiratori delle norme - 5. La tutela penale degli interessi finanziari delle Comunità europee nella convenzione elaborata ai sensi dell'art. K 3 del trattato sull'Unione europea e nelle norme nazionali - 6. Il progetto comunitario relativo alla tutela di natura amministrativa - 7. Considerazioni conclusive.

1. La nascita dell'esigenza di tutela

Con il passaggio da un sistema di finanziamento dei bilanci comunitari basato sui contributi degli Stati membri, al sistema fondato su autonome risorse comunitarie (*risorse proprie*), l'esigenza di protezione degli interessi finanziari delle Comunità europee ha assunto una dimensione sovranazionale.

Difatti, i danni al bilancio comunitario finiscono per ripercuotersi su tutte le iniziative finanziate mediante le risorse iscritte nel medesimo, e quindi sul concreto raggiungimento degli obiettivi fissati nei trattati di Parigi, Roma e Maastricht (1).

In tale contesto, la presenza di soggetti che illecitamente introducono merci nel territorio doganale comunitario (2) ovvero usufruiscono,

(1) Per quanto riguarda il finanziamento, a carico del bilancio delle comunità europee, delle spese *amministrative* relative alla politica estera e di sicurezza comune dell'Unione europea (cosiddetto secondo pilastro) e di quelle concernenti la cooperazione intergovernativa negli affari interni e nella giustizia (terzo pilastro), si vedano gli artt. J11, comma 2, e K8, trattato sull'Unione europea. In proposito, dall'analisi delle norme si rileva che anche le spese *operative*, a certe condizioni, possono essere poste a carico del bilancio delle Comunità europee. Inoltre, il trattato di Amsterdam ha posto il principio che, salvo decisione contraria, tutte le spese dell'Unione devono gravare sul bilancio delle Comunità europee.

(2) È discusso se la commissione del reato di importazione illecita di merci vietate, quali le sostanze stupefacenti, integri anche gli estremi dell'evasione di risorse proprie comunitarie. Al riguardo, la giurisprudenza italiana sembra propendere per la soluzione positiva ritenendo sussistente, nei casi predetti, il concorso formale tra il delitto di importazione illecita di sostanze stupefacenti - previsto e punito, attual-

da queste fonti (principalmente direttive e regolamenti comunitari) e, infine, nelle norme nazionali.

Nei trattati comunitari, mediante la tecnica dell'*assimilazione* (4), gli Stati membri vengono obbligati ad adottare, per combattere le frodi che ledono gli interessi finanziari delle Comunità, le stesse misure che adottano per combattere le frodi che ledono i loro interessi finanziari (5).

In particolare, poi, il trattato CE, in considerazione dei pericoli derivanti dall'instaurazione del mercato interno (6) - tra i quali v'è il rischio che la libera circolazione delle merci possa far espandere geograficamente l'incidenza delle organizzazioni che commettono reati fraudolenti a danno del bilancio comunitario - attribuisce al Consiglio dell'Unione europea ampi e generali poteri normativi esercitabili anche in assenza di una specifica previsione nella regolamentazione dei singoli settori di volta in volta presi in considerazione (art. 235 trattato CE).

(4) Critico nei confronti di tale tecnica di tutela è S. MANACORDA, in *L'efficacia espansiva del diritto comunitario sul diritto penale*, "Foro it.", 1995, IV, comma 61; l'Autore mette in luce i limiti dell'assimilazione, costituiti sia dalla frammentazione della tutela, dovuta al rinvio alle norme degli ordinamenti giuridici nazionali, sia dalla conseguente disparità di trattamento tra operatori che esercitano l'attività in uno Stato membro più permissivo e quelli che operano in uno Stato membro in cui vigono leggi più severe. In generale, sull'assimilazione tra interessi nazionali e comunitari vd.: G. GRASSO, *La tutela penale degli interessi finanziari delle Comunità europee*, in "Riv. trim. dir. pen. econ.", 1989, pag. 386; e *L'armonizzazione e il coordinamento delle disposizioni sanzionatorie nazionali per la tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee*, in "Riv. trim. dir. proc. pen.", 1990, pag. 854.

(5) Questo obbligo di equiparazione tra interessi finanziari nazionali e comunitari, oltre ad essere previsto dagli artt. 209 A del trattato CE, 78 decimo del trattato CEEA e 183 A del trattato CEEA, è sancito dalla Corte di giustizia delle Comunità europee in numerose pronunzie, tra le quali un particolare significato dev'essere riconosciuto alla sentenza del 21 settembre 1989 nella causa 68/88, *Commissione c. Repubblica ellenica*, in "Racc. giur. Corte di giustizia delle Comunità europee", 1989, pag. 2965, la quale ha responsabilizzato gli organi nazionali attribuendo loro vere e proprie obbligazioni al livello normativo e amministrativo.

(6) L'Atto unico europeo del 1° luglio 1987 ha modificato l'art. 7 A del trattato CE, stabilendo la data finale entro la quale il mercato interno deve essere instaurato (31 dicembre 1992) e dandone la definizione nei seguenti termini: "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". Come affermato nella Risoluzione del Consiglio del 13 novembre 1991 (GUCE n. C 328, del 17.12.1991), la libera circolazione delle merci, con la conseguente eliminazione dei controlli doganali tra gli Stati membri, rappresenta una possibile fonte di rischio che l'organizzazione dei reati fraudolenti a danno del bilancio comunitario si evolva a livello internazionale.

Anche il trattato sull'Unione europea prende in considerazione la tutela delle finanze comunitarie attraverso le norme contenute nel suo titolo VI - dedicato alla cooperazione intergovernativa nei settori degli affari interni e della giustizia (7) - ai sensi delle quali il Consiglio dell'Unione europea, per combattere contro la frode su scala internazionale, può elaborare Convenzioni di cui raccomanderà l'adozione da parte degli Stati membri conformemente alle loro rispettive norme costituzionali (8).

Questo ampio coinvolgimento istituzionale, che sembra emergere da tali prime indicazioni, si riflette, al livello normativo, sugli atti giuridici emanati in esecuzione delle indicate disposizioni dei trattati: in ambito comunitario, infatti, il Consiglio dell'Unione europea ha emanato il Regolamento n. 2988/95, del 18 dicembre 1995 (9), relativo alla tutela di natura amministrativa degli interessi finanziari delle Comunità europee, mentre in materia penale la concertazione intergovernativa ha portato alla sottoscrizione della Convenzione adottata a Bruxelles il 26 luglio 1995, elaborata in base all'art. K3 del trattato sull'Unione europea, sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee (10).

Dal canto suo, l'ordinamento giuridico italiano dispone di un sistema giuridico di tutela delle finanze comunitarie il quale, anche se non dota-

(7) Come riferisce M. PANEBIANCO, voce *Unione europea*, in "Enciclopedia giuridica", pag. 6, l'Unione europea è stata definita come una struttura a tempio, il cui frontone rappresenta le disposizioni comuni (titolo I) e il cui basamento le disposizioni finali (titolo VII); su quest'ultimo poggiano tre colonne (i tre *pilastri*) delle quali, la prima rappresenta le disposizioni concernenti le Comunità europee (titoli II e III), la seconda le disposizioni relative alla politica estera e di sicurezza comune (titolo V) e la terza le disposizioni in materia di cooperazione nei settori degli affari interni e della giustizia (titolo VI). In tale ricostruzione, comunemente utilizzata dalla dottrina, il titolo VI del trattato sull'Unione europea rappresenta il *terzo pilastro* dell'Unione, nel quale è regolamentata la cooperazione intergovernativa nei settori della giustizia e degli affari interni i quali, essendo di stretta competenza nazionale, non possono essere disciplinati dalle fonti giuridiche comunitarie (*primo pilastro*) destinate soltanto all'attuazione delle politiche comunitarie previste nei trattati CE, CEEA e CEEA.

(8) Tale previsione emerge dal combinato disposto degli artt. K 1, n. 5 e K 3, comma 2, lettera c), trattato UE.

(9) Pubblicato in GU n. 15, del 22.2.1996, pag. 43.

(10) Pubblicata in GUCE n. C 316, del 27.11.1995, pag. 48. Successivamente a questo atto normativo sono stati adottati due importanti protocolli in materia di corruzione, riciclaggio e di responsabilità delle persone morali, pubblicati in GUCE n. C 313, del 23 ottobre 1996 e in GUCE n. C 221, del 19 luglio 1997.

to del carattere dell'organicità, risulta essere, in via generale, conforme alle soluzioni adottate in sede europea.

Difatti, sia mediante le norme contenute nel Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (11) - poste a garanzia della esatta percezione dei diritti di confine - sia mediante gli artt. 640-bis e 316-bis del codice penale - a tutela della legittimità, rispettivamente, della percezione e della destinazione delle erogazioni a carico del bilancio comunitario - l'ordinamento giuridico italiano tutela le entrate e le spese relative al bilancio comunitario, con un approccio analogo a quello che ha ispirato le norme comunitarie e quelle convenzionali (12).

3. Il bene giuridico protetto

Per individuare l'oggetto della tutela in parola è necessario partire dalle norme del trattato CE in materia finanziaria, le quali dispongono che il bilancio delle Comunità europee è finanziato *integralmente* tramite *risorse proprie* (13) (art. 201 trattato CE) che gli Stati membri provvedono ad accertare, a riscuotere e, quindi, a trasferire alle Comunità europee (14).

Questo sistema di finanziamento, diametralmente opposto a quello prevalente fondato sui contributi degli Stati membri, riflette la necessità, proprie delle entità nazionali, di assicurarsi autonome entrate di bilancio mediante l'imposizione di imposte commisurate alla capacità contributiva dei soggetti passivi.

Ed infatti, se consideriamo manifestazioni della capacità contributiva tutti quei fatti che esprimono una forza economica tale da rendere

(11) Approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, in GU n. 80, del 28.3.1973. Si vedano, in particolare, gli artt. da 282 a 295, relativi al delitto di contrabbando, e gli artt. da 302 a 322 relativi alle violazioni ed alle sanzioni amministrative.

(12) Si veda, altresì, la legge 23 dicembre 1986, n. 898, recante misure urgenti in materia di controlli degli aiuti comunitari alla produzione dell'olio di oliva, sanzioni amministrative e penali in materia di aiuti comunitari al settore agricolo.

(13) Per una completa e sintetica disamina del riferito sistema di finanziamento del bilancio comunitario, si veda: F. POCAR, in *Diritto dell'Unione e delle Comunità europee*, Milano, 1997, pagg. 29 e ss., con ampia bibliografia.

(14) Sembra opportuno sottolineare che, ai sensi dell'art. 2, comma 3, della Decisione del 31 ottobre 1994 (GUCE, n. L 239, pag. 9), gli Stati membri trattengono, a titolo di spese di riscossione, il 10 per cento degli importi da versare per tutti i dazi costituenti risorse proprie.

un soggetto idoneo a privarsi di una parte dei propri averi per metterla a disposizione della collettività (15), non pare possa porsi in dubbio che le risorse proprie tradizionali, che come si vedrà sono costituite dalle varie categorie di azi sugli scambi con i Paesi terzi, avendo come presupposto la *destinazione al consumo dei beni* (16), colpiscano manifestazioni, seppur *indirette*, della capacità contributiva del soggetto passivo, e possano quindi annoversarsi nella categoria delle imposte indirette.

L'istituzione del riferito sistema di finanziamento autonomo del bilancio comunitario è avvenuta a partire dal 1970 per mezzo della "Decisione del Consiglio 21 aprile 1970 relativa alla *sostituzione* dei contributi finanziaria degli Stati membri con risorse proprie della Comunità" (17), seguita da altri interventi normativi che hanno prodotto la modificazione e l'integrazione delle tipologie delle risorse proprie (18).

Ai sensi della normativa attualmente vigente (19), sono risorse pro-

(15) In tal senso si esprime E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, pag. 18. In senso conforme appare F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 1, parte generale, Torino, 1994, pag. 64.

(16) Così è disposto dall'art. 36 del T.U.L.D. citato. Sugli altri casi di nascita dell'obbligazione doganale si vedano gli artt. 202 e ss. del codice doganale comunitario, introdotto dal Reg. CEE del Consiglio n. 2913/1992.

(17) Questa Decisione, pubblicata in GUCE n. L 94, del 28.4.1970, pag. 19, individuava le tipologie di risorse proprie costituite, inizialmente, dai dazi doganali sugli scambi con i PAesi terzi. Tali dazi, a cagione di tale originaria previsione, sono considerati risorse proprie *tradizionali*, e appaiono gli unici ad avere natura strettamente tributaria. A ben vedere, infatti, essi costituiscono le sole entrate coerenti con il principio dell'autonomo finanziamento delle Comunità europee (art. 201, trattato CE), poiché, come si vedrà, le altre risorse proprie, in deroga al citato principio, sono vere e proprie contribuzioni a carico degli Stati membri.

(18) Al riguardo, si segnalano, oltre alla Decisione del Consiglio del 7 maggio 1985 (GUCE n. L 128, del 14.5.1985) modificata dall'Atto unico europeo, la Decisione del Consiglio del 24 giugno 1988 (GUCE n. L 185, del 15.7.1988) che ha introdotto un'ulteriore risorsa propria, costituita da entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota al prodotto interno lordo degli Stati membri, destinata a garantire il pareggio tra entrate e spese (cosiddetta risorsa complementare), così come disposto dall'art. 199, ultimo comma, trattato CE, e infine la Decisione del Consiglio del 31 ottobre 1994 citato, mediante la quale è stato fissato un limite massimo al totale delle risorse proprie comunitarie per il periodo 1995-1999, costituito, per il 1995 dall'1,21 per cento del PNL degli Stati membri, con un progressivo *incremento* che lo porterà, nel 1999 all'1,27 per cento del PNL degli Stati membri.

(19) Decisione del 31 ottobre 1994, cit. .

prie comunitarie: 1) tutti i dazi (20) sugli scambi con Paesi non membri effettuati nel quadro delle politiche comunitarie nei settori agricoli e dei mercati dello zucchero; 2) i dazi, previsti dalla tariffa doganale comune e dal trattato CECA, sugli scambi con i Paesi non membri; 3) un'aliquota sulla base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto di ciascuno Stato membro determinata in modo uniforme (21); (4) un'aliquota sulla somma dei prodotti nazionali lordi di tutti gli Stati membri.

Questo elenco delle risorse proprie comunitarie, visto nell'ottica del principio del finanziamento autonomo del bilancio comunitario, porta a considerare che le ultime due categorie di risorse proprie possono essere considerate vere e proprie contribuzioni nazionali, e che quindi il citato "autonomo finanziamento" sia più un obiettivo che un principio.

Tuttavia, anche tali contributi nazionali, essendo oggetto di una limitazione di sovranità nazionale accettata dagli Stati membri mediante la ratifica dei trattati comunitari, devono essere considerati come appartenenti a titolo originario alle comunità europee e devono, pertanto, essere protetti dalle attività fraudolente perpetrate ai loro danni mediante uno sviamento dai fini a cui essi sono destinati.

In definitiva, quindi, le indicazioni normative, unitamente alle brevi considerazioni esposte, non lasciano spazio a dubbi con riguardo all'identificazione del bene giuridico protetto mediante la tutela delle finanze comunitarie.

Al riguardo, volendo distinguere tra l'oggetto della tutela in caso di frodi alle entrate da quello inerente agli atti di frode alle spese, sembra potersi sostenere che sotto il profilo delle *entrate patrimoniali* tale bene giuridico sia costituito dai soli dazi, in quanto le altre risorse proprie, che abbiamo visto essere, nella sostanza, contribuzioni nazionali, in virtù del soggetto passivo di imposta (Stato membro) non appaiono poter essere un possibile oggetto di frode, in quanto si suppone che gli Stati adempiano esattamente ai propri obblighi; sotto il profilo delle *spese* a carico del bilancio comunitario l'oggetto della tutela è invece costituito da tutte le risorse - appartenenti a una qualsiasi tra le quattro categorie indicate dalla normativa - in essi effettivamente confluite, poiché tutte le risorse citate possono essere state fraudolentemente erogate e ottenute oppure la loro utilizzazione può essere stata difforme da quella imposta dalle norme e dai provvedimenti di concessione.

(20) Nella figura dei dazi nell'ambito della politica agricola comune, per espressa previsione normativa, rientrano figure quali i prelievi, i premi, gli importi supplementari o compensativi, gli importi e gli elementi aggiuntivi.

(21) Tale aliquota, per il periodo 1995-1999, è stata fissata, dall'art. 2, comma 4, Decisione del Consiglio 31 ottobre 1994 cit., nell'1,32 per cento per il 1995 con un progressivo *decremento* che la porterà, nel 1999, all'1,00 per cento.

4. I principi ispiratori delle norme

Particolare significato, nel contesto della materia in esame, dev'essere riconosciuto ai principi ai quali gli Stati membri e le istituzioni comunitarie si sono ispirati nella elaborazione degli atti giuridici diretti a tutelare le finanze comunitarie contro le frodi.

Siffatto particolare significato, oltre a rilevarsi dalle fonti generatrici di tali principi - costituite dagli studi effettuati da esperti del settore (22) - trasfusi nelle periodiche Risoluzioni del Consiglio dell'Unione europea (23) - si evidenzia anche con riferimento alle singole norme emanate, nelle quali è costante il rispetto dei predetti principi.

Denso di conseguenze giuridiche appare il principio secondo il quale la lotta alle frodi mediante sanzioni di natura penale spetta in primo luogo agli *Stati membri*, poiché le Comunità europee non hanno il potere di intervenire direttamente, con effetti espansivi (24), sulle legislazioni penali nazionali (25). Da tale affermazione deriva, infatti, che l'Unione europea, con riferimento al profilo in esame, debba limitare il suo intervento ai soli strumenti predisposti dal titolo VI del trattato U.E., tra i

140

(22) Si veda, al proposito, la relazione di M. DELMAS-MARTY (Documento di lavoro dei servizi della commissione: SEC(93) 1172, del 16 luglio 1993) in cui sono contenuti sia uno studio di diritto comparato sulle disposizioni giuridiche vigenti in materia negli stati membri, sia una serie di raccomandazioni rivolte agli Stati membri e alle istituzioni comunitarie.

(23) Risoluzione del Consiglio del 13 dicembre 1991 (GUCE n. C 328, del 17.12.1991, pag. 17) e nella Risoluzione del Consiglio del 6 dicembre 1994 (GUCE n. C 355, del 14.12.1994, pag. 2).

(24) In argomento vd.: S. MANACORDA, in *L'efficacia espansiva del diritto comunitario sul diritto penale*, cit., comma 63, nel quale l'Autore giunge alla conclusione che le fonti comunitarie, con particolare riferimento alle direttive, possono comportare una espansione del diritto penale degli Stati membri, ma sempre attraverso l'opera dei Parlamenti nazionali in modo da rendere le disposizioni adottate compatibili con il principio di legalità, nel suo profilo materiale costituito dal rispetto dei canoni di tassatività e determinatezza delle fattispecie incriminatrici.

(25) Appare significativa, al proposito, l'esperienza in materia di *insider trading* (Direttiva n. 89/592, dell'11 novembre 1989, in GUCE n. L 334, del 18.11.1989) di riciclaggio di denaro proveniente da attività criminali (Direttiva n. 91/308, del 10 giugno 1991, in GUCE n. L 166, del 28.6.1991) e di tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali (Direttiva n. 95/46, del 24 ottobre 1995, in GUCE, n. L 281, del 23.11.1995). Nelle tre direttive citate, infatti, oltre a non esservi un esplicito obbligo di incriminazione, non vi sono disposizioni che impegnino gli Stati membri ad adottare una specifica sanzione.

quali si individua, prioritariamente, lo strumento della CONvenzione. Quest'ultima, peraltro, oltre ad assicurare il rispetto dei principi di diritto degli Stati membri, è altresì strumentale al raggiungimento della *compatibilità* e del *ravvicinamento* tra le disposizioni normative nazionali, mediante la creazione di norme penali minime dirette a conseguire maggiore efficacia e dissuasività nella lotta contro le frodi.

In questa ottica, pertanto, appare opportuna l'adozione di una Convenzione che definisca il reato di "frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee", alla quale faccia riscontro la previsione di categorie di sanzioni commisurate alla gravità del danno, o del pericolo di danno, prodotto sul bilancio comunitario.

Degno di rilievo, benché contrastato da una parte della dottrina, è il già enunciato principio di *assimilazione*, secondo il quale, conformemente all'orientamento della giurisprudenza comunitaria (26), è necessario che gli Stati membri equiparino le risposte sanzionatorie contro le frodi a danno degli interessi finanziari comunitari a quelle adottate nei confronti delle frodi fiscali nazionali. A ben vedere, tuttavia, l'enunciato principio risponde alla logica di assicurare un impegno delle autorità nazionali nella lotta contro le frodi equivalente a quello prestato nella lotta alla frode fiscale interna, ma non contribuisce, di certo, al superamento delle divergenze tra le legislazioni nazionali degli Stati membri che appare, nella presente fase, di prioritaria importanza.

Infine, sempre in riferimento all'orientamento della citata giurisprudenza, è necessario rispettare, anche nella materia sanzionatoria, il principio di *proporzionalità* laddove la risposta penale appaia non adeguata al fatto commesso; pertanto, accanto ad una convenzione che regoli gli aspetti criminali della materia, dovrà essere introdotto un *corpus* di sanzioni amministrative che sostituisca le divergenti normative sanzionatorie amministrative nazionali. E questo risultato, in considerazione della natura delle future sanzioni e dei relativi poteri conferiti dal trattato alle istituzioni comunitarie (27), potrà essere ottenuto mediante gli atti nor-

(26) Determinante, al riguardo, è la già citata sentenza del 21 settembre 1988, causa 68/88, Commissione c. Repubblica ellenica (cosiddetti del "uais greco"), nella quale la Corte, tra l'altro, ha ribadito che gli Stati membri devono vegliare a che le violazioni del diritto comunitario siano sanzionate, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in termini *analoghi* a quelli previsti per le violazioni del diritto interno simili per natura e per importanza e che in ogni caso conferiscano alla sanzione stessa un carattere di effettività, di *proporzionalità* e di capacità dissuasiva.

(27) Con riferimento alle basi giuridiche dei poteri sanzionatori attribuiti alle istituzioni comunitarie, si vedano: Corte di giustizia delle Comunità europee, sentenza 27 ottobre 1992, causa 240/1990, Germania c. Commissione, in "Riv. trim. dir. pen. econ.",

mativi comunitari (art. 189, trattato CE), senza dover ricorrere alle convenzioni.

5. La tutela penale degli interessi finanziari delle Comunità europee nella Convenzione elaborata ai sensi dell'art. K 3 del trattato sull'Unione europea e nelle norme nazionali

La Convenzione, coerentemente ai principi innanzi indicati, definisce il reato di frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee (art. 1) mediante una ripartizione tra frodi in materia di *spese* e in materia di *entrate*. Le condotte punibili, concepite sia come azioni che come omissioni dirette ad evadere il pagamento delle risorse comunitarie o ad ottenere illecitamente fondi comunitari (28), sia come condotte di distrazione di tali fondi dai fini per i quali essi sono stati concessi, sono oggetto di una dettagliata descrizione che fa assumere alla figura in esame il carattere di reato a forma vincolata (29).

Quanto all'elemento soggettivo della figura criminosa in esame, essendo espressamente prevista l'*intenzionalità* quale momento psicologico, si deve sostenere che essa si configuri esclusivamente come fattispecie dolosa.

Per quanto concerne l'impianto sanzionatorio, la Convenzione, all'art. 3, dispone che le frodi gravi (da 50.000 ECU) siano punite con pene privative della libertà personale, lasciando agli Stati membri la libertà di prevedere una sanzione penale diversa dalla reclusione per le

1993, 3, pag. 739, co nota di G. GRASSO, *Recenti sviluppi in tema di sanzioni amministrative comunitarie*; Corte di giustizia delle Comunità europee, sentenza del 21 settembre 1989, causa 68/88, Commissione c. Repubblica ellenica, cit. .

(28) Tra esse si indicano l'utilizzo e la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti e la mancata comunicazione di un'informazione dovuta in base ad una norma. Tratto comune di tali condotte è che esse devono provocare un percepimento o una ritenzione illecita di fondi provenienti dai bilanci comunitari.

(29) Al riguardo, alcuni dubbi classificatori suscitano l'ipotesi di *distrazione* dei fondi ottenute dalle finalità per cui essi sono stati erogati. Con riferimento alla fattispecie di reato previsto dall'art. 316-bis del codice penale, nella cui formulazione è contenuta la mancata destinazione dei fondi per le finalità per cui essi sono stati concessi, si ritiene che essa si configuri "*quasi come causalmente orientata verso un evento indefinito che non si sa quando (o meglio da quando e a quali condizioni) si verificherà*", così E. MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea, sviluppi e discrasie nella legislazione penale degli Stati membri*, Padova, 1994, pag. 62.

frodi inferiori a 50.000 ECU. È lasciata, altresì, la possibilità di prevedere sanzioni di natura non penale nei casi di frodi di importo inferiore a 4.000 ECU.

Come si può osservare leggendo i primi due articoli della Convenzione, la tecnica di formulazione delle norme ha consentito di prevedere un'ipotesi criminosa omnicomprensiva delle varie forme di frodi alle spese ed alle entrate del bilancio comunitario, con indicazione delle relative sanzioni proporzionate alla gravità del danno, o del pericolo di danno, da esse prodotto.

L'ordinamento giuridico italiano che, come si è detto, appare, nella materia in esame, in linea con i principi e con le norme di fonte europea, dissemina invece in più fonti giuridiche distinte la tutela penale specificatamente diretta a tutelare le finanze comunitarie contro le frodi.

La tutela delle *entrate* del bilancio comunitario, riferibile alle risorse proprie tradizionali, è affidata al delitto di contrabbando doganale, disciplinato agli artt. da 282 a 301-*bis* del Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (T.U.L.D.), il quale punisce, senza distinzione di pena, il tentativo e la sottrazione dolosi di merci al pagamento dei diritti di confine dovuti.

Il reato base, punito con la sola multa, è costruito mediante una esemplificazione di dieci ipotesi di contrabbando (artt. da 282 a 291 T.U.L.D.), seguita da una norma di chiusura mediante la quale viene incriminata la condotta di chi *"fuori dei casi preveduti negli articoli precedenti, sottrae merci al pagamento dei diritti di confine dovuti"* (art. 292 T.U.L.D.) (30).

La presenza di aggravanti specifiche, come il possesso di armi, la artificiosa creazione di ostacoli alle forze di polizia, la commissione di al-

14

(30) La tecnica esemplificativa utilizzata è comunemente criticata sia in ragione del fatto che essa, nella materia penale, non è sempre consigliabile, sia in quanto la norma di chiusura ed il relativo reato a forma libera già autonomamente provvederebbero a garantire la tutela del bene protetto. Tuttavia, tali affermazioni sembrano poter essere riviste alla luce di un'attenta riflessione sulle possibili ipotesi dubbie che si potrebbero configurare in assenza delle incriminazioni specifiche, lasciando, così, l'autorità giudicante, nel corso del processo per contrabbando, nell'imbarazzo di decidere se, ad esempio, nel movimento marittimo delle merci, il rasentare il lido del mare, o il gettare l'ancora, o lo stare alla cappa senza il permesso della dogana configuri o no il reato. Al riguardo, inoltre, sembra necessario sottolineare che le modifiche introdotte a seguito dell'istituzione del codice doganale comunitario (Regolamento CEE n. 2913/1992), mediante il quale - tra l'altro - alcuni degli istituti doganali sono stati ridefiniti sia sotto il profilo formale che sostanziale, hanno comportato la necessità di aggiornare alcune delle norme in commento.

cuni reati mezzo (delitti contro la fede pubblica o la pubblica amministrazione) o del reato associativo, è punita con reclusione e multa congiuntamente (31) (art. 295, comma 2, del T.U.L.D. (32).

Un profilo interessante della disciplina in esame emerge dall'art. 301, comma 1, del T.U.L.D., il quale prevede, per tute le ipotesi di contrabbando, la confisca amministrativa obbligatoria dei beni oggetto del reato e dei mezzi utilizzati per commetterlo. Al riguardo, in considerazione della probabile futura depenalizzazione del contrabbando semplice comportante evasione di diritti di confine inferiore a 4.000 ECU (33), appare utile verificare se tale confisca, che si palesa un utile deterrente nei confronti delle frodi comunitarie, potrà continuare ad essere applicata anche all'illecito amministrativo di contrabbando.

In proposito, considerato che un'eventuale depenalizzazione non svilirà la portata offensiva intrinseca del fatto di contrabbando, e considerato che la legge doganale dispone la confisca amministrativa obbligatoria proprio a cagione di tale lesività, si può sostenere che l'art. 301, comma 1, del T.U.L.D. dovrà continuare ad essere applicato anche in caso di depenalizzazione delle citate ipotesi di contrabbando semplice (34).

La tutela delle *spese* a carico del bilancio comunitario, come in precedenza si è detto, è affidata agli artt. 640-*bis* e 316-*bis* del codice penale, mediante i quali la legge italiana tutela la destinazione funzionale del-

(31) Tale previsione normativa richiederà una modificazione per consentire la ratifica della citata Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee. Difatti, mentre sotto il profilo delle frodi alle spese l'ordinamento italiano appare in linea con i dettami della predetta Convenzione in forza degli artt. 316-*bis* e 640-*bis*, del codice penale, per quanto riguarda le frodi alle entrate occorrerà modificare il Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale. In particolare, nell'art. 295 del T.U.L.D. occorrerà inserire un'ulteriore ipotesi di aggravamento del delitto di contrabbando doganale, prevedendo la pena della reclusione qualora la frode sia di entità superiore all'equivalente di 50.000 ECU.

(32) Eccettuata l'ipotesi aggravata prevista nel comma 1, dell'art. 295 del T.U.L.D.

(33) Si veda Atto Senato n. 2570, recante delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori.

(34) In senso conforme si è pronunciata l'Avvocatura generale dello Stato, seppur in relazione alla presunta depenalizzazione del contrabbando da parte della legge 28 dicembre 1993, n. 562. Con riferimento agli effetti di tale ultima legge, si veda la sentenza della Corte di cassazione SS.UU. 21 aprile 1994, n. 7390, in "Rass. trib.", 1995, pag. 1733 e ss. (con nota di C. MANDUCHI), che ponendo fine ad un contrasto giurisprudenziale, ha ritenuto non depenalizzato il contrabbando doganale.

le risorse comunitarie attraverso l'incriminazione, rispettivamente, delle condotte di captazione fraudolenta e di sviamento dal fine pubblico stabilito (35).

Mediante il reato previsto nell'art. 640-bis (36), si è inteso punire la truffa caratterizzata dal soggetto passivo, costituito dalle Comunità europee, e dall'oggetto materiale su cui cade la condotta fraudolenta rappresentato da contributi, finanziamenti, mutui agevolati ovvero altre erogazioni dello stesso tipo.

E attraverso questa previsione il legislatore ha posto rimedio all'assenza di una normativa specifica in materia, con ciò ovviando al discutibile utilizzo giurisprudenziale del reato di truffa aggravata a danno di un ente pubblico, sulla cui legittimità, con riferimento alle Comunità europee, la dottrina ha giustamente manifestato seri dubbi (37).

Peraltro, la concreta applicazione della norma in esame (38) ha prodotto molte incertezze con riguardo al suo collegamento con l'art. 2, lett.

(35) In tal senso si esprime S. SEMINARA, *La previsione e la repressione a danno delle finanze comunitarie nell'ordinamento italiano*, in "Riv. pen. econ.", 1, pag. 130. Diversamente, nel caso di mancata destinazione dei fondi, concessi dalle istituzioni comunitarie, per i fini stabiliti, altri Autori individuano una rottura del rapporto fiduciario instauratosi tra le Comunità europee e il destinatario dei fondi (al riguardo vd. M. PELLISERO, *Osservazioni sul nuovo delitto di malversazione a danno dello Stato*, "Riv. ital. dir. proc. pen.", 1992, pagg. 181 e ss.).

(36) Il testo della norma risulta il seguente: "La pena è della reclusione da uno a sei anni e si procede d'ufficio se il fatto di cui all'art. 640 riguarda contributi, finanziamenti, mutui agevolati ovvero altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati da parte delle Comunità europee". Si noti, al riguardo, che la sanzione editale della reclusione è in linea con l'art. 1 della Convenzione.

(37) Tra le sentenze alle quali ci si riferisce nel testo, vd. Cass. 29 settembre 1988, in "Cass. pen.", 1991, pag. 1062. Si veda, al riguardo, l'opinione di E. MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, cit., pag. 25, il quale definisce come "disinvolta" la giurisprudenza in esame.

(38) I medesimi problemi sono sorti anche rispetto all'art. 640 del codice penale, precedentemente all'entrata in vigore dell'art. 640-bis.

(39) L'art. 2 della citata legge, così come sostituito dall'art. 73, legge 19 febbraio 1992, n. 142, laddove prevede che gli illeciti comportanti spese indebite a carico del Fondo europeo agricolo di orientamento e garanzia pari o inferiori a 20 milioni di lire sono puniti con una sanzione amministrativa, appare palesemente in contrasto con l'art. 2 della Convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, ove è consentita l'irrogazione di sanzioni amministrative solo per le frodi di entità inferiore a 4.000 ECU. Al fine di rendere compatibile tale previsione con la norma della Convenzione dinanzi citata, occorrerà abbassare la soglia di venti milioni, prevista dall'art. 2, della legge n. 898/1986, cit., fino ad una somma inferiore a 4.000 ECU.

ge 23 dicembre 1986, n. 898 (39) la quale punisce, con sanzioni penali o amministrative, l'indicazione di dati o notizie falsi da cui consegue l'indebita captazione di erogazioni a carico del bilancio del Fondo europeo agricolo di orientamento e garanzia (FEOGA).

In particolare, ci si è chiesti se quest'ultima fattispecie sanzionatoria fosse di carattere speciale rispetto alla truffa, poiché, in caso positivo, non sarebbe stata ragionevole la minor sanzione prevista per la esposizione di dati o notizie falsi a danno del bilancio de FEOGA rispetto a quella più grave comminata per altri casi di artifici e raggiri in danno degli altri bilanci delle Comunità europee.

Su tale problematica, dopo oscillanti interpretazioni giurisprudenziali (40), sono intervenute sia la Corte costituzionale che la Corte di Cassazione a Sezioni unite le quali hanno affermato il principio del carattere *sussidiario* dell'art. 2, legge n. 898/1986 citato.

Pertanto, la norma in questione risulterà applicabile solo qualora il richiedente si limiti alla esposizione di dati o notizie falsi, senza porre in essere artifici o raggiri idonei a configurare il reato di truffa, nel quale ultimo caso, invece, dovrà essere applicato l'art. 640-*bis* del codice penale (41).

146

E tale conclusione appare condivisibile anche alla luce della *ratio* della citata norma, costituita dal rafforzamento della tutela penale delle sovvenzioni comunitarie mediante l'incriminazione della esposizione di dati o notizie false non costituenti truffa in senso tecnico (42).

La tutela della destinazione funzionale delle finanze comunitarie risulta ancor più accentuata nel reato previsto dall'art. 316-*bis*, mediante il quale si incrimina la *mancata destinazione* delle erogazioni comunitarie, legittimamente percepite, per i fini stabiliti, costituiti dall'ese-

(40) Il carattere di specialità della norma in commento è stato sostenuto da Cass. 23 ottobre 1990, in "*il fisco*", 1991, pag. 5269; Cass. 19 agosto 1987; App. Napoli 6 giugno 1989, in "*Foro it.*", 1990, II, comma 30; Trib. Lecce 24 novembre 1992, in "*Foro it.*", 1993, comma 395.

(41) Corte Costituzionale 10 febbraio 1994, n. 25, "*Cass. pen.*", 1994, pagg. 2870 e ss., con nota di F. FELICETTI; Cass. SS.UU. 24 gennaio 1996, in "*Foro it.*", 1996, II, comma 273 e ss., con nota di A. FERRARO.

(42) Tuttavia, ciò che attualmente lascia perplessi è la giustificazione della scelta di una tutela rafforzata solo dei contributi a carico del FEOGA, e non anche di quelli a carico di tutti gli altri bilanci amministrati dalle Comunità europee. Ciò che potrebbe essere oggetto di una futura eccezione di illegittimità costituzionale sotto il profilo della violazione del principio di uguaglianza e, quindi, della carenza di ragionevolezza di un tale trattamento sanzionatorio discriminatorio.

cuzione di opere o dallo svolgimento di attività di pubblico interesse.

Tale reato, a ben vedere, rappresenta l'unico strumento di tutela apprestato dall'ordinamento giuridico italiano relativamente alla corretta destinazione delle sovvenzioni comunitarie successivamente alla loro erogazione. Esso, infatti, si inserisce in settori di interesse pubblico nei quali, in considerazione della carenza di disciplina giuridica, si ha quasi l'impressione che attraverso la fattispecie incriminatrice si vogliano risolvere tutti i problemi legati alla corretta gestione delle sovvenzioni (43).

Un primo rilievo è stato mosso, in relazione alla collocazione del reato in esame tra i delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione, nonostante la norma preveda che "*chiunque* ...non destini...è punito..."; invero, sede più appropriata sarebbe stata il capo II dello stesso Titolo II, in cui sono inseriti i delitti dei privati contro la pubblica amministrazione (44).

Tuttavia, ben più gravi sono i dubbi relativi al momento consumativo del reato in questione.

Infatti, considerata la sua presumibile natura di reato omissivo proprio (45), appare di difficile individuazione l'esatto momento della *mancata destinazione* dei fondi. In particolare, si pensi al caso in cui né nel provvedimento di concessione né nelle norme extrapenalistiche sia indicato un termine (46) e si rifletta, inoltre, anche sull'ipotesi in cui l'opera non possa materialmente essere più realizzata secondo le modalità determinate o si versi nell'impossibilità incolpevole di effettuarla o, anco-

14

(43) Si veda, al proposito, S. SEMINARA, *La prevenzione e la repressione delle frodi a danno delle finanze comunitarie nell'ordinamento italiano*, cit., pag. 129; G. FIAN-DACA, *sul controllo penale della captazione abusiva*, in *Il finanziamento agevolato delle imprese. Profili giuridici*, Milano, 1987, pag. 725.

(44) In materia vd. per tutti G. PAGLIARO, *Delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione*, Milano, 1994, pag. 95.

(45) Tale impostazione si rinviene in F. COPPI, *Profili dei reati di malversazione e truffa aggravata per il conseguimento*, in *Reati contro la pubblica amministrazione*, Torino, 1996, pag. 68. In senso diverso dall'impostazione innanzi citata, e per l'analisi della problematica del reato omissivo cosiddetto proprio, si veda A.M. STILE, *Omissione, rifiuto e ritardo di atti di ufficio*, Napoli, 1974, pag. 86.

(46) Molti Autori ritengono che quando non vi sia un atto contenente l'indicazione di un termine finale di esecuzione, la norma in esame non possa venire in considerazione: così, tra gli altri, S. SCOTTI, *La nuova fattispecie di malversazione a danno dello Stato: primi rilievi*, in "Riv. trim. dir. proc. pen.", 1991, pag. 976, il quale deduce tale affermazione dalla struttura stessa del reato omissivo proprio.

ra, al caso in cui nelle more del procedimento di erogazione il soggetto abbia già effettuato l'opera con capitali propri, in seguito reintegrati dalle erogazioni concesse, per il compimento di tale opera, dalle Comunità europee (47).

In tutti questi casi sembra opportuno ritenere che integrino il reato in esame soltanto le condotte di omissione rilevanti, idonee, cioè, ad integrare un'offesa effettiva al bene protetto, evitando interpretazioni che comportino una criminalizzazione indiscriminata di tutti i comportamenti di mancata destinazione le quali, con ogni probabilità, urterebbero con il principio di necessaria lesività verso il quale si orienta il nostro diritto penale.

6. Il progetto comunitario relativo alla tutela di natura amministrativa

Com'è stato accennato in precedenza, il rispetto del principio di *proporzionalità* - indicato anche dalla Corte di giustizia - ha fatto sorgere l'esigenza di prevedere, accanto a strumenti giuridici diretti a sanzionare penalmente le frodi gravi a danno del bilancio comunitario, un corpo di misure e sanzioni amministrative per i fatti comportanti un danno di lieve entità. Tuttavia, anche per tali casi, attualmente la tutela è apprestata esclusivamente dalle norme nazionali, non essendo stata emanata, per ora, alcuna norma che in qualche misura incida sulle legislazioni nazionali le quali, in alcuni casi, si presentano molto divergenti tra loro (48).

Questa situazione viene a creare una frammentazione della tutela che, di fatto, compromette seriamente il corretto funzionamento del mercato interno a causa delle migrazioni degli operatori economici verso Stati membri più "permissivi", facendo, così, sorgere l'esigenza di *armonizzare* i principi giuridici sanzionatori amministrativi nazionali nonché le ipotesi illecite e le relative sanzioni.

(47) Si veda, al riguardo, la condivisibile posizione di S. SCOTTI, *La nuova fattispecie di malversazione a danno dello Stato: primi rilievi*, cit., pag. 974, ove l'Autore si riferisce al canone della *necessaria lesività* della condotta; è, infatti, ovvio che la preventiva esecuzione delle opere a proprie spese, sebbene comporti che i contributi in seguito erogati a tal fine siano in concreto destinati ad altri scopi, soddisfatti gli interessi protetti dalla norma penale che, pertanto, non può considerarsi violata.

(48) Per uno studio comparato dei sistemi giuridici sanzionatori, anche amministrativi, degli Stati membri, vd. per tutti K. TIEDEMANN-G. GRASSO-E. BIGALUPO, *Rapport de Synthèse, étude sur le systèmes de sanctions administratives et pénales des Etats membres ainsi que sur les principes généraux du système des sanctions communautaires*, Commission des Communautés européennes, Bruxelles, 1993.

Invero, la realizzazione dell'esposto progetto di armonizzazione dei sistemi amministrativi sanzionatori a tutela delle finanze comunitarie è, attualmente, in uno stadio embrionale. Infatti, l'unico atto normativo emanato, vale a dire il Regolamento n. 2988/1995, si estrinseca in una *normativa di principio* mediante la quale si definiscono, separatamente, le categorie generali di misure e sanzioni amministrative, i soggetti passivi delle medesime, i rapporti con le sanzioni penali nazionali ed i principi applicabili in caso di successione nel tempo delle norme sanzionatorie.

La normativa in questione con i principi in essa contenuti, si riferisce, a ben vedere, alle future sanzioni amministrative comunitarie emanate in ciascun settore connesso con la tutela degli interessi finanziari delle comunità europee (fondi strutturali, risorse proprie tradizionali), e troverà, quindi, concreta applicazione solo allorché saranno emanate le predette normative sanzionatorie settoriali di fonte comunitaria (49).

A tale riguardo, è opportuno ricordare che, se è vero che le Comunità europee, per i motivi esposti nei precedenti paragrafi, non hanno competenza in materia penale sanzionatoria, è altrettanto vero che ad esse sono conferiti tutti i poteri per conseguire la corretta applicazione del diritto comunitario (cosiddetto principio dell'*effetto utile*) (50); e tali poteri possono spingersi sino alla previsione ed alla comminazione di sanzioni amministrative.

149

Questa affermazione, rinvenibile nel trattato CE (51), lascia sperare che, in tempi relativamente brevi, la Commissione europea eserciti il potere di iniziativa normativa, che le compete ai sensi del trattato predetto, attraverso varie proposte al Consiglio dirette a disciplinare uniformemente le violazioni, e le relative sanzioni, in materia di tutela amministrativa degli interessi finanziari delle Comunità europee.

(49) Sino ad ora le Comunità europee dispongono, nella materia considerata, solo di strumenti giuridici sanzionatori per violazioni delle disposizioni in materia di politica agricola comune, tra i quali si evidenzia il Reg. 27 novembre 1987, n. 3665 (GU-CE n. L 351, del 14.12.1987) così come modificato dal Reg. 2.12.1994, n. 2945.

(50) Appaiono sostanzialmente conformi all'interpretazione data nel testo della teoria dell'effetto utile le affermazioni di G. GRASSO, *Recenti sviluppi in tema di sanzioni amministrative comunitarie*, cit., pagg. 739 e ss.; E. MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, cit., pagg. 213-214.

(51) Si vedano, con riferimento al trattato CE, gli artt. 5 (relativo ai "Principi"), 87, n. 2, lettera a) (relativo al settore della concorrenza), 79, n. 3 (in materia di trasporti), 40, n. 3 e 43, n. 2 (nel settore della politica agricola comune).

7. Considerazioni conclusive

La genesi dell'esigenza di tutela degli interessi finanziari comunitari deriva dall'originaria scelta, effettuata dai adri fondatori delle Comunità europee, di creare una graduale *autonomia* tra i patrimoni nazionali e quello comunitario piuttosto che far dipendere la sopravvivenza economica della entità comunitaria dalle contribuzioni degli Stati membri.

Tale prospettiva rende più complesso l'approccio giuridico al problema poiché se, anche sulla base del principio di sussidiarietà (art. 3 B, trattato CE), non si può disconoscere ai soggetti giuridici Comunità europee la competenza ad intervenire, con gli strumenti a loro disposizione, nella difesa dei propri beni patrimoniali, neanche può negarsi agli Stati membri l'esercizio di tutte quelle competenze oggetto di una riserva di sovranità nazionale e che fanno capo - per quel che ci riguarda - ai settori della sicurezza interna e della giustizia.

La coesistenza di siffatte competenze, con le rigidità che essa comporta, dovrebbe essere attenuata dall'impegno, assunto dagli Stati membri con i trattati di Maastricht e di Amsterdam, di cooperare negli anzi-detti settori oggetto della sovranità nazionale mediante l'adozione delle Convenzioni, attraverso le quali gli Stati membri *concertano* il ravvicinamento tra le legislazioni nazionali nel campo del diritto penale e nelle altre materie che rientrano nella citata riserva di sovranità nazionale.

Tuttavia, la predetta situazione di coesistenza di competenze nazionali e comunitarie non ha conseguito, sino ad ora, significativi risultati pratici nella lotta contro le frodi le quali, per il 1995 (52), ammontano a un miliardo trentatré milioni di ECU.

Con riferimento alle cause della difficile situazione nella repressione delle frodi comunitarie si può osservare che, nell'attuale fase, la tutela delle finanze comunitarie è ancora completamente "nelle mani" degli Stati membri sui quali ricade una buona parte del merito o della responsabilità dei predetti risultati.

Pertanto, anche laddove vi sono poteri normativi di intervento diretto delle Comunità europee queste ultime non hanno trovato ancora il consenso per condurre in prima persona la difesa dei propri interessi patrimoniali (53). Inoltre, alcuni spazi di intervento comunitario, come la pos-

(52) Si veda, al riguardo, la Relazione esplicativa della convenzione sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, in GUCE n. C 191, del 23.6.1997, pp. 2-3, in cui emerge che il dato riportato nel testo ha ad oggetto le sole frodi rilevate.

(53) In dottrina si veda la posizione di K. TIEDEMANN, in *Reform des Sanktionswesens auf dem Gebiete des Agrarmarktes der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*,

sibilità delle Comunità europee di costituirsi parti civili nei processi penali nazionali, sembrano essere precusi (54).

Che questa *sfasatura* (55), tra titolare dle bene giuridico protetto e soggetti attributari della tutela, sia alemno una delle cause della preoccupante situazione relativa alle frodi comunitarie appare abbastanza evidente.

In questa ottica, un intervento complessivamente diretto a far riacquistare alle Comunità europee il ruolo che, specularmente, spetta ad ogni Stato membro nella difesa del proprio patrimonio, appare una soluzione logicamente corretta e giuridicamente possibile (56) se correlata ad una effettiva volontà degli Stati membri di rinunciare ala propria sovranità in questo settore.

Nel frattempo, sino a quando non si saranno trovate le linee di convergenza politica per un tale intervento, non rilane che procedere con gli strumenti attualmente a disposizione e quindi, sul versante nazionale sarà necessario arrivare in tempi brevi all'adozione delle leggi di ratifica della convenzione in materia penale, e sul versante comunitario dovrà essere esercitato, con la dovuta urgenza, il ptere di inioziativa normativa in materia di armonizzazione dell'impianto sanzionatorio amministrativo.

in *Strafrecht, Unternehmensrecht, Anwaltsrecht. Festschrift für G. Pfeiffer, Köln-Berlin-Bonn-München*, 1988, pagg. 113-115, il quale, per i casi di irregolarità nel campo della politica agricola comune, ritiene utile conferire alla Commissione, analogamente a quanto avviene nei settori della concorrenza e dei trasporti, il potere di *irrogare* sanzioni amministrative pecuniarie.

(54) Si vedano, al riguardo: Corte di giustizia delle Comunità europee, sentenza del 5 maggio 1977, causa 110/76, *Pretore di Cento c/ignoti*, in Racc. 1977, pag. 851, punto 6 della motivazione; Corte di giustizioa delle Comunità europee, sentenza del 4 aprile 1974, cause riunite 178, 179, 180/73, *Belgio e Lussemburgo c/Mertens*, in Racc. 1974, pag. 383.

(55) Questa terminologia si rinviene in E. MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, cit., pag. 7.

(56) In argomento, vd. M. DELMAS-MARTY, *Vers un espace judiciaire européen, Corpus juris portant dispositions pénales pour la protection des intérêt financiers de l'Unione européenne*, Bruxelles, 1996; F. DE ANGELIS - R. SICURELLA, *Vers un espace judiciaire européen? Un Corpus juris portant dispositions pénales pour la protection des intérêts financiers de l'Unione européenne*, "Revue du Marché Unique Européen", n. 1/1997.

Nelle librerie specializzate o con richiesta diretta all'Editore

Enrico De Mita
Prof. ord. Diritto Tributario
Università Cattolica di Milano

Pasquale Marino
Direttore Rivista "il fisco"

Raccolta essenziale leggi tributarie 1999

Volume di 990 pagine, cm. 13 x 18,5, lire 25.000
Aggiornato al 1° aprile 1999

1	<u>Disposizioni generali</u>	4	<u>Le imposte indirette:</u> (Iva - Bollo - Invim - Registro - Successioni - Ipotecaria e catastale)
2	<u>Norme comunitarie</u>	5	<u>Finanza locale:</u> (Irap - Addizionale Irpef)
3	<u>Le imposte sui redditi:</u> (Tuir - Accertamento - Anagra- fe tributaria - Interpello - Di- ritti contribuenti - Semplifica- zione)	6	<u>Riscossione</u>
		7	<u>Sanzioni</u>
		8	<u>Contenzioso</u>

Il volume è aggiornato con i provvedimenti pubblicati nella Gazzetta Ufficiale n. 76 del 1° aprile 1999.

Il testi tengono già conto delle modifiche apportate:

- dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, recante il riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, in vigore dal 1° luglio 1999, e
- dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, recante nuove disposizioni per l'applicazione dell'Iva nel settore dei giochi ed intrattenimenti e degli spettacoli, con decorrenza dal 1° gennaio 2000.

In tal caso la precedente formulazione degli articoli di legge modificati dai predetti decreti legislativi è riportata in nota ai nuovi testi.

CEDOLA RICHIESTA VOLUME "RACCOLTA ESSENZIALE LEGGI TRIBUTARIE 1999" DI PAGG. 990

Compilare e spedire insieme alla fotocopia del versamento di L. 25.000 sul c/c postale n. 61844007
o con assegno bancario non trasferibile

Spett. ETI S.p.a. - Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma

NOME COGNOME
P. IVA COD. FISC.
RESIDENTE IN VIA
CITTÀ C.A.P.
FIRMA



Sezione II - Giurisprudenza
Section II - Decisions of the Courts

- Commissione tributaria provinciale di Modena, Sez. III, Sent. n. 986, pronunciata il 18 maggio 1998, depositata il 9 febbraio 1999, Presidente/Relatore Pederiali Alberto

Irpef - Ilor - Residenza Fiscale - Requisiti - Art. 2, D.P.R. n. 917/86

Sul ricorso n. 207/98 avverso avviso di accertamento Irpef + Ilor emesso dall'Ufficio Imposte Dirette di Modena, presentato da Pavarotti Luciano

Svolgimento del processo

Con ricorso depositato nella segreteria della commissione Tributaria Provinciale di Modena il 23.1.98, Pavarotti Luciano, rappresentato e difeso dall'avv. Francesco Tesauro e dal dott. Vanni Trombetta, premesso che il 28.11.97 (a mani del delegato dr. Trombetta) ed il 03.12.97 (a mani proprie) gli era stato notificato dall'Ufficio Imposte dirette di Modena avviso di accertamento n. 3561007648 per IRPEF ed ILOR anno 1991 (imposta IRPEF LI-RE 3.670.644.000, ILOR lire 1.163.000, oltre pene pecuniarie per lire 7.290.082.000), in relazione a redditi da lavoro autonomo e da capitale; che la pretesa dell'Ufficio era del tutto illegittima ed infondata in quanto:

- le indagini, poi sfociate nell'atto impugnato, erano state svolte da funzionari della Direzione Regionale delle Entrate dell'Emilia Romagna che avevano attribuito arbitrariamente al ricorrente la residenza e/o il domicilio fiscale in Italia;

- l'avviso era stato notificato in luogo diverso dalla residenza/domicilio in Bologna e in Napoli;

- il ricorrente, nell'anno a cui si riferiva l'accertamento, era iscritto all'AIRE ed era onere dell'amministrazione dimostrare - con prova rigorosa ed idonea a vincere la presunzione che assiste le risultanze anagrafiche, che egli era tassabile in Italia per aver avuto, ex art. 2 del TUIR, il domicilio o la dimora in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta, e cioè per oltre sei mesi (183 giorni, o 184 nei bisestili); e detta prova non era stata fornita;

- il ricorrente era iscritto all'AIRE e residente nel Principato di Monaco dal 21.2.83; in ordine alla residenza fiscale osservava: sull'elemento oggettivo, che occorreva mettere in rilievo il requisito della durata, in quanto, senza un criterio di collegamento economicamente significativo tra una persona ed un ordinamento, la tassazione secondo il principio del "reddito mondiale" sarebbe stata incostituzionale; che la cittadinanza era elemento irrilevante; che occorreva dare rilievo alla sola dimora abituale e al domicilio, con il requisito della durata; che il tipo di attività svolta dal ricorrente escludeva la sussistenza della dimora abituale e volontaria per più di sei mesi all'anno in Italia; che il ricorrente era proprietario di un appartamento a Montecarlo, uti-

lizzava un'abitazione a New York, era proprietario di un casolare a Pesaro, acquistato nel 1974; che egli non abitava stabilmente (o comunque per più di sei mesi) in nessuna località italiana, sia per scelta che per necessità di lavoro; che trascorreva la maggior parte del tempo libero dagli impegni di lavoro in Montecarlo; che aveva fatto rientro in Italia soltanto per tenere concerti o per far visita ai familiari; che la permanenza a Modena si era protratta per pochi giorni; che era pertanto arbitrario ritenere che egli avesse dimorato più di sei mesi all'anno in Italia e che potesse essere residente in Modena ai fini fiscali: che in ogni caso apparivano irrilevanti la presenza in Pesaro o in Merano, per attribuirgli la residenza in Modena; sull'elemento soggettivo osservava che il ricorrente non aveva avuto l'intenzione di risiedere a Modena, avendo acquistato e ristrutturato un appartamento in Montecarlo proprio con l'intento di fissare la sua residenza e di dimorare stabilmente in tale esclusiva località; che le proprietà in Italia non avevano alcun rilievo;

- i dati tratti da libri e giornali erano inammissibili e irrilevanti, e comunque non fornivano alcuna indicazione utile circa la pretesa residenza italiana del ricorrente;

- il domicilio, inteso come centro degli affari e interessi di una persona, ai fini fiscali assumeva rilievo solo se si protrae per più di sei mesi nel corso di un periodo di imposta; nel caso di specie il ricorrente aveva lavorato all'estero, non aveva tenuto nessun concerto a Modena, non avevano sede in Modena gli uffici che amministrano la sua attività; i suoi manager non erano italiani, tanto la casa discografica quanto la società per cui egli lavorava non erano ubicate in Italia; la circostanza che egli avesse rivestito la qualità di socio o di amministratore di alcune società italiana era del tutto irrilevante; si trattava di società immobiliari che non richiedevano la sua presenza continua; la partecipazione a dette società, il possesso di immobili, l'investimento di parte dei propri redditi non erano sufficienti per dimostrare che il ricorrente avesse stabilito in Italia la sede principale dei propri affari e interessi;

- le indagini bancarie confermavano detto assunto: i conti correnti e depositi, alcuni dei quali in valuta straniera, in assenza di indagini estese all'estero, non potevano far ritenere che la sede principale degli affari ed interessi del ricorrente fosse in Italia; ciò al pari delle donazioni; esse dimostravano soltanto la sua preoccupazione di assicurare a ciascun familiare la possibilità di vivere autonomamente, e nel contempo l'assenza del ricorrente dall'Italia;

- i rapporti familiari e sociali ed in particolare la residenza in Italia della moglie e dei figli non potevano rilevare ai fini della residenza fiscale, essi fra l'altro confermavano che il ricorrente viveva in separazione di fatto (poi legalizzata nel 1995) già dalla metà degli anni ottanta;

- l'avviso era viziato per carenza di motivazione; inoltre le indagini erano state effettuate dai funzionari della DREER, privi di potere a disporre accertamenti bancari; le relative risultanze erano state acquisite in modo illegittimo, senza la redazione di un verbale in contraddittorio con la parte; l'Uf-

ficio aveva poi fotocopiato i risultati dell'indagine compiuta dai funzionari della DREER allegandola acriticamente all'avviso di accertamento, fra l'altro con riferimento a più periodi di imposta, mentre era onere dell'Ufficio indicare in modo puntuale e preciso il riferimento dei dati a ciascun periodo; il reddito infine era stato determinato in misura esattamente pari ai movimenti accreditati sui conti bancari con procedimento erroneo che aveva equiparato i versamenti ai redditi senza considerare la provenienza, gli eventuali disinvestimenti, gli interessi etc., senza alcun riferimento a compensi per prestazioni professionali;

- le sanzioni dovevano comunque essere disapplicate per difetto dell'elemento soggettivo essendo il ricorrente persona ignara di cose fiscali, convinta in buona fede di essere in regola col fisco italiano; concludeva per la dichiarazione di nullità o di giuridica inesistenza dell'avviso impugnato, per il suo annullamento; in subordine chiedeva l'annullamento o la riduzione delle sanzioni; con vittoria di spese.

Il 28.2.1998 il Servizio per gli affari giuridici ed il contenzioso tributario della DREER depositava controdeduzioni costituendosi in giudizio ex art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992.

Detto Ufficio osservava:

- che il ricorrente, dopo aver acquisito la residenza nel 1983 nel Principato di Monaco e l'automatica iscrizione all'AIRE, aveva ritenuto di presentare in Italia ex art. 3, del TUIR la dichiarazione prescritta per i non residenti, omettendo così ogni indicazione relativa ai compensi percepiti per le prestazioni artistiche oggetto della sua attività professionale;

- che per ottenere la residenza in Montecarlo era sufficiente la dimostrazione di una autonomia economica; che tale fatto non poteva rappresentare elemento di convincimento in ordine all'effettivo trasferimento all'estero del domicilio e della residenza;

- che l'imposizione appariva legittima ai sensi dell'art. 2, del TUIR, comma secondo, ultimo periodo, 43 CC (non avendo nella fattispecie accesso la presunzione di cui al primo periodo della stessa previsione normativa) in quanto il ricorrente, nonostante le frequenti assenze dovute alle particolari esigenze del lavoro, svolto pressoché esclusivamente all'estero, aveva mantenuto in Italia ed in particolare a Modena l'unico punto di riferimento corrispondente alle sue naturali consuetudini di vita e allo svolgimento delle sue normali relazioni sociali;

- che l'indagine era stata esperita nell'esercizio dei poteri doveri di cui al comma 2, dell'art. 62-sexies, D.L. n. 331/1993, conv. in L. n. 427/1993;

- che il reddito tassabile era stato determinato sulla scorta delle indagini bancarie considerate al netto dei movimenti riconducibili ad investimenti patrimoniali: in particolare, su lire 5.971.666.701 di versamenti, era stato determinato il reddito di lire 2.558.586.095 per l'anno in contestazione (e quello di lire 7.400.896.239, rispetto a versamenti per lire 26.478.092.952 per l'anno 1991);

- che la notifica dell'avviso era del tutto legittima: essa era stata eseguita a mani proprie del ricorrente a mezzo del messo speciale del 1° ufficio distrettuale delle II.DD. di Napoli, previa autorizzazione rilasciata dall'ufficio di appartenenza del messo, e quindi di Napoli; l'altra era stata eseguita personalmente dal direttore dell'ufficio impositore in Bologna, presso lo studio del Dr. Trombetta, delegato dal ricorrente;

- che il ricorrente, lungi dall'essersi rifugiato sin dall'83 in Montecarlo, come sostenuto in ricorso, dopo aver interrotto i legami affettivi e familiari, senza conservare interessi o beni in Italia ad eccezione di alcuni investimenti di carattere patrimoniale, aveva al contrario sempre conservato la propria casa, gli affetti, la moglie prima, la compagna poi, e particolari interessi in Italia, ed in particolare in Modena;

- che il raffronto fra le disponibilità in Italia e all'estero del ricorrente per la gestione dei privati interessi appariva significativo se si considera che in Montecarlo risultava avere un appartamento al 4° piano in un edificio ad otto piani posto in quartiere arretrato, composto di circa 60 appartamenti (da 65 a 90 mq.) e diversi uffici commerciali, ristrutturato nel 1997 con materiale per circa 62.000.000 IVA inclusa; valore commerciale di circa 400/500 milioni; in Italia risultava avere la disponibilità dei seguenti beni: MODENA: VIA GIARDINI N. 941, complesso immobiliare suddiviso in 15 unità, con parco, valore lire 6,568 miliardi, acquistato nel '78 e ristrutturato negli anni 80, adibito ad abitazione storica dei coniugi Pavarotti, delle figlie e di alcuni parenti (quota ricorrente 50%; quota moglie 50%); via Stradello Nava n. 6 complesso immobiliare composto da tre edifici ed esteso fondo agricolo valore 564.000.000, con lavori di ristrutturazione progettati per lire 1.950.000 + IVA; acquistato nel 1993 (quote come sopra; dall'1.12.1995 100% Pavarotti); via Stradello Nava: terreno di ettari 4.57.60 valore lire 210.000.000; acquisto 93; quote come sopra; via Cadiane, terreno ettari 3.61.61 valore lire 130.000.000; acquisto 93 quote come sopra; via Stradello Nava n. 8: centro ippico comprendente articolato complesso immobiliare; valore lire 4,317 miliardi; quote come sopra; via Bianchi Ferrari n. 13; appartamento nel centro storico di mq. 84, acquisto 96, valore lire 235.000.000 (Pavarotti 100%); PESARO: villa in zona collinare di 22 vani con dependance, giardino e bosco limitrofo, piscina, etc.; acquisto 1974; quote come sopra; valore lire 3,6 miliardi;

- che, pertanto, i coniugi Pavarotti, da sempre residenti in Modena, fino alla separazione dell'1.12.95, avevano abitato - dal 1978 - nel complesso immobiliare di via Giardini 941 ed avevano assunto congiuntamente e con continuità iniziative di rilevante interesse economico, avevano gestito in comune le proprietà almeno fino al 1993, quando era stato acquistato il centro ippico, oggetto dell'hobby preferito dalla famiglia; dopo la separazione giudiziale il ricorrente aveva conservato la proprietà al 50% del complesso immobiliare ove abitava la famiglia (e i parenti di entrambi i coniugi); ed aveva ottenuto la proprietà esclusiva dell'ippodromo, dei con-

tigui immobili, e della villa di Pesaro; in Modena il ricorrente stava realizzando la propria nuova abitazione (concessione edilizia n. 360/94 - variaz. 6.5.96) con lavori appaltati per quasi due miliardi, all'interno di un parco di circa 14 ettari; aveva mantenuto infine un "pied a terre" in Modena, centro storico;

- l'appartamento nel grande condominio di Boulevard Princesse Charlotte n. 13 non corrispondeva nemmeno lontanamente ad una ipotesi di casa, di abitazione o residenza o rifugio abituale del ricorrente, ma un semplice "punto di appoggio";

- il ricorrente dunque non soltanto non era privo di interessi ed affetti in Italia, ma soltanto in Italia disponeva di punti di riferimento in cui soddisfare le sue naturali consuetudini di vita, svolgere normali relazioni sociali, coltivare i suoi hobby; egli non aveva mai abbandonato il nostro paese, dove aveva vissuto con la moglie in continua comunione di interessi, fra la residenza estiva di Pesaro e Modena, ove nel corso degli anni "...si è costruito un villaggio e, per il suo passatempo, un intero ippodromo..." (pag. 10 controded); anche dopo la separazione aveva continuato a svolgere la propria esistenza, con la nuova compagna fra Modena e Pesaro;

- i dati desunti da libri o giornali avevano confermato una situazione esistente e già dimostrata, circostanze di pubblico dominio che non costituivano dichiarazioni di terzi;

- le violazioni degli artt. 32 e 33, del D.P.R. n. 600/1973 in relazione agli accertamenti bancari apparivano inesistenti essendo riconosciuti ai funzionari della DREER gli stessi poteri di indagini previsti dalle singole leggi di imposta; parimenti insussistente appariva la violazione dell'art. 32, punto 2, del D.P.R. citato, essendo stati notificati al ricorrente due inviti a comparire, con richiesta di chiarimenti, ottenendo soltanto la riserva di produrre ed esibire i documenti nella successiva fase contenziosa; la violazione dell'art. 37, del D.P.R. citato, appariva infine insussistente in quanto gli elementi erano stati indicati con precisione; i redditi erano stati individuati previa scorporazione dei movimenti riconducibili a investimenti patrimoniali;

- la richiesta di disapplicazione delle sanzioni appariva infondata, anche alla luce dei principi introdotti dal D.Lgs. n. 472/1997, mancando la prova che il ricorrente avesse subito prelievi d'imposta nei paesi in cui aveva svolto le attività professionali; dovendosi in ogni caso ritenere il reddito versato sui conti bancari già al netto delle eventuali ritenute subite; ed apparendo infine il trasferimento all'estero della residenza, non giustificato da una effettiva organizzazione di vita, formalizzato per meri scopi fiscali.

Concludeva per il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

Disposta con provvedimento incidentale la sospensione provvisoria dell'esecuzione dell'atto impugnato, all'udienza del 18 maggio 1998 la controversia veniva discussa nel merito: le parti, previo deposito di rispettive memorie, concludevano come da separato verbale, e la Commissione si riservava la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è infondato.

È noto che l'art. 2 del TUIR (D.P.R. del 22.12.1986, n. 917 e successive modificazioni) individua come soggetti passivi di imposta le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato, stabilendo, al successivo art. 3, che l'imposta venga applicata sul reddito complessivo "formato per i residenti da tutti i redditi posseduti e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato..." (art. 3, comma 1, del TUIR). Il secondo comma del ricordato art. 2, introduce, ai fini delle imposte sul reddito, una presunzione: "...si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile" (art. 2, comma 2, del TUIR).

È noto altresì che detta norma ha innovato la precedente formulazione dell'art. 2, del D.P.R. n. 597/1973 stabilendo, per quanto interessa nella presente vertenza, il ricordato criterio temporale per tutti i cennati requisiti, e non soltanto, come per l'appunto previsto per il passato, per la sola dimora. La relazione ministeriale sul punto risulta inequivoca: la modifica era stata introdotta poiché si trattava di accertare il presupposto di una obbligazione tributaria "di periodo" ed era pertanto necessario precisare per quanta parte del periodo d'imposta doveva sussistere la condizione richiesta.

La maggior parte degli interpreti ritiene, infine, che i ricordati requisiti siano autonomi per cui, ai fini della configurabilità della "residenza fiscale" è sufficiente che si verifichi anche soltanto uno di essi.

Il quadro normativo è completato dalla previsione dell'art. 43 del codice civile, secondo il quale il domicilio di una persona "...è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi" (art. 43, comma 1, stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi" (art. 43, comma 1, del codice civile), e la residenza "...è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale" (art. 43, comma 2, del codice civile).

È di tutta evidenza l'importanza del concetto di persona fisica "residente" nell'ordinamento tributario, perché allo status di "residente" sono connessi molteplici obblighi e da esso discende la soggezione alla potestà impositiva dello Stato la quale, com'è noto, ha adottato - per i soli residenti - il principio del cosiddetto "reddito mondiale" (worldwide income taxation) secondo il quale l'imposizione personale colpisce tutti i redditi, ovunque prodotti o conseguiti, dal soggetto che ha una determinata relazione di natura personale con l'ordinamento stesso (World-wide principle o Welteinkommensprinzip); ciò a differenza di altri ordinamenti in cui rileva non tanto il dato personale quanto la relazione oggettiva con l'ordinamento, quale - in genere - il luogo di produzione del reddito (Territorialitätsprinzip).

La tesi dell'Ufficio, contestata dalla difesa, è che il ricorrente, nato e cre-

sciuto nella comunità modenese, abbia trasferito soltanto fittiziamente la propria residenza nel Principato di Monaco al solo scopo di eludere il gravoso regime tributario (ovvero di conseguire i notori benefici riservati ai fortunati residenti del principato monegasco); ed abbia in realtà mantenuto in Italia, e precisamente in Modena, il proprio domicilio e/o la propria dimora abituale.

È certo e non contestato che, dal 1983, il ricorrente è residente in Montecarlo ed iscritto all'AIRE. La presente controversia verte dunque - sostanzialmente - sulla sussistenza di almeno uno dei requisiti di cui all'art. 2, comma 2, del TUIR, in forza del quale il ricorrente, ancorché formalmente e "civilisticamente" residente nel Principato, può essere iscritto fra coloro che, ai fini fiscali, "...si considerano residenti..." (art. 2, cit.).

Il codice civile vigente, ha mutuato la definizione del domicilio, dall'art. 16, del codice civile n. 1865, il quale distingueva il domicilio, ritenuto il centro degli interessi patrimoniali e morali, dalla residenza, intesa come luogo della stabile dimora del soggetto. Il requisito della principalità è stato mutuato, com'è noto, dal Code Napoléon, il quale definiva il domicilio come il luogo del "principal établissement" della persona (art. 102).

Per domicilio deve pertanto intendersi il centro di interessi di maggiore importanza del soggetto, interessi non soltanto patrimoniali comprendendo l'espressione "affari ed interessi" (art. 43, del codice civile) sia le attività economiche che quelle di indole morale e familiare.

Per residenza deve intendersi la località dove il soggetto soggiorna con una certa stabilità (abitualità); per la sua determinazione non basta fare riferimento alla indicazione anagrafica, ma occorre individuare una situazione concreta, determinabile sulla scorta della osservazione della vita dell'individuo nel momento storico considerato, con particolare riguardo ai luoghi in cui egli ha stabilito la sua casa di abitazione.

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che per la sussistenza del requisito della abitualità della dimora non è necessaria la continuità o la definitività e pertanto esso permane anche quando il soggetto lavori o svolga la propria attività al di fuori del comune di residenza, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e dimostri intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali; e che la residenza non viene meno per assenza più o meno prolungate dovute a ragioni di studio, di lavoro, cura o svago (vd. Cass. 29.4.1975, n. 256, S.O. 28.10.1985, n. 5292; Cass. 14.3.1986, n. 1738; Cass. 12.2.1973, n. 435, tutte citate nella motivazione dell'avviso; Cass. 5.2.1985, n. 791).

Dagli atti risulta che il Maestro Pavarotti, cantante lirico di fama mondiale, svolge la propria attività professionale per la maggior parte all'Estero, ove non può che trattenersi per periodi più o meno lunghi nel corso delle varie "turnée".

Risulta altresì che egli è proprietario ed ha la disponibilità di abitazioni in Italia (Modena e Pesaro) e a Montecarlo. Manca la prova che egli possieda altre abitazioni all'estero (forse negli U.S.A., come indicato nel ricor-

so?); occorre desumere, pertanto, che durante i periodi di lavoro all'estero egli dimori via via in alberghi o residenze temporanee site nei vari paesi ove vengono effettuate le rappresentazioni artistiche.

Molteplici sono gli elementi di prova offerti dall'Ufficio dai quali può desumersi la sussistenza di un fittizio trasferimento di residenza in Montecarlo, onde beneficiare del favorevole e particolare regime fiscale ivi vigente, com'è noto caratterizzato dall'assenza di qualsiasi imposta sul reddito delle persone fisiche; detti elementi non appaiono contrastati da prove contrarie: la difesa ha soltanto prodotto un documento sulla consistenza e valore dell'appartamento posto in Montecarlo, non ha provato né che il ricorrente dimori abitualmente altrove, né che egli abbia dichiarato i propri redditi da lavoro artistico (o da diritti d'autore o *royalties*) o da partecipazione in altro Paese, o che abbia subito ritenute fiscali d'acconto all'estero (diverse, comunque, da quelle indicate nell'avviso impugnato).

Il ricorrente è risultato socio e/o amministratore di n. 11 società residenti in Italia (costituite fra il 3.11.1980 ed il 18.3.1994); ha partecipato ad attività artistiche, societarie, fiscali con continuità (l'Ufficio ha indicato le date ed il genere di attività svolta nei prospetti da pag. 4 a pag. 7 della motivazione dell'avviso); ha mantenuto rapporti (conti correnti in lire e/o in valuta, depositi titoli, etc.) con n. 6 istituti bancari (vd. prospetti pag. 8 e 9 avv. cit.) accreditando complessivamente lire 5.971.666.701 nel corso del 1989; lire 25.559.518.166 nel corso del 1990; lire 26.478.092.952 nel corso del 1991; lire 26.957.230.681 nel corso del 1992; lire 22.622.526.566 nel corso del 1993; lire 38.089.790.292 nel corso del 1994; lire 49.324.777.896 nel corso del 1995 (oltre ad un conto corrente in USD presso la Banca Popolare dell'Emilia Romagna con saldo variabile fra i 406.925\$ nel 1992, ed i 380.650\$ nel 1995; vd. pag. 10 avviso cit.); ha effettuato donazioni ai familiari, fra il 1990 ed il 1993, con atti pubblici stipulati e registrati in Italia, per complessive lire 12.573.000.000; ha sottoscritto quote societarie per complessive lire 843.274.000; ha effettuato finanziamenti alle società sopra indicate per complessive lire 20.070.000.000, ivi comprese lire 12.573.000.000 nei confronti della Sporting 2 Srl (della quale il ricorrente è unico socio) la quale si è impegnata a locargli per non meno di 15 anni, una volta ristrutturato, il fabbricato di via Stradello Nava (Modena, loc. S. Maria Mugnano) denominato "Cassina Rossa".

Risulta dunque evidente che il ricorrente, nonostante il "formale trasferimento di residenza in Montecarlo, non solo non ha trasferito la famiglia da Modena, ma ha continuato a mantenere nel luogo di residenza dei familiari (nel periodo che interessa, ma anche successivamente alla separazione coniugale) l'abitazione e gli interessi morali, sociali ed economici.

Il semplice raffronto fra l'abitazione di Modena (od anche soltanto quella "estiva", per le vacanze, di Pesaro) e quella di Montecarlo rende evidente l'inadeguatezza - rispetto alle esigenze familiari e sociali del ricorrente - di quest'ultima: trattasi di appartamento al 4° piano di un edificio di otto piani

denominato "Vittoria Residence" comprendente circa 60 appartamenti ed uffici commerciali, ristrutturato nel 1997 dal ricorrente su progetto degli architetti Mantovani di Bologna e Angeloni di Rocca San Casciano (FO) con materiali per lire 62.762.939, compresa IVA, da superficie inferiore ai 100 mq. secondo la stima dell'Ufficio, e di circa 140 mq. (+ 47 mq. di cantina) secondo la valutazione prodotta dalla difesa stimato 4/500 milioni dall'Ufficio, e 7.500.000 di franchi dal ricorrente.

Trattasi dunque di abitazione di modeste dimensioni, sicuramente inadatta per ospitare domestici, personale di servizio, di sicurezza, ospiti ed amici o collaboratori, per ricoverare auto od animali; altrettanto inadeguata per la professione svolta, per prove di concerti od anche solo di canto.

Di ben diverso genere risulta l'abitazione "storica" della famiglia Pavarotti in Modena, zona periferica Sud, composta di n. 15 unità immobiliari, circondata da ampio parco recintato, valutata lire 6.568.500.000; "casa" in grado di soddisfare le esigenze abitative dell'intera famiglia allargata anche ai parenti dei due coniugi, nonché quelle transitorie di ospiti e personale di servizio; di pari ampiezza e/o prestigio appare altresì la futura residenza indicata dall'Ufficio per il ricorrente e la nuova compagna; il complesso edilizio di via Stradello Nava composto di tre edifici ed esteso fondo agricolo è valutato in lire 564.000.000 ma su di esso sono già stati appaltati lavori di ristrutturazione per lire 1.950.000.000+IVA; altri 210.000.000 sono valutati i terreni attigui di via Stradello Nava; lire 130.000.000 altro appezzamento di terreno adiacente in via Cadiano; lire 4.317.000.000 è valutato il centro ippico di via Stradello Nava 8 (composto di innumerevoli edifici, tribune, rimesse, stalle, maneggio coperto, ristorante, tre appartamenti di civile abitazione, etc.; vd. comunicazione dell'Ufficio territorio di Modena in atti) ove il ricorrente, oltre ad organizzare manifestazioni note a livello internazionale, ospita e cavalca i cavalli oggetto del proprio hobby; lire 235.000.000 è valutato l'appartamento di mq. 84 acquistato in centro storico a Modena nel 1996, in via Bianchi Ferrari.

La sola villa "per le vacanze" (indicata come "casolare" nel ricorso) di Pesaro, risulta composta di un piano terra di 174 mq. oltre a 130 mq. di portico, di un primo piano di mq. 174 (adibito a zona notte, con sei camere da letto con bagni, di cui due esclusivi alle due camere principali), di un piano interrato di mq. 220, nonché di una "dependance" con tre mini appartamenti di complessivi mq. 132, n. 6 garages e servizi per mq. 220 con giardino e parco di mq. 6.000 (con piscina e terreno boschivo circostante di ettari 05.75.47); essa è valutata complessivamente lire 3.600.000.000 (vd. relazione dell'Ufficio tecnico di Pesaro in atti).

Occorre sottolineare inoltre: che tutti gli acquisti sono stati effettuati, fino all'anno 1993, in comune dal ricorrente e dalla moglie; che anche dopo la separazione coniugale il ricorrente ha conservato il 50% del complesso immobiliare ove abitano (dal 1978) la moglie, le figlie, e i parenti ed entrambi i coniugi; ha ottenuto la piena titolarità del complesso di via Stradello Na-

va ove ha appaltato i ricordati lavori di ristrutturazione per oltre 2.000.000.000 (come edilizia n. 360/94 e variaz. 6.5.96) all'interno di un parco di oltre 13 ettari; ha ottenuto la piena titolarità dell'adiacente centro ippico e della villa di Pesaro; ha conservato il "pied à terre" nel centro storico di Modena (via Bianchi Ferrari sopra indicato).

Dette circostanze inducono a ritenere che, come sostenuto dall'Ufficio, il ricorrente, lungi dall'essersi trasferito effettivamente - e da solo - in Montecarlo nel 1983, ha in realtà mantenuto la casa, la moglie, le figlie, i parenti, gli amici, gli interessi economici e patrimoniali nei luoghi d'origine e, compatibilmente con gli impegni di lavoro che lo hanno visto protagonista di tante e fortunate tournées all'estero, ha mantenuto in Italia i punti di riferimento; precisamente a Modena (a parte la casa per le "vacanze" estive di Pesaro) ha fatto convergere (in parte?) le proprie disponibilità finanziarie da tutto il mondo, ha effettuato investimenti patrimoniali cospicui e caratterizzati non tanto dalla redditualità quanto dalla destinazione alle esigenze di vita proprie, della famiglia, delle persone care; ha mantenuto in essere molteplici attività societarie unitamente al coniuge e alla famiglia; da ultimo, si è ricostituito una famiglia di fatto - con una cittadina italiana di origini e residenza bolognesi - dopo la (recente e notoria) crisi matrimoniale. Non senza ironia l'Ufficio ha concluso che il ricorrente, lungi dall'essere "emigrato" dalla natia Modena nel 1983, vi è rimasto intimamente legato quanto ad affetti ed interessi; ha mantenuto conservato, non interrotto, progettato anche per il futuro, compatibilmente con l'attività professionale svolta all'estero, il suo domicilio e la sua dimora abituale proprio in quella città di Modena "...dove, nel corso degli anni, per dimora si è costruito un villaggio e, per il suo passato tempo, un intero ippodromo..." (pag. 10 controded. Uff.).

164

Dette circostanze di fatto, documentate e comunque non contestate da atti, indipendentemente dall'utilizzo dei dati notori addotti dall'Ufficio desunti dagli articoli di stampa e dalle pubblicazioni, convincono pienamente la Commissione della infondatezza, nel merito, del ricorso. Da nessun atto o documento risulta provato che il Pavarotti, nel periodo di contestazione, si sia effettivamente "trasferito" a Montecarlo nell'appartamento condominiale sopradescritto (con due sole camere da letto: vd. doc. prodotta dalla difesa), inadeguato persino ad ospitare l'intera famiglia (con tre figlie) o in altro luogo estero. Gli elementi di prova offerti dall'Ufficio appaiono dunque più che sufficienti, per la loro gravità, precisione e concordanza, per far ritenere il ricorrente "fiscalmente residente", nonostante l'avvenuta formale iscrizione all'AIRE, per avergli mantenuto il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia.

Parimenti infondate appaiono le ulteriori eccezioni sollevate dalla difesa.

In ordine alla nullità delle notifiche risulta dagli atti che la prima di esse è stata effettuata il 28.11.1997 nello studio del delegato Dr. Trombetta nominato dal ricorrente in epoca anteriore e quindi nel corso del procedimento amministrativo (e presso il quale, comunque, il Pavarotti ha eletto domicilio

in sede di ricorso); essa è stata eseguita personalmente dal direttore dell'Ufficio impositore, senza necessità, evidentemente, di alcuna delega; la seconda è stata effettuata a mani proprie, in Napoli presso l'hotel Vesuvio in data 3.12.1997, da parte del messo speciale del 1° Ufficio distrettuale II.DD. di Napoli, a seguito di formale autorizzazione da parte del dirigente dell'Ufficio di appartenenza (Napoli).

Nessuna illegittimità risulta ravvisabile in ordine alle indagini bancarie effettuate nel corso dell'istruttoria condotta dalla DREER (Direz. Region. Emilia Romagna): detta Direzione si è avvalsa dei poteri di cui all'art. 62-sexies, comma 2, D.L. n. 331/1993, convertito in L. n. 427/1993 e cioè degli stessi poteri di indagine previsti dalle singole leggi di imposta, comunicando poi i risultati delle verifiche eseguite ai competenti Uffici ai fini dell'accertamento; l'Ufficio impositore di Modena ha allegato all'atto di accertamento, per intero e facendoli così propri, i risultati delle indagini della Direzione regionale, senza violare con ciò alcuna norma. Dagli allegati nn. 9 e 10 risulta che la DREER aveva notificato all'odierno ricorrente due inviti a comparire con richiesta di chiarimenti, ottenendo la mancata comparizione e la mera trasmissione di una memoria con la quale ci si riservava di produrre ed esibire i documenti richiesti "nell'eventuale successiva fase contenziosa" (all. 11 e 12); nessuna violazione dell'art. 3, punto 2), del D.P.R. n. 600/1973 appare dunque ravvisabile in relazione alle effettuate indagini bancarie.

16

Anche la contestazione di genericità dei riferimenti temporali in relazione ai singoli periodi di imposta appare infondata: nella motivazione e nei prospetti sono indicati analiticamente gli elementi di fatto presi a base della ricostruzione dei redditi imponibili per singole annualità, i riferimenti al comportamento tenuto dal contribuente nel corso degli anni (anteriori successivi al periodo di imposta in contestazione) concernono unicamente la circostanza da cui è stata dedotta la natura fittizia del trasferimento all'estero della residenza, e la continuità della presenza in Italia del ricorrente anche nell'epoca successiva al 1983.

Parimenti infondate appaiono le contestazioni sulla ricostruzione dei redditi. In assenza di ulteriori elementi di riscontro sul numero dei concerti tenuti nella singola annualità e sugli effettivi compensi percepiti, l'Ufficio ha determinato il reddito sulla scorta dei versamenti eseguiti a favore del ricorrente negli istituti bancari sopra ricordati ex art. 32, punto 2), del D.P.R. n. 600/1973, scorporando tutti i movimenti riconducibili ad investimenti patrimoniali (e precisamente lire 2.558.586.095 rispetto a versamenti per lire 5.971.666.701 eseguiti nel periodo d'imposta 1989; e lire 7.400.896.239 rispetto a versamenti per lire 26.478.092.952 eseguiti nel periodo di imposta 1991); come sottolineato dall'Ufficio, detti versamenti corrispondevano peraltro a somme rimosse al netto di eventuali prelievi subiti a titoli di imposta o di acconto alla fonte; pertanto la loro assimilazione a reddito netto appare più che giustificata.

Manca del resto ogni prova in ordine alla eventuale avvenuta imposizione fiscale da parte dei Paesi ove sono state eseguite le prestazioni artistiche; ed anche la richiesta di non applicazione delle sanzioni per difetto dell'elemento soggettivo ai sensi della nuova normativa introdotta dal D.Lgs. n. 472/1997, appare infondata se si considera che, per la rilevanza dei redditi prodotti, per la complessità dell'attività esercitata e della necessaria e presupposta attività di organizzazione professionale, la scelta "elusiva" del trasferimento formale della residenza a Montecarlo, rientra fra quelle determinazioni sicuramente volontarie che giustificano pienamente l'applicazione delle sanzioni.

Su un unico punto il ricorrente non può essere contestato: fino all'avviso di accertamento oggetto della presente controversia le dichiarazioni dei redditi, regolarmente presentate - per quelli prodotti in Italia - in qualità di cittadino residente all'estero non sono state oggetto di contestazione da parte degli Uffici competenti. Ma questa considerazione, lungi dall'aver indotto nel contribuente la consapevolezza della "legittimità fiscale" del fittizio trasferimento, non può che aver contribuito a rafforzare la consapevolezza della quasi certa impunità.

La novità della questione sotto il profilo giurisprudenziale, ed il mutato indirizzo dell'Amministrazione finanziaria, forse ora più attenta e più dotata di mezzi per condurre indagini del genere e a contrastare i fenomeni elusivi più vistosi, induce la Commissione a ritenere sussistenti giusti motivi per compensare le spese.

P.Q.M.

La Commissione tributaria provinciale di Modena,
visti gli artt. 15, 34 e ss., del D.Lgs. del 31.12.1992, n. 546
Dichiara infondato il ricorso.
Spese compensate.



**- European Communities Court of Justice (Sixth Section) -
27.10.1998 - case C-152/97.**

**"Merger involving a company with complete control of the company
it absorbs - Duty chargeable on contributions of capital - Compati-
bility with Directive no. 69/335".**

Although the objective set down in the EEC Directive July 17th 1969, no.335, concerning indirect taxes on the raising of capital, is to avoid that fiscal obstacles may arise with transfers of assets between companies, and to encourage combination and reorganization, the Directive does not prevent the collection of a registration duty for mergers where a company holds all the shares and capital shares of the company being absorbed.

Andreina Gastaldo

1. Introduction

In the case in question, the EECJ is called upon to make its pronouncement on a matter that was considered to have been resolved in the Italian legislation with art. 10, sixth subsection d.l. June 20th 1996, no. 323 becoming law on 8th August 1996, no. 425. With this provision the Italian legislation in order to give full application to directive July 17th 1969, no. 335 and to the amendments that followed, re-wrote art. 4 lett. b), tariff, part one, annexed to d.p.r. April 26th 1986, no. 131 (consolidated act of provisions concerning the duty), eliminating the proportional rate on mergers and substituting it with the single fixed registration duty (currently of £ 250.000) Therefore, since August 1996, by presenting for registration a merger deed with which a company absorbs another (merger), that is, two companies merge to create a new collective entity (merger in its strict sense), there has been a fixed registration duty, no longer of a 1% rate.

This amendment was reached after a protracted controversy that saw numerous judges siding with taxpayers and adhering to their thesis that the tax was not to be proportional.

In order to address the question fully, the Community and national legislative scene in which the controversy developed needs to be outlined.

2. Community legislation

July 17th 1969 marked the harmonization of indirect taxes on the raising of capital for all EC member states, carried out through a series of directives (1) implemented by internal laws starting in 1970.

The purpose of such restructuring was fiscal harmonization between member states,⁽²⁾ also instrumental in the realisation of the four fundamentals of the Treaty of Rome, free circulation of goods, services, persons and capital.

The intended legislative uniformity has been thorough, in the sense that it has covered both the taxable basis of capital raised and the rate to apply.

The Community legislator established that in each member state the rate to apply be of 1%,⁽³⁾ on all types of capital contributions, to be calculated on the taxable basis represented by the real value of the contribution.

Art. 4 no. 1 of the directive outlines in detail the transactions to be subjected to capital duty. Specifically: 'a) formation of a capital company (4); b) the conversion into a capital company of a company, firm, association or legal person which is not a capital company; c) an increase in the assets of a capital company by contribution of assets of any kind; d) an increase in the assets of a capital company by contribution of assets of any kind, in consideration, not of shares in the capital or assets of the company, but of rights of the same kind as those of members, such as voting rights, a share in the profits or a share in the surplus upon liquidation; e) the transfer from a third country to a Member state of the effective centre of management of a company, firm, association or legal person, whose registered office is in a third country and which is considered in that Member state, for the purposes of charging capital duty, as a capital company'. Points (f), (g) and (h) include other cases transfer of the effective centre of management.

In no. 2 of the same article 4 there is a list of transactions that member states may subject to capital duty:

(1) Also with: directive April 9th 1973, no. 79 and no. 80, in *G.U.C.E.*, April 18th 1973, 103; directive November 7th 1974, no. 552, in *G.U.C.E.*, November 13th 1974, 303.

(2) To create a single financial market 'with characteristics similar to those of a domestic market'.

(3) Initially, the rate was fixed within a 1- 2% bracket.

(4) It should be pointed out that the Community legislator has exclusively dealt with collective entities in which capital is of juridical as well as economic relevance. Art. 3, no. 1, lett. c), however, considers a 'capital company' any company, firm, association or legal person operating for profit, whose members have the right to dispose of their shares, without prior authorisation and are only responsible for the debts of the company, firm, association or legal person to the extent of their shares.

a) an increase in the capital of a capital company by capitalisation of profits or of permanent or temporary reserves; b) an increase in the assets of a capital company through the provision of services by a member which do not entail an increase in the company's capital, but which do result in variation in the rights in the company or which may increase of the value of the company's shares.'

According to no.3 of the same article, formation shall not include any alteration of the constituent instrument or regulations of a capital company, and in particular: the conversion of a capital company into a different type of capital company, a change in the objects of a capital company, the extension of the period of existence of a capital company.

The legislative picture is completed by art. 10, which establishes that apart from capital duty, Member States shall not charge, with regard to companies, firms, associations or legal persons operating for profit, any taxes whatsoever: a) in respect of the transactions referred to in art. 4; b) in respect of contributions, loans, or the provision of services occurring as part of the transactions referred to in art. 4; c) in respect of registration or any other formality required before the commencement of business to which a company, firm, association or legal person operating for profit may be subject by reason of its legal form (5).

The duty on the raising of capital, despite its low rate, hits exactly those transactions that are indispensable to combination and development of economic activities, thus producing a negative impact on investments (6).

Realising the need to encourage the circulation of risk capital,(7) the Council of the European Communities intervened with the Directive June 10th 1985, no. 308 (8) to declare tax exemption for mergers, split-ups

161

(5) Art. 11. Member states shall not subject to any form of taxation whatsoever: a) the creation, issue, admission to quotation on a stock exchange, making available on the market or dealing in stocks, shares and other securities of the same type, or of the certificates representing such securities, by whomsoever issued; b) loans, including government bonds, raised by the issue of debentures or other negotiable securities, by whomsoever issued and any formalities relating thereto, or the creation, issue, admission to quotation on a stock exchange, making available on the market or dealing in such debentures or other negotiable securities.

(6) M.B. Burgio, *La politica fiscale*, - Manuale di Diritto Comunitario -, Torino, 1983, 494.

(7) "Considering that the economic effects produced by the tax on the raising of capital are unfavourable to combination and development of enterprises; that such effects are particularly negative at present when the re-launching of investments has become a priority..."

(8) G.U.C.E., June 15th 1985, 23.

and contribution of businesses or branches of businesses (9) on the part of capital companies to other capital companies which are in the process of being formed or which are already in existence (10).

The provision that in the Italian legal system provoked an interpretative clash between the revenue authorities and the case-law is to be seen in the same co-operative perspective.

One refers to the rule (art. 7, point 3) exempting from tax on the raising of capital the increase in the company's capital following a reduction in the capital of the same as a result of losses sustained. The rate may be reduced for that part of the increase which corresponds to the reduction in capital, if this increase occurs within four years of the reduction in capital.

The 1985 directive was positively received by specialised publications.

It was held that the resulting decrease in revenue would undoubtedly be compensated by companies investing strongly, since no longer charged with this tax.

3. *The Italian legislation*

The enabling act to reform the Italian taxation system (11) set the Executive the precise task of adjusting the tax to the 1969 EEC directive.

In the Italian fiscal system, the registration duty hits all transfers and therefore, also the raising of capital when forming a company and when increasing capital (by payment) which determines the application of the regime used with initial contributions.

With the law on registration duty, provisions concerning companies and equivalent entities (12) take on a considerably important role so much that scholars have held that the taxation of companies' acts follows a different logic to that which normally characterises taxation of transfers (13).

(9) On the notion of branch of business, see ECCJ, October 13th 1992, case no. 50/91, in *Corr. Trib.*, 1992, 3409, which extends this concept to the simple branch house also.

(10) One is referring to those transactions already benefiting from the reduced rate (0.50%) by virtue of the directive mentioned.

(11) Art. 7 law October 9th 1971, no. 825

(12) Art. 4, tariff, part 1 annexed to d.p.r. no. 131, 1986: "Acts that are proper to companies of any type and object and to entities different to companies, including consortiums, associations and other associations, with or without corporate status, the exclusive or main object of which be the carrying out of commercial or agricultural business."

With the issue of d.p.r. October 26th 1972, no. 634, Community legislation was, in all truth, was only superficially acknowledged.

The failure to adjust is particularly blatant where Italian law assimilates to transfers, mergers and contributions of businesses, by subjecting them to the same rates, reduced by half, and differentiated according to the nature of the asset transferred (8% on immovables and estates on real property, 15% on agricultural land, 4% on immovables of historic, artistic or archaeological interest).

The mentioned decree is then to be criticised on two accounts: firstly, there is the matter of different rates when the Community legislator imposes the adoption of a single rate on all types of contributions and, secondly, the setting of a far higher bracket compared to that fixed in the rest of Europe.

A step forward in the adjustment of national legislation is represented by the already mentioned d.p.r. April 26th 1986, no. 131.

With this provision for example the taxation on bond issues is eliminated, plus, we have the introduction of the second note to art. 4 on the tariff, concerning the balancing of losses, and, of particular importance, is the rate on contributions of businesses in companies and on mergers, fixed at a 1% rate (14).

Despite the improvement on the previous regime, we are still far from fulfilling the obligation set by the enabling act.

Still recently, the Italian legislator, when introducing the issues of company split-up missed an opportunity to conform to Community legislation.

By inserting in art. 4, lett. b), on the tariff, the company split-up as a taxable transaction, the d.lgs. January 16th 1991, no. 22 extended the regime already established in matter of mergers and contributions of businesses (1% rate).

It should also be noted that proportional taxation of mergers has created interpretative problems in terms of the determination of the taxable basis.

On this aspect too, heated controversy broke out when d.p.r. no. 634 1972 was enforced lasting till 1996;⁽¹⁵⁾ controversy that could have been easily avoided had the Community directive been acknowledged when it was supposed to.

The differences in the law on registration duty forced entrepreneurs

(13) A. Fedele, *Struttura dell'impresa e vicende dell'azienda nell'iva e nell'imposta di registro*, see records from the convention on 'Company organisation and taxation', Sanremo 21st - 23rd march 1980, Padova, 1981, 143.

(14) On this matter, law 16th December 1977, no. 904 had already intervened.

(15) See Cassation, section I, November 17th 1995, no. 11924, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, II, 705.

to pay the tax on transactions which should have benefited from a concessional regime.

However, the legislative solution has not been passively accepted by companies that, claiming the self-execution of directives in national systems, demanded to be subjected to the more favourable regime as outlined by the EEC directive.

Except for the odd opposing pronouncement, (16) the courts adhered to the applications formulated by citizens, aided in their decisions by the Constitutional Court's ruling (17) that declared self-execution of EEC directives 'where the provisions appear, from a substantial point of view, unconditional and sufficiently precise (18).'

In some cases, the favourable decision was based on constitutional illegality of the articles of the law on registration duty clashing with Community legislation. Art. 7 of the enabling act reforming the tax system establishes the adjustment of the registration duty to the Community tax on the raising of capital. Through this explicit inclusion of the Community rule in domestic law, the provision issued to put into effect the enabling act was held invalidated by constitutional illegality in relation to art. 76 of the Constitution for the excess of the power of the enabling act.

The decision of the Florence tax commission (court of first instance), September 22nd 1987, no. 8694 (19).

The Florentine judges, anticipating the interpretation of the Consti-

(16) Comm. Trib. appellate proceeding Alessandria, December 17th 1992, no. 296, in *Società*, 1993, 670; Comm. Trib. first instance, Milan, September 4th 1992, in *Corr. Trib.*, 1993, 1071; Comm. Trib. Centr., December 16th 1991, no. 8891, *ib.*, 1992, 865.

(17) Const. Court, April 18th 1991, no. 168. The Court's pronouncement bears an importance transcending the particular case being decided on, as it establishes that all taxes clashing with Community rules directly applicable and not implemented, or not correctly implemented, are not due, and it falls to the judge not to apply the conflicting rule. The decision of the Constitutional Court previous to this, June 8th 1984, no. 170, was conclusive on this matter.

(18) Thus the Court of Justice sustained the thesis of the vertical effect produced by the directives provisions, due to these requisites. ECCJ, January 19th 1982, case no. 8/81, in *Racc. giur. Cee*, 1982, 53; June 10th 1982, case no. 255/81, *ib.*, 1982, 2301; January 25th 1983, case no. 126/82, *ib.*, 193, 73. The Court has upheld this interpretation since the 70s; EC Court of Justice, June 6th 1970, case no. 9/70, in *Racc.giur. Cee*, 1970, 825; December 17th 1970, case no. 77/70, *ib.*, 1970, 1213.

(19) In *Rass. Trib.*, 1988, II, 597 and, more recently, Comm. Trib., Reggio Emilia first instance, April 13th 1996, no. 29, in *Boll. Trib.*, 1996, 1154.; Comm. Centr., February 23rd 1988, no. 966, in *Comm. Trib. Centr.*, 1998, I, 321, and for the legal literature on the matter, M. Ravezzi, *La normativa comunitaria in materia di imposta di registro*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, III, 170.

tutional Court, declared that with regard to the raising of capital in companies, the Italian state has completely failed to fulfill its obligation consisting in implementing the EEC directive, thus creating a less favourable regime which clashed with the one established by Community law.

Since Italian citizens are also 'administered' by the EC, they have the right to appeal for the self-execution of the Community rule and it falls to the tax judge to guarantee such implementation (20).

As for the application of the registration duty to be paid on mergers, one could mention a number decisions of the Milan tax commission (21) fully recognising the case submitted by taxpaying companies, refusing to pay a tax which is not due.

Realising the revenue authorities' constant position of losing parties in the decisions pronounced on the matter, the legislator finally intervened. As already stated, in 1996, the legislator adjusted the registration duty to the Community tax on the raising of capital, establishing that: 'mergers, split-ups, transfer of one or more parts of a business to one or more capital companies already in existence or to be constituted', be subjected to a fixed registration duty.

The events surrounding the registration duty are very similar to those that informed the so-called 'company tax' (tassa sulle società).

The latter also was challenged because of its incompatibility with the 1969 directive. The controversy that resulted, also due to the stance taken by the Ministry of Finance which continued to expect payment of the tax despite the intervention of the Court of Justice which had declared its illegality(22), ended only (23) following the abrogation of this tax by law no. 427, October 29th 1993.

With the registration duty too, it took ten years for the legislator to realise the need to 'amend' the regime contained in d.p.r. no. 131 1986.

(20) 'The taxpayer's right to the refund of the registration duty unduly paid (for the contribution in a stock company) should then be affirmed, an operation declared as exempt by directive July 17th 1969, no. 335 and successive amendments'. Comm. Trib., Alessandria appellate proceeding, sec. II, March 9th 1995, no. 71, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, II, 499.

(21) Comm. trib. First instance Milan, September 20th 1994, no. 318 and march 2nd 1995, no. 316, in *Boll. Trib.*, 1995, 1286, September 14th 1995, no. 523, in *Dir. prat. Trib.*, 1996, II, 498.

(22) EC Court of Justice, April 20th 1993, in *Boll. Trib.*, 1993, 853.

(23) The debate instead continued with reference to the time limit (three or ten years) to lodge a petition for a refund, see Court of Justice, December 2nd 1997, case

4. *The preliminary question and the solution adopted by the Luxembourgian judges.*

After all that, the controversy does not seem destined to calm down: the Milanese tax commission with ordinance March 24th 1997 asked the European Court to examine the question relating to whether the application of the proportional registration duty was compatible with Community legislation where the merger is between a company already entirely controlling the company it is absorbing.

The request for intervention was put to the Luxembourgian judge following amendment to the law on registration duty and was formulated by a judge who in the past had upheld that the tax should not be proportional.

The Court excludes that Community provisions forbid the collection of the proportional registration duty on mergers of companies completely controlled by the incorporating company.

The solution, actually not particularly well-grounded, is based on the simple fact that mergers, where shares or capital shares are entirely held by the incorporating company, do not correspond to any of the hypotheses contained in directive no. 335/69.

The operation in question is not included in the provision of art. 4, no. 1, lett. c), since it does not entail an increase of capital, moreover, it does not come under provision lett. d) of the same article, as it does not entail increase of the total assets.

It is therefore a structural act without the slightest impact on the formation of the 'raised capital'.

Neither is art. 10, lett. c) to be invoked in this matter, since it does not seem that the duty for the registration of a new capital company has been paid, that is, for a formality required before the commencement of business.

In order that a transaction may be included in the scope of application of the mentioned directive, it needs to contribute to the strengthening of the company's economic potential, a reinforcement that belongs to hypotheses of merger that are different to the one in question.

One cannot go along with what was reached and this is on a number of accounts.

Firstly, one cannot ignore the objectives that the Community legislators intended to attain with the 1969 directive and especially with the amendment consisting in directive no. 303/1985. The Community legislator's intervention that made operations of company reorganisation exempt from the tax on the raising of capital, is a definite acknowledgement that the tax has a negative impact on the grouping and on the development of enterprises.

Secondly, one hopes that the same directive will bring the *tax on the raising of capital to be eliminated altogether*; a tax which is maintained solely because of the fiscal needs of member states, though its application has been adjusted.

European judges, on a number of occasions, have addressed reorganization of companies through contributions, mergers, split-ups.

In this respect, one can cite the decision (24) with which the Court addressed German legislation on the tax on capital movements (*Kapitalverkehrsteuergesetz*) when a capital company contributes a branch of business, in another capital company which already has shares in the former.

On that occasion, the Community judges affirmed that the favourable regime is there to avoid that groups '*inside the same enterprise, of entities carrying out the same or complementary activities*' come up against fiscal obstacles.

Also with the merger case of *Abbruzzi Gas S.p.a.* holding all of the shares and capital shares of *Briangas S.p.a.* and *Italgasdotti srl.* respectively, event examined in the case here presented in epigraphic form, we have the same scenario: the transaction consists in the grouping of entities that operate in the same productive sector.

Even more significant is the decision Feb. 13th 1996 (25). The Community Court here confronts a case of merger in the light of French fiscal law (particularly, in this case, articles 810-I ff. of the *Code général des impôts*) and declares applicable to mergers the provisions dictated in matter of the raising of capital.

We have chosen to mention this decision also because it shows the particular attention paid by the Court to the problem of the effects to be had in time with reference to the Court's interpretative decisions. Having stated that the interpretation supplied by the Community judge clarifies the meaning and relevance of the rule, such as was intended from the moment of its entry into force, the Court affirms that the rule thus interpreted should be applied by the judge to those *juridical relations* that arise and are constituted before the interpretative decision.

This pronouncement has therefore confirmed and rendered unassailable the numerous decisions of judges who have disapplied conflicting internal rules and condemned the revenue authorities to refund unduly paid taxes.

(24) ECCJ October 13th 1992, case no. 50/91 *cit.*

(25) ECCJ, Feb. 13th 1996, cases no. 197/94 and no. 252/94, in *Boll. Trib.*, 1996, 1152.

And it was exactly after the 1996 ruling that the Italian state substituted art. 4, lett.b) of the tax annexed to d.p.r. no. 131, 1986.

When amending this article, the legislator did not make any distinction as to the ways in which the merger transaction may be articulated and, in this respect, nothing emerges from the 1969 directive, in its amended format.

5. *Conclusion*

With the scenario opened up by ruling October 27th 1998, one cannot expect favourable solutions for the numerous Italian companies awaiting a refund on the proportional registration duty.

It should be noted that mergers, where the incorporating company entirely holds the company being absorbed, are perhaps the most common merger operations in economic terms; a transaction which, after the interpretation of the European judge, would appear, from every angle, to come under the scope of application of the tax on the raising of capital.

If it is true that the European judge has declared taxation of the merger where a company incorporates another of which it holds all the shares to conform to Community legislation, it is also true that there are other cases of merger which should benefit from a concessional regime.

One refers especially to mergers that see the involvement of incorporating companies that do not completely control the ones they are absorbing, in other words, mergers entailing an increase of capital.

In these cases, by claiming the interpretative stance of the 1998 ruling, the favourable regime consisting in the payment of the fixed registration duty (26) should be held valid.

The exemption from registration duty for all mergers (or rather, taxation through the single fixed duty) as well as finding its justification in Community law, is first of all justified by the juridical nature of the transaction.

A merger is first of all an economic event through which there is a combination of companies.

According to the most recent literature the operation in question does not bring about a transfer between entities; the operation is merely an event modifying the participating companies.

The merger produces its effects on the level of form, changing the companies to a unitary subject, both in terms of capital and in terms of their structure (27).

(26) Whether compatibility with Community rules regarding further hypotheses of merger may be affirmed, remains doubtful. One refers in particular to merger cases that bear analogies with the case here presented. For example, the merging of companies the members of which have equal control, a company with total control being absorbed by the company it controls; the opposite case to the one being examined by the Court of Justice.

In mergers, companies are like contracts which, far from dying out, integrate themselves through the modification of each.

This structural aspect is particularly evident in the merger case in question.

The legislator has established that a merger, in the same way as a transformation, is fiscally neutral for the purposes of income taxation (art. 123 d.p.r. no.197, 1986), and has excluded that a merger may constitute a realisation or distribution of capital gains or losses, including those concerning stocks and acquired surplus.

The merger operation does not have an impact on income determination both positively or negatively; merger surplus or deficit are consequently irrelevant for income purposes (28).

Accepting the concept of merger in its modifying and not transfer-producing aspect, makes it hard to comprehend taxation through a proportional registration duty, being that in d.p.r. no. 131, 1986, modification to the constituent instrument (as established by Community law) entails payment of a fixed tax (29).

It is also true, however, that despite the absence of transfer or alienation of corporate property, the merger entails a complex process culminating in the drawing up of the transaction of business merger.

As for the registration duty (30), taxation could therefore be justified only when a deed is actually presented for registration; and, it is through this deed that the operation is materially carried out. Being that the act entails only the modification to the constituent instrument, it seems right to apply a fixed registration duty.

In conclusion, the regime introduced with law no. 323, 1996, as well as fulfilling the aims

pursued by the Community, adheres to the juridical and economic nature proper to mergers.

177

(27) F. Di Sabato, *Manuale delle società*, Torino, 1992

(28) The incorporating company, particularly, adds its items to those of the absorbed company by using the same tax values.

(29) 'Registration duty on mergers is like a brittle branch, held in place only through the force of tradition.' R. Lupi, *Profili tributari della fusione*, Padova, 1989.

(30) Traditionally known as 'imposta d'atto'.

**- Corte di Giustizia delle Comunità Europee (Sesta Sezione) -
27.10.1998 - causa C-152/97.**

"Fusione per incorporazione ad opera di società detentrici della totalità delle azioni della società incorporata - Imposta sui conferimenti - Compatibilità con la direttiva n. 69/335"

Sebbene la direttiva Cee del 17 luglio 1969, n. 335, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, abbia l'obiettivo di evitare che i trasferimenti di attivi tra società incontrino ostacoli di natura fiscale, in modo da favorire la riorganizzazione ed il raggruppamento di imprese, essa non osta alla riscossione di un'imposta di registro in caso di incorporazione di società ad opera di un'altra società che detiene già la totalità delle azioni e delle quote della società incorporata.

Andreina Gastaldo

1. Premessa

178

Con la sentenza in rassegna la Corte europea di Giustizia è chiamata a pronunciarsi su una fattispecie che nell'ambito della legislazione italiana si considerava ormai superata alla luce dell'art. 10, sesto comma d.l. 20 giugno 1996, n. 323 convertito nella legge 8 agosto 1996, n. 425.

Con tale provvedimento il legislatore italiano, al fine di dare piena attuazione alla direttiva 17 luglio 1969, n. 335 e successive modifiche, ha riscritto l'art. 4 lett. b), tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), eliminando la previsione dell'aliquota proporzionale per le operazioni di fusione e sostituendola con l'applicazione della sola imposta fissa di registro (attualmente £. 250.000).

A partire dall'agosto 1996, pertanto, la presentazione alla registrazione di un atto di fusione con il quale una società ne incorpora un'altra (fusione per incorporazione), ovvero due società si fondono per dare vita ad un nuovo organismo collettivo (fusione in senso stretto), è destinato a scontare il tributo di registro in misura fissa e non più con l'aliquota dell'1%.

A tale modifica si è pervenuti a seguito di un lungo contenzioso che ha visto molti giudici di merito schierarsi dalla parte dei contribuenti e aderire alla tesi da questi sostenuta per escludere la debenza del tributo in misura proporzionale.

Per comprendere appieno la questione è opportuna una breve sintesi del panorama legislativo, nazionale e comunitario, all'interno del quale si è sviluppato il contenzioso.

2. La normativa comunitaria

Dal 17 luglio 1969 le imposte indirette sui conferimenti in società o, in altri termini, le imposte indirette sulla raccolta di capitali, sono state armonizzate in tutti gli Stati membri della Comunità europea da una serie di direttive (1) rese esecutive da leggi interne di trasposizione a partire dal 1970.

Lo scopo perseguito con la ristrutturazione di tali tributi è quello di pervenire ad una armonizzazione fiscale tra gli Stati membri (2), strumento di realizzazione, tra gli altri, delle quattro libertà fondamentali del Trattato di Roma, concernenti rispettivamente il movimento dei beni, dei servizi, delle persone e dei capitali.

L'uniformità normativa prefissata è stata completa, nel senso che ha investito sia la base imponibile dell'imposta sui conferimenti che l'aliquota applicabile.

Il legislatore comunitario ha previsto infatti che in tutti gli Stati membri l'imposta sia applicata con l'aliquota unica dell'1% (3), indipendentemente dalla natura dei beni conferiti, sulla base imponibile rappresentata dal valore reale del conferimento.

L'art. 4, n. 1 della direttiva delinea con precisione le operazioni che devono essere assoggettate ad imposta. Si tratta, precisamente: a) della costituzione di società di capitali (4); b) della trasformazione in società di capitali di associazioni o persone giuridiche diverse dalle società di ca-

(1) Oltre a quella citata sono intervenute: la direttiva 9 aprile 1973, n. 79 e n. 80, in G.U.C.E., 18 aprile 1973, 103; direttiva 7 novembre 1974, n. 553, in G.U.C.E., 13 novembre 1974, 303.

(2) Per dare vita ad un mercato finanziario unico "con caratteristiche di un mercato interno".

(3) Inizialmente l'aliquota è stata fissata in una forcella ricompresa tra l'1% e il 2%.

(4) E' opportuno ricordare che il legislatore comunitario si è occupato dei soli organismi collettivi il cui capitale sociale è dotato di una rilevanza giuridica oltre che economica. Secondo l'art. 3, n. 1, lett. c), tuttavia, è assimilata alla società di capitali ogni altra società, associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro, i cui membri hanno diritto di cedere senza autorizzazione preventiva le loro quote sociali a terzi e sono responsabili per i debiti della società, associazione o persona giuridica soltanto nei limiti della partecipazione.

pitali; c) dell'aumento del capitale sociale mediante conferimento di beni di qualsiasi natura; d) dell'aumento del patrimonio mediante conferimento di beni qualsiasi natura remunerato con diritti della stessa natura di quelli dei soci quali il diritto di voto, di partecipazione agli utili o all'attivo risultante dalla liquidazione; e) il trasferimento della sede sociale da un Paese terzo in uno Stato membro (nonché altre ipotesi di trasferimento della sede della direzione effettiva).

Al n. 2 dello stesso articolo sono invece elencate le operazioni che gli Stati membri hanno facoltà di assoggettare all'imposta sui conferimenti, quali l'aumento del capitale mediante incorporazione di utili, riserve o provvigioni; l'aumento del patrimonio mediante prestazioni effettuate dai soci, che non implicano un aumento del capitale sociale, ma che trovano la loro contropartita in una modifica dei diritti sociali ovvero possono aumentare il valore delle quote sociali.

Ai sensi del n. 3 del medesimo articolo non è considerata costituzione di società qualsiasi modifica dello statuto e in particolare la trasformazione di società, la modifica dell'oggetto sociale, la proroga di società.

Il quadro normativo è completato dall'art. 10, il quale prevede che "oltre all'imposta sui conferimenti, gli Stati membri non applicano nessun'altra imposizione, sotto qualsiasi forma: a) per le operazioni previste all'art. 4; b) per i conferimenti, prestiti, prestazioni effettuati nel quadro delle operazioni previste dall'art. 4; c) per l'immatricolazione o per qualsiasi altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività, alla quale una società associazione o persona giuridica che persegua scopi di lucro può essere sottoposta in ragione della sua forma giuridica (5).

L'imposta comunitaria sui conferimenti, nonostante l'aliquota poco elevata, colpisce proprio quelle operazioni indispensabili al raggruppamento e allo sviluppo delle attività economiche, producendo degli effetti negativi sugli investimenti (6).

(5) Art. 11. Gli Stati membri non sottopongono a qualsiasi imposizione sotto qualsiasi forma: la creazione, l'emissione, l'ammissione in borsa, la messa in circolazione o la negoziazione di azioni, di quote sociali e titoli della stessa natura, nonché di certificati di tali titoli, quale che sia il loro emittente; i prestiti, ivi compresi le rendite, contratti sotto qualsiasi forma di emissione di obbligazioni o di altri titoli negoziabili, quale che sia il loro emittente e tutte le formalità ad essi relative, nonché la creazione, l'emissione, l'ammissione in borsa, la messa in circolazione o la negoziazione di tali obbligazioni.

(6) M.B. Burgio, *La politica fiscale - Manuale di Diritto Comunitario*, Torino, 1983, 494.

Prendendo atto della necessità di incentivare la circolazione dei capitali di rischio (7), il Consiglio europeo è intervenuto con la direttiva 10 giugno 1985, n. 303 (8) per dichiarare esenti da imposta le fusioni, le scissioni e i conferimenti di azienda o di rami di azienda (9), da parte di società di capitali in altrettante società di capitali preesistenti o da costituire (10).

Nella medesima ottica agevolatrice si colloca la disposizione che nell'ordinamento italiano ha determinato l'insorgere di un contrasto interpretativo tra l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza.

Si tratta della norma (art. 7, punto 3) che esenta da imposta sui conferimenti l'operazione di aumento del capitale sociale che faccia seguito a una riduzione per perdite, sempreché la misura dell'aumento corrisponda a quella della riduzione e la reintegrazione del capitale avvenga nei quattro anni successivi.

La direttiva del 1985 è stata accolta positivamente dalla stampa specializzata.

Si è ritenuto, infatti, che la diminuzione del gettito fiscale che ne sarebbe derivata, sarebbe stata sicuramente compensata dall'incremento degli investimenti ad opera delle società non più gravate da imposta.

3. La normativa italiana

18

La legge delega per la riforma del sistema tributario italiano (11) ha imposto all'esecutivo il preciso obbligo di adeguare l'imposta di registro alla direttiva Cee del 1969.

Nel sistema fiscale italiano, infatti, il tributo di registro si caratterizza quale imposta che colpisce tutti i trasferimenti e, conseguentemente, anche i conferimenti effettuati in occasione della costituzione di società ovvero in sede di aumento (a pagamento) del capitale sociale, al quale si

(7) "Considerando che gli effetti economici dell'imposta sui conferimenti sono sfavorevoli al raggruppamento e allo sviluppo delle imprese; che tali effetti sono particolarmente negativi nell'attuale congiuntura, la quale impone di attribuire priorità al rilancio degli investimenti...."

(8) in G.U.C.E., 15 giugno 1985, 23.

(9) Sulla nozione di ramo di attività, vedi Corte giustizia Cee, 13 ottobre 1992, causa n. 50/91, in Corr. trib., 1992, 3409, che estende il concetto anche alla semplice succursale.

(10) Si tratta di quelle operazioni che già fruivano di un'aliquota ridotta (0,50%) in virtù della citata direttiva n. 80/73.

(11) Art. 7 legge 9 ottobre 1971, n. 825.

applica la stessa disciplina prevista per i conferimenti iniziali.

Nell'ambito della legge di registro le disposizioni concernenti le società e gli organismi equiparati (12) rivestono un ruolo preponderante, tanto da indurre alcuni autori a ritenere che la tassazione degli atti societari risponda ad una logica impositiva diversa da quella che caratterizza in generale la tassazione degli atti di trasferimento (13).

Con l'emanazione del d.p.r. n. 26 ottobre 1972, n. 634, in realtà, il recepimento della disciplina comunitaria è stato superficiale.

Il mancato adeguamento è particolarmente evidente laddove la legge italiana assimila le fusioni e i conferimenti di azienda ai trasferimenti, assoggettandoli alle medesime aliquote previste per questi ultimi, ridotte alla metà, e differenziate a seconda della natura del bene trasferito (8% per gli immobili e per i diritti reali immobiliari, 15 % per i terreni agricoli, 4% per gli immobili di interesse storico, artistico e archeologico).

Un duplice rilievo viene quindi mosso al decreto citato: in primo luogo, la previsione di aliquote differenziate mentre il legislatore comunitario impone l'adozione di un'aliquota unica a prescindere dalla tipologia dei beni conferiti e, in secondo luogo, la fissazione di una forcella decisamente più alta di quella fissata in ambito europeo.

Un passo avanti nell'adeguamento della normativa nazionale si compie con il già menzionato d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131.

Con questo provvedimento viene eliminata, ad esempio, la tassazione dell'emissione dei prestiti obbligazionari; viene introdotta la seconda nota all'art. 4 della tariffa, relativa all'operazione di ripianamento perdite e, in particolare, l'aliquota sui conferimenti di azienda in società e sulle fusioni viene fissata nell'1% (14).

Nonostante il miglioramento operato rispetto al regime previgente, si è ancora molto lontani dall'adempimento dell'obbligo imposto dalla legge delega.

Ancora recentemente il legislatore italiano, nell'introdurre l'istituto della scissione societaria ha perso un'occasione per uniformarsi alla disciplina comunitaria.

Inserendo all'art. 4, lett. b), della tariffa, la scissione di società quale

(12) Art. 4, tariffa, parte prima allegata al d.p.r. n. 131 del 1986: "Atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone e di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole".

(13) A. Fedele, *Struttura dell'impresa e vicende dell'azienda nell'i.v.a. e nell'imposta di registro*, Atti del Convegno su "Struttura dell'impresa e imposizione fiscale", Sanremo 21 - 23 marzo 1980, Padova, 1981, 143.

(14) Sul punto era già intervenuta la legge 16 dicembre 1977, n. 904.

operazione tassabile, il d.lgs 16 gennaio 1991, n. 22 ha esteso ad essa il medesimo regime impositivo esistente per la fusione e il conferimento di azienda (aliquota 1%).

Va ricordato, inoltre, che la tassazione della fusione in misura proporzionale ha creato dei problemi interpretativi per quanto riguarda la determinazione della base imponibile.

Anche su questo aspetto si è sviluppato un vivace contenzioso sorto nel vigore del d.p.r. n. 634 del 1972 e protrattosi fino al 1996 (15): contenzioso che si poteva agevolmente evitare recependo a tempo debito la direttiva comunitaria.

Le difformità presenti nella legge di registro hanno quindi costretto gli imprenditori ad assolvere un tributo per operazioni che avrebbero dovuto fruire di un regime agevolato.

La soluzione normativa, tuttavia, non è stata accettata passivamente dalle numerose società che, invocando il principio della immediata applicabilità delle direttive self executing nell'ambito degli ordinamenti interni, hanno chiesto al giudice tributario di essere assoggettate al trattamento fiscale più favorevole delineato dalla direttiva Cee.

Tranne qualche isolata pronuncia contraria (16), le Corti di merito hanno aderito alle istanze formulate dai cittadini, suffragate nelle loro decisioni dalla sentenza della Corte costituzionale (17) che ha dichiarato l'immediata azionabilità in sede giurisdizionale delle direttive Cee "le cui disposizioni appaiano, da un punto di vista sostanziale, incondizionate e sufficientemente precise" (18).

(15) Vedi da ultimo Cass., sez. I, 17 novembre 1995, n. 11924, in *Dir. prat. trib.*, 1996, II, 705.

(16) *Comm. trib.* 2° grado Alessandria, 17 dicembre 1992, n. 296, in *Società*, 1993, 670; *Comm. trib.* 1° grado Milano, 4 settembre 1992, in *Corr. trib.*, 1993, 1071; *Comm. trib. centr.*, 16 dicembre 1991, n. 8891, *ivi*, 1992, 865.

(17) Corte cost., 18 aprile 1991, n. 168. La pronuncia della Corte ha un'importanza che trascende il caso particolare deciso, perché stabilisce che tutti i tributi contrastanti con le norme comunitarie direttamente applicabili e non attuate, o non conformemente attuate, non sono dovuti, rimettendo al giudice ordinario il compito di non applicare la norma contrastante. Decisiva sull'argomento è stata la precedente sentenza della Corte costituzionale 8 giugno 1984, n. 170.

(18) Queste sono le parole utilizzate dalla Corte di Giustizia Cee per sostenere la tesi dell'effetto verticale prodotto dalle disposizioni delle direttive, in quanto dotate di quei requisiti. Corte giustizia Cee, 19 gennaio 1982, causa n. 8/81, in *Racc. giur. Cee*, 1982, 53; 10 giugno 1982, causa n. 255/81, *ivi*, 1982, 2301; 25 gennaio 1983, causa n. 126/82, *ivi*, 193, 73. La Corte ha sostenuto questa interpretazione fin dagli anni '70; Corte giustizia Cee, 6 giugno 1970, causa n. 9/70, in *Racc. giur. Cee*, 1970, 825; 17 dicembre 1970, causa n. 77/70, *ivi*, 1970, 1213.

In alcuni casi la decisione favorevole si è fondata sulla illegittimità costituzionale degli articoli della legge di registro in contrasto con la normativa comunitaria. L'art. 7 della legge delega di riforma del sistema tributario, infatti, dispone l'adeguamento del tributo di registro all'imposta comunitaria sui conferimenti. Attraverso tale esplicita inserzione della norma comunitaria nel diritto interno, la disposizione emanata in attuazione della legge delega è stata ritenuta inficiata da illegittimità costituzionale in relazione all'art. 76 Cost., rappresentando una manifestazione di eccesso di delega legislativa.

Sintomatica dell'atteggiamento assunto dalla prevalente giurisprudenza tributaria è la decisione della Commissione tributaria di primo grado di Firenze del 22 settembre 1987, n. 8694 (19).

I giudici fiorentini, anticipando l'interpretazione della Corte costituzionale, affermano che, relativamente alla tassazione del conferimento di beni aziendali in società, lo Stato italiano si è reso assolutamente inadempiente all'obbligo di attuare la direttiva Cee, dando vita ad un regime più gravoso e in contrasto con quello previsto dalla Comunità. Poiché i cittadini italiani sono anche "amministrati" dalla comunità europea, essi hanno il diritto di invocare l'immediata attuazione della norma comunitaria e il giudice tributario ha il dovere di garantire tale attuazione (20).

Per quanto riguarda, in particolare, l'applicazione dell'imposta di registro versata per la fusione si possono citare alcune sentenze della Commissione tributaria di Milano (21) che puntualmente raccoglie il ricorso presentato dalle società contribuenti, le quali rifiutano di corrispondere all'erario un tributo non dovuto.

Prendendo atto della costante soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nei giudizi in materia, da ultimo è intervenuto il legislatore che, come osservato, nel 1996 ha adeguato l'imposta di registro all'imposta comunitaria sui conferimenti prevedendo che le operazioni di "fusione tra società, scissione delle stesse, conferimento di aziende o di complessi

(19) in Rass. trib. 1988, II, 597 e più recentemente Comm. trib., 1° grado Reggio Emilia, 13 aprile 1996, n. 29, in Boll. trib., 1996, 1154.; Comm. centr., 23 febbraio 1998, n. 966, in Comm. trib. centr., 1998, I, 321 e in dottrina, M. Ravezzi, *La normativa comunitaria in materia di imposta di registro*, in Dir. prat. trib., 1997, III, 170.

(20) "Deve pertanto essere riconosciuto il diritto del contribuente al rimborso dell'imposta di registro versata per un conferimento di azienda in società di capitali, operazione dichiarata esente dalla direttiva Cee 17 luglio 1969, n. 335 e successive modifiche". Comm. trib., 2° grado Alessandria, sez. II, 9 marzo 1995, n. 71, in Dir. prat. trib., 1996, II, 499.

(21) Comm. trib. 1° grado Milano, 20 settembre 1994, n. 318 e 2 marzo 1995, n. 316, in Boll. trib., 1995, 1286; 14 settembre 1995, n. 523, in Dir. prat. trib., 1996, II, 498.

aziendali relativi a singoli rami dell'impresa fatte da una società ad altra società esistente o da costituire", siano soggette all'imposta di registro in misura fissa.

La vicenda del tributo di registro è molto simile a quella che ha interessato la cosiddetta "tassa sulle società".

Anche quest'ultima, infatti, è stata contestata sotto il profilo dell'incompatibilità con la direttiva del 1969. Il contenzioso che ne è derivato, anche a causa dell'atteggiamento assunto dal Ministero delle finanze che ha perseverato nell'esigere il pagamento della tassa nonostante l'intervento della Corte di giustizia che l'aveva dichiarata illegittima (22), ha avuto fine (23) solo a seguito dell'abrogazione della suddetta tassa, operata dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Analogamente, per l'imposta di registro, sono occorsi 10 anni al legislatore per prendere atto della necessità di "correggere" la disciplina contenuta nel d.p.r. n. 131 del 1986.

4. La questione pregiudiziale e la soluzione accolta dai giudici lussemburghesi

Il contenzioso, tuttavia, non appare destinato a placarsi, dal momento che la Commissione tributaria provinciale di Milano con ordinanza del 24 marzo 1997, ha sottoposto all'esame della Corte europea la questione consistente nello stabilire se sia compatibile con l'ordinamento comunitario l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro nel caso di fusione per incorporazione da parte di una società che già detiene la totalità delle azioni o delle quote dell'incorporata.

La richiesta di intervento del giudice lussemburghese interviene in epoca successiva alla modifica apportata alla legge di registro e viene formulata da un giudice che, in passato, si era espresso per la non debenza del tributo in misura proporzionale.

La Corte esclude che le disposizioni comunitarie ostino alla riscossione dell'imposta proporzionale di registro sulle fusioni per incorporazione di società interamente possedute dall'incorporante.

La soluzione, a dire il vero non particolarmente motivata, viene fondata sulla semplice considerazione che la fusione di società, le cui azioni o quote sono interamente possedute dall'incorporante, non corrisponde a nessuna delle ipotesi previste dalla direttiva n. 335/69.

L'operazione in esame, infatti, non rientra nella previsione dell'art. 4, n. 1 lett. c), dal momento che non comporta alcun aumento di capitale sociale, e, peraltro, non rientra neanche nella previsione della lett. d) dello stesso articolo, non determinando alcun aumento del patrimonio sociale.

(22) Corte giustizia Cee, 20 aprile 1993, in Boll. trib., 1993, 853.

Si tratta, in definitiva, di un atto di organizzazione che non incide minimamente sulla formazione del "capitale raccolto".

Neanche l'art. 10, lett. c), può essere invocato nel caso in esame, dal momento che non sembra che l'imposta di registro sia stata versata per l'immatricolazione di una nuova società di capitali, vale a dire per una formalità preliminare all'esercizio di un'attività.

Affinchè un'operazione sia ricompresa nella sfera applicativa della direttiva citata, occorre che essa contribuisca al rafforzamento del potenziale economico della società, rafforzamento che si realizza nelle ipotesi di fusione diverse da quella in esame.

La soluzione accolta non appare condivisibile per una serie articolata di motivi.

In primo luogo, non possono essere dimenticate le finalità perseguite dal legislatore comunitario con la direttiva del 1969 e, soprattutto, con la modifica apportata con la direttiva n. 303/1985. Intervendendo per esentare dall'imposta sui conferimenti le operazioni di riorganizzazione aziendale, il legislatore comunitario riconosce espressamente che gli effetti economici dell'imposta incidono negativamente sul raggruppamento e sullo sviluppo delle imprese.

In secondo luogo, nel contesto della medesima direttiva si arriva ad auspicare una totale eliminazione dell'imposta sui conferimenti che solo per esigenze fiscali degli Stati membri, viene mantenuta, ma ridimensionata nella sua portata applicativa.

I giudici europei si sono occupati in diverse occasioni delle operazioni di riorganizzazione delle società mediante conferimento, fusione e scissione.

Si può citare, in proposito, la sentenza (24) con cui la Corte si è occupata della legge tedesca relativa all'imposta sui movimenti di capitale (*Kapitalverkehrsteuergesetz*) in caso di conferimento di un ramo dell'impresa, da parte di una società di capitali in un'altra società di capitali già azionista della prima.

I giudici comunitari, in quell'occasione, affermano che il regime di favore ha lo scopo di evitare che siano ostacolati da ragioni fiscali, in particolare, il raggruppamento "all'interno della stessa impresa di entità che svolgono attività identiche o complementari".

Anche nell'ipotesi di fusione per incorporazione da parte della *Abruzzi Gas S.p.a.*, detentrica della totalità delle azioni e quote della *Briangas*

(23) Salvo proseguire sulla questione del termine triennale o decennale per presentare istanza di rimborso su cui vedi Corte giustizia Cee, 2 dicembre 1997, causa n. 188/95, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, 567.

(24) Corte giustizia Cee 13 ottobre 1992, causa n. 50/91 cit.

S.p.a e della Italgasdotti S.r.l., vicenda esaminata nella sentenza in epigrafe riportata, ci si muove nell'ambito della medesima realtà economica, essendo l'operazione finalizzata al raggruppamento di entità che operano nello stesso settore produttivo.

Ancora più significativa è la sentenza del 13 febbraio 1996 (25), con la quale il supremo Tribunale comunitario affronta un caso di fusione per incorporazione, alla luce della legge fiscale francese (nella specie, artt. 810-I e seguenti del Code général des impôts), dichiarando applicabili alle fusioni le disposizioni dettate per i conferimenti.

La sentenza si segnala altresì per la particolare attenzione che la Corte dedica al problema degli effetti nel tempo delle proprie sentenze interpretative. Dopo avere chiarito che l'interpretazione fornita dal giudice comunitario chiarisce il significato e la portata della norma, quale deve o avrebbe dovuto essere intesa fin dal momento della sua entrata in vigore, la Corte afferma che la norma così interpretata deve essere applicata dal giudice anche ai rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa.

Questa pronuncia ha quindi confermato e reso inattaccabili le numerose decisioni dei giudici di merito che hanno disapplicato le norme interne contrastanti e condannato l'Amministrazione finanziaria al rimborso dei tributi indebitamente percetti.

Proprio a seguito della sentenza del 1996 lo Stato italiano ha sostituito l'art. 4, lett. b) della tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986.

Modificando questo articolo il legislatore non ha operato alcuna distinzione in merito alle modalità attraverso cui può articolarsi l'operazione di fusione e nulla, in tal senso, emerge dalla direttiva del 1969, così come modificata.

5. Considerazioni conclusive

La sentenza del 27 ottobre 1998 apre uno scenario che non lascia presagire soluzioni favorevoli per le numerose società italiane in attesa di rimborso dell'imposta proporzionale di registro.

Non bisogna dimenticare, infatti, che l'operazione di fusione per incorporazione di società interamente possedute dall'incorporante è forse una delle ipotesi più ricorrenti nella realtà economica. Un'operazione che, in conseguenza dell'interpretazione del giudice europeo, sembrerebbe rientrare a pieno titolo nell'ambito applicativo dell'imposta sui conferimenti.

Ferma restando la debenza dell'imposta non resta che domandarsi a quale regime sia sottoposta l'operazione in esame. Se essa si è verificata

(25) Corte giustizia Cee, 13 febbraio 1996, cause n. 197/94 e n. 252/94, in Boll. trib., 1996, 1152.

anteriamente all'entrata in vigore della legge n. 323 del 1996, si può ritenere dovuto il tributo di registro con l'aliquota dell'1%; se si tratta, al contrario, di un caso verificatosi successivamente, sorge il dubbio che l'Amministrazione finanziaria possa ancora pretendere il pagamento dell'imposta in misura proporzionale, confortata nel proprio operato dalla recente sentenza della Corte Cee.

Pur tuttavia, se è vero che il giudice europeo ha dichiarato conforme alla disciplina comunitaria la tassazione della fusione per incorporazione da parte di una società che detiene la totalità delle azioni dell'incorporata, è pur vero che vi sono altre ipotesi di fusione che dovrebbero fruire del regime agevolato.

Questo vale, in particolare, per la fusione che vede coinvolte delle società incorporanti non aventi il controllo totale della incorporata ovvero che comportano un aumento del capitale sociale.

Per queste ultime, invocando la natura interpretativa della sentenza del 1998, dovrebbe valere il regime di favore consistente nel pagamento della sola imposta fissa di registro (26).

In realtà, l'esenzione da imposta di registro per tutte le operazioni di fusione (o meglio la tassazione con la sola imposta fissa), prima ancora di trovare la propria giustificazione nel diritto comunitario, si fonda sulla natura giuridica dell'operazione.

La fusione è innanzitutto un fenomeno economico mediante il quale si attua la concentrazione delle imprese.

Secondo la dottrina più recente l'operazione in esame non attua una successione universale fra enti, cioè un fenomeno traslativo, bensì una vicenda meramente modificativa delle società partecipanti. La fusione infatti agisce a livello dei soggetti societari modificandoli nella forma unitaria, sia sotto il profilo patrimoniale che sotto quello strutturale (27).

Nella fusione le società si presentano quali contratti che, lungi dell'estinguersi, si integrano reciprocamente attraverso la modificazione di ciascuno di essi.

Questo aspetto organizzativo è particolarmente evidente nell'ipotesi di incorporazione di società interamente controllate dall'incorporante.

(26) Resta il dubbio se possa affermarsi la compatibilità con le norme comunitarie di altre ipotesi di fusione per incorporazione. Ci si riferisce, in particolare, a quei casi di fusione che presentano analogie con quella esaminata nella sentenza in commento. Si può citare, ad esempio, quella di fusione per incorporazione di società possedute, nella stessa misura, dai medesimi soci o, ancora, quella di incorporazione della società interamente controllante, nella controllata; al caso cioè speculare a quello esaminato dalla Corte di giustizia.

(27) F. Di Sabato, *Manuale delle società*, Torino, 1992.

Sul presupposto che la fusione, così come la trasformazione, non è collegabile alla normale gestione dell'impresa ma ad aspetti organizzativi e strutturali, il legislatore ne ha stabilito la neutralità fiscale ai fini delle imposte sui redditi (art. 123 d.p.r. n. 917 del 1986), escludendo che la stessa possa costituire realizzo o distribuzione di plusvalenze o di minusvalenze, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento.

La fusione non incide quindi sulla determinazione del reddito né in senso positivo, né in senso negativo; gli avanzi o i disavanzi di fusione, conseguentemente, risultano irrilevanti ai fini reddituali (28).

L'accoglimento della concezione in termini modificativi e non traslativi della fusione, rende difficilmente comprensibile anche l'assoggettamento dell'operazione ad imposta proporzionale di registro, visto che nel d.p.r. n. 131 del 1986 le modifiche statutarie (così come stabilito in sede comunitaria) scontano l'imposta fissa (29).

E' pur vero, tuttavia, che nonostante l'assenza di trasferimenti o alienazioni del patrimonio sociale, la fusione si realizza attraverso un procedimento complesso che culmina nella redazione dell'atto di fusione.

Vertendo in materia di imposta di registro (30), la tassazione potrebbe quindi essere giustificata soltanto dal punto di vista della presentazione alla registrazione di un atto, attraverso cui si attua in concreto l'operazione.

Trattandosi di atto comportante una semplice modificazione statutaria, appare corretta l'applicazione del tributo di registro in misura fissa.

Il regime introdotto con la legge n. 323 del 1996, in definitiva, oltre che realizzare gli obiettivi perseguiti a livello comunitario, aderisce alla natura giuridica ed economica propria della fusione di società.

(28) La società incorporante, in particolare, unifica le proprie voci contabili a quelle della società incorporata, utilizzando gli stessi valori fiscali.

(29) "L'assoggettamento della fusione all'imposta di registro sarebbe perciò un ramo secco, mantenuto soltanto per la forza della tradizione". Così R. Lupi, *Profili tributari della fusione*, Padova, 1989.

(30) Definita tradizionalmente imposta d'atto.

Spanish commentary on case-law

Beginning this commentary we regard suitable to say that in this section it will be carried out a jurisprudential analysis of the judgements of the Court of the European Communities and of the Spanish Courts that are considered more interesting and important within International Tax Law.

Our purpose is not to reproduce the whole content of the judgements, but to give a summary of matters, facts and decisions of the Courts for every single commented case. At the same time, when considered appropriate, we will underline its importance for International Tax Law.

The present issue deals with the commentary of two judgements of the Court of the European Communities having direct incidence on matters related to the Spanish tax system.

Rosa María Alfonso Galán

Universidad de Salamanca - España

JUDGEMENT OF THE COURT OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (SIXTH CHAMBER) 5 MARCH 1998 (REFERENCE 98EC20)

Case C-347/96

"Directive 69/335/EEC - Duty charged on documents recording the contribution of a part of the share capital"

In this case, the Tribunal Superior de Justicia de Madrid referred to the Court of the European Communities for a preliminary ruling under Article 177 of the EC Treaty three questions on the interpretation of Article 4.1 a) (1), 5.1 a) (2), 7 (3) and 10a) (4) of Council Directive 69/355/EEC of 17 July 1969 concerning indirect taxes on the raising of

(1) Article 4.1 a) of the EEC Directive 69/335/EEC rules: "The following transactions shall be subjected to capital duty: a) the formation of a capital company"

(2) Paragraph 1 a) of Article 5 provides: "The duty shall be charged: (a) in the case of formation of a capital company or of an increase in its capital or assets, as referred to in Article 4, Paragraph 1 (a), (c) and (d); on the actual value of assets of any kind contributed or to be contributed by the members, after the deduction of liabilities assumed and of expenses borne by the company as a result of each contribution. Member States may postpone the charging of capital duty until the contributions have been effected";

capital, as amended by Council Directive 85/303/EEC of 10 June 1985 (5).

Those questions were raised in proceedings between "Solred, SA" and the Administración General del Estado (the Spanish tax authorities), concerning payment of a charge on the notarial deed recording the subsequent contribution of part of the share capital, which had been fully subscribed when the company was formed. The Administración General took view that the duty on company transactions paid on the formation of the company (the paid sum was equivalent to 1% of the nominal value of the share capital) did not mean that the document recording the paying-up of the part of the capital still to be contributed could not be liable to duty as being a "documented legal transaction". For this reason the tax authorities calculated duty at the rate of 0.5% (6) and against this conclusion, an action was brought by Solred before the Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (Madrid Regional Court for Economic Administrative Affairs) which was dismissed by decision of 13 December

(3) In paragraph 2, this rule provides the following: "Member States may either exempt from capital duty all transactions other than those referred to in paragraph 1 or charge duty on them at a single rate not exceeding 1%".

191

(4) Finally Article 10 of the above mentioned Directive establishes: "Apart from capital duty, Member States shall not charge, with regard to companies, firms, associations or legal persons operating for profit, any taxes whatsoever:

- a) in respect of the transactions referred to in Article 4;
- b) in respect of contributions, loans or the provisions of services, occurring as part of the transactions referred to in Article 4;
- c) in respect of registration or any other formality required before the commencement of business to which a company, firm, association or legal person operating for profit may be subject by reason of its legal form".

(5) The Directive is aimed in particular at achieving harmonization of the factors involved in the fixing and levying of capital duty in the Community, by means the elimination of tax obstacles which interfere with the free movement of capitals.

(6) The Spanish legislation applicable to the dispute in the main proceedings is contained in the consolidated version (Texto Refundido) of the Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Law concerning duty on transfers of assets and documented legal transactions) approved by Royal Legislative Decree 3050/1980 of 30 December 1980, the amended version of which now in force (Texto Refundido) was approved by Royal Legislative Decree 1/1993 of 24 September 1993. This Law is aimed to regulate three types of duties:

1. transfers of assets for consideration
 2. company transactions
 3. documented legal transactions
- Only 2) and 3) concern the commented dispute.

1993. Against this decision Solred, Sa appealed to the Tribunal Superior de Justicia de Madrid, which decided to stay proceedings and refer three questions to the Court of Justice for a preliminary ruling.

The first two questions are aimed to ascertain whether the directive precludes the charging of duty of 0.5% on the notarial deed recording the contribution of part of the share capital paid up after the formation of a capital company, where duty of 1% has already been charged on the whole of the nominal value of the share capital.

By its third question, the national court asks whether the provisions of the Directive give rise to rights upon which individuals may rely before national courts and whether those courts are obliged to leave unapplied provisions of national Law incompatible therewith.

In answer to the first two questions the Court rules that Article 10 of the Council Directive, properly construed, precludes the levying of 0.5% duty on the notarial deed recording the contribution of part of the share capital paid up after the formation of a capital company, where duty of 1% has already been charged on the whole of the nominal value of the share capital.

192

Referring to the third question the Court observes that the prohibition laid down in Article 10 of the Directive is expressed in sufficiently precise terms to be invoked by individuals in their national courts in order to contest a provision of national Law which infringes the Directive. In addition to this, it is to be remembered that every national Court, in a case within its jurisdiction, must apply Community Law in its entirety and protect rights which the latter confers on individuals and must accordingly set aside any provision of national Law which may conflict with it, whether prior or subsequent to the Community rule (7).

The answer given by the Court of the European Communities with this judgement has rapidly influenced case-law of Spanish Courts. The Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (the court which had referred for a preliminary ruling three questions on this subject) has complied with the orders of the Court of Justice in the judgement 490/1998 of 23 May, by declaring inapplicable the provisions of national Law (8) concerning the charging of 5% duty on the notarial deed recording the contribution of part of share capital, in view of the importance given to Ar-

(7) See Judgement of 9 March 1978, Simmenthal, 106/77.

(8) See Article 27, a), 28, 29.2, and 31.2 of Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

title 10 of the amended Directive 69/335/EE by the judgement of 5-3-1998 of the Court of the European Communities. As a result of this, the contested levy has been invalidated with this judgement.

Furthermore, the Tribunal Superior de Justicia de Madrid has referred to the parallel conclusion of the Supreme Court (9) regarding Tax Law approved subsequently. This decision, given before the judgement of the Tribunal Superior de Justicia, set aside certain provisions and in particular Article 75.5, of the new Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados approved by Royal Legislative Decree 828/1995 of 29 May, because, among other arguments, in conflict with what provided by Article 10 of the Directive 69/335/EEC.

JUDGEMENT OF THE COURT OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (SIXTH CHAMBER) 7 MAY 1998 (REFERENCE 98EC59)

Case C-124/96: Commission/Spain

“Failure of a Member State to fulfill its obligations – Sixth Council Directive 77/388/EEC – Exemption of certain supplies of services closely linked to sport or physical education – Unjustified restrictions”

19

In this dispute, the Court rules on an application lodged under Article 169 of the EC Treaty by the Commission of the European Communities for a declaration that, by providing that VAT exemption for services closely linked to sport or physical education applied only to private establishments whose membership fees did not exceed a specified amount, the Kingdom of Spain infringed Article 13 (A)(1)(m) of the Sixth Council directive 77/388/EEC of 17 May 1977 (10) on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – common system of value added tax: uniform basis of assessment.

(9) See Judgement of 3 November 1997 (RJ 1997/825).

(10) Part A of Article 13 of the Sixth Directive headed “Exemptions for certain activities in the public interest”, provides:

“Without prejudice to other Community provisions, member states shall exempt the following under conditions which they shall lay down for the purpose of ensuring the correct and straightforward application of such exemptions and of preventing any possible evasion, avoidance or abuse:

[...]

m) certain services closely linked to sport or physical education supplied by non-profit-making organisations to persons taking part in sport or physical education;”

In this case the Commission maintains that the restriction of VAT exemption by Article 20 (1), point 13, of Law No 37/1992, of 28 December on Value Added Tax to private sports establishments charging membership fees not exceeding the amounts specified in that article (11) is contrary to Article 13 (A) of the Sixth Directive.

The Spanish Government, supported by the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland Government argues that Article 13 of the Sixth Directive shows that Member States have a wide discretion in implementing the exemption provided for. The Spanish Government then argues, concerning the exemption of supplies of services referred to in Article 13 (A) (1) (m), that the mentioned letter provides for the exemption of "certain supplies of services". That permits Member States to limit the scope of what this rule provides for, not only by expressly excluding certain services provided by sports establishments from the exemption, but also by applying "other criteria", such as the amount of the consideration for the services in question.

However, the Commission pointed out that Article 13 (A) (2) (a) of the Sixth Directive provides that Member States may make the grant of the exemptions envisaged subject to compliance with one or more of the conditions mentioned by that provisions. This, therefore, excludes a restriction of the exemption of supplies of services closely linked to sport or physical education to private sports bodies or establishments of a social nature which charge membership fees not exceeding a certain amount without taking into account the nature and particular circumstances of each sporting activity.

The Court (Sixth Chamber), having regard to the aforesaid facts and arguments, declares that the Kingdom of Spain has failed to fulfil its obligations under Article 13 (A) (1) (m) of the Sixth Council Directive 77/388/EEC on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, by providing that the exemption from value added tax in respect of supplies closely linked to sport or physical education applies only to private

¹¹ This article provides: "Services supplied to individuals taking part in sport or physical education, whoever the person or body in charge of supplying the service may be, provided that such services are directly linked to sport or physical education and are supplied by the following persons or bodies:

[...]

d) private sports bodies or establishments of a social nature whose entry fees do not exceed the following amounts:

e) – admission or entry fees: PTA 265.000

f) – periodic fees: PTA 4.000 monthly

establishments whose membership fees do not exceed a certain amount.

As far as costs are concerned, the Kingdom of Spain is ordered to pay them, and the interveners (United kingdom of Great Britain and Northern Ireland) are ruled to bear its own costs.

The first consequence of the commented judgement is that the collection of taxes under national Law has infringed the Community Law, therefore individuals may request to tax authorities to be refunded. In addition, this situation implies the possibility to apply the theory of the direct effect of the Directives in case of conflict between national Law and Community Law, by requesting to tax authorities that community Law prevails over national Law.

Comentario español de jurisprudencia

Consideramos oportuno iniciar este comentario, indicando que en esta sección se va a realizar un análisis jurisprudencial de aquellas sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y de los Tribunales de Justicia Españoles, que se consideran de mayor interés e importancia para el Derecho Tributario Internacional. Nuestra intención no es realizar una reproducción del entero contenido de las sentencias, sino que lo que se pretende es ofrecer un resumen de las materias, hechos y decisión de los tribunales en cada caso concreto que se comente. Igualmente cuando se considere procedente, realizaremos un breve apunte sobre su relevancia para el derecho Tributario Internacional.

En el presente numero se incluye el comentario de dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas que tienen incidencia directa en materias relativas al ordenamiento tributario español.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (Sala Sexta) de 5 de marzo de 1998 (Referencia 98CE20)

Asunto C-347/96

"Directiva 69/335/CEE - Impuestos indirectos sobre las aportaciones de capital: desembolso de dividendos pasivos - Impuesto actos jurídicos documentados - Efecto directo directivas".

"Directiva 69/335/EEC - Duty charged on documents recording the contribution of a part of the share capital".

En el presente asunto, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, planteo tres cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (con arreglo al artículo 177 del Tratado CE), con el objetivo de obtener una decisión sobre la interpretación de los artículos

4.1 a) (1), 5.1 a) (2), 7 (3) y 10 a) (4) de la directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, en su versión modificada por la Directiva 85/303/CEE, de 10 de junio de 1985 (5).

Estas cuestiones se plantearon en el marco de un litigio entre "Solred, SA" y la Administración General del Estado español, en relación con el pago de un impuesto sobre la escritura notarial por la que se formaliza la aportación diferida de una parte del capital social, que había suscrito en su totalidad al constituirse la sociedad. La Administración de Hacienda entiende que el impuesto sobre operaciones societarias pagado al constituirse la sociedad (pago que se efectuó al 1 por 100 del valor nominal del capital social), no excluía que el documento mediante el cual

(1) El artículo 4.1 a) de la Directiva 69/335/CEE señala: "Estarán sujetas al impuesto sobre las aportaciones las siguientes operaciones: a) la constitución de una sociedad de capital".

(2) El apartado 1 a) del artículo 5 establece: "Se liquidará el impuesto: a) en el caso de constitución de una sociedad de capital, de aumento de su capital social o de aumento de su patrimonio social, operaciones señaladas en las letras a), c) y d) del apartado 1 del artículo 4; sobre el valor real de los bienes de cualquier naturaleza, aportados o que deban aportarse por los asociados, previa deducción de las obligaciones asumidas y de los gastos soportados por la sociedad a consecuencia de cada aportación; los Estados miembros tendrán la facultad de diferir la obligación de pago del impuesto sobre las aportaciones hasta el momento en que éstas se efectúen".

(3) Este precepto señala en su apartado 2 lo siguiente: "Los Estados miembros podrán eximir del derecho de aportación a todas las operaciones distintas de las contempladas en el apartado 2, o bien someterlas a un tipo único que no exceda del 1 por 100".

(4) Finalmente el artículo 10 de la citada Directiva dispone: "Al margen del impuesto sobre las aportaciones los Estados miembros no percibirán, en lo que respecta a las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos, ningún impuesto, cualquiera que sea su forma:

- a) sobre las operaciones contempladas en el artículo 4;
- b) sobre las aportaciones, préstamos o prestaciones efectuadas en el ámbito de operaciones contempladas en el artículo 4;
- c) sobre la matriculación o cualquier otra formalidad previa al ejercicio de una actividad, a que las sociedades, asociaciones o personas morales que persigan fines lucrativos puedan estar sometidas por razón de su forma jurídica".

(5) La Directiva tiene como objetivo, en particular, armonizar en la Comunidad los elementos que intervienen en la liquidación y en la recaudación del impuesto sobre las aportaciones de capital, en el marco de la supresión de los obstáculos fiscales que se oponen a la libre circulación de capitales.

se había realizado el desembolso de la parte del capital pendiente de aportación, estuviera sujeto a tributación por el concepto de actos jurídicos documentados. Por este último concepto la Administración de Hacienda giró una liquidación al tipo de 0,5 por 100 (6) contra la cual se formuló reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, que la desestimó mediante resolución de 13 de diciembre de 1993.

Contra esta resolución, Solred, S.A. interpuso recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia tres cuestiones prejudiciales.

Las dos primeras cuestiones prejudiciales están destinadas a aclarar si la Directiva se opone a la percepción de un impuesto del 0,5 por 100 sobre la escritura notarial por la que se formaliza la aportación de una parte del capital social desembolsada después de la constitución de una sociedad de capital, cuando en el momento de la constitución de tal sociedad, ya se había percibido un impuesto del 1 por 100 sobre la totalidad del valor nominal del capital social.

Con la tercera cuestión el tribunal remitente pide que se dilucide si las disposiciones de la Directiva confieren derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales y si éstos están obligados a dejar sin aplicación las disposiciones de la Ley nacional contrarias a la Directiva.

A las dos primeras cuestiones el Tribunal responde estableciendo que el artículo 10 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a la percepción de un impuesto del 0,50 por 100 sobre la escritura notarial por la que se formaliza la aportación de una parte del capital social desembolsada después de la constitución de una sociedad de capital, cuando, en el momento de la constitución de tal sociedad, ya se había percibido un impuesto del 1 por 100 sobre la totalidad del valor nominal del capital social.

Por lo que se refiere a la tercera cuestión, el tribunal señala que la prohibición establecida en el art. 10 de la Directiva es suficientemente clara como para poder ser invocada por los justiciables ante los órganos

(6) La normativa española aplicable al litigio principal es el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre. El Texto refundido actualmente en vigor fue aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. En esta normativa se regulan tres modalidades de impuesto: el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, sobre operaciones societarias y sobre actos jurídicos documentados. Sólo las dos últimas modalidades afectan al litigio que comentamos.

jurisdiccionales nacionales contra una disposición de Derecho nacional contraria a dicha Directiva. Además, se añade, no debe olvidarse que los Jueces nacionales que conocen de un asunto en el marco de su competencia están obligados a aplicar íntegramente el Derecho comunitario y a proteger los derechos que éste confiere a los particulares, dejando sin aplicación cualesquiera disposiciones de la Ley nacional eventualmente contrarias, con independencia de que sean anteriores o posteriores a la norma comunitaria (7).

La respuesta que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha realizado en esta sentencia, ha tenido un rápido reflejo en la jurisprudencia de los tribunales españoles. El Tribunal Superior de Justicia de Madrid (tribunal que había planteado las cuestiones prejudiciales, sobre esta materia) reflejó en la Sentencia 490/1998, de 23 de mayo, los mandatos del Tribunal de Justicia, estableciendo que siendo tal el alcance que según la STSJCE de 5-3-1998 debe darse a lo dispuesto en el art. 10 de la Directiva 69/335/CEE, en su versión modificada, no procede sino declarar que son inaplicables los preceptos de la legislación nacional (8) de los que resultaría la procedencia del gravamen del 0,5 por 100 sobre la parte del capital social desembolsado mediante escritura notarial. Se anula por tanto la liquidación impugnada con esta sentencia.

19

A mayor abundamiento, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, hace referencia a la conclusión análoga a la que ha llegado el Tribunal Supremo (9) respecto a la normativa del impuesto aprobada con posterioridad. Esta conclusión se produjo antes de que hubiera recaído sentencia por el Tribunal Superior de Justicia, y en ella se anulan determinados preceptos del nuevo Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, en particular el artículo 75.5 del citado Reglamento, anulación que se produce, entre otros argumentos, por ser dicho precepto reglamentario contrario a lo dispuesto en el artículo 10 de la Directiva 69/335/CEE.

(7) *Vid.* Sentencia de 9 de marzo de 1978, Simmenthak, 106/77.

(8) *Cfr.* Artículos 27 a), 28, 29.2 y 31.2 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(9) *Vid.* Sentencia de 3 de noviembre de 1997 (RJ 1997/825).

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (Sala Sexta) de 7 de mayo de 1998 (Referencia 98CE59)

Asunto C-124/96: Comisión España

"Incumplimiento - Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva IVA - Exención de determinadas prestaciones relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física - Restricciones injustificadas".

"Failure of a Member State to fulfil its obligations - Sixth Council Directive 77/388/EEC - Exemption of certain supplies of services closely linked to sport or physical education - Unjustified restrictions".

En el presente litigio se resuelve un recurso interpuesto por la Comisión Europea, conforme al artículo 169 del Tratado CE, que tiene por objeto que se declare que el Reino de España ha infringido lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (10), Sexta directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, al disponer que la exención del Impuesto sobre el Valor añadido de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía.

En este asunto la Comisión sostiene que el número 13 del apartado 1 del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, infringe lo dispuesto en la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva al limitar la exención del IVA, reservándola exclu-

(10) La Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva con el encabezamiento, "Exenciones a favor de ciertas actividades de interés general", establece lo siguiente: "Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practiquen el deporte o la educación física".

sivamente a los establecimientos deportivos privados cuyas cuotas sean iguales o inferiores a las cantidades fijadas en dicha Ley (11).

El Gobierno español, apoyado por el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, entiende que en función de lo establecido en el artículo 13 de la Sexta Directiva, los estados miembros disfrutan de una amplia facultad de apreciación para aplicar las exenciones que allí se prevén. Además de ello, alegan que por lo que respecta a la exención de las prestaciones de servicios contempladas en la letra *m*) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13, la citada letra prevé la exención de "determinadas prestaciones de servicios" lo cual permite a los Estados miembros limitar el ámbito de aplicación de lo dispuesto en ese precepto, y no sólo excluyendo expresamente de la exención determinados servicios prestados por las entidades deportivas, sino también aplicando otros criterios como el de la cuantía de la contraprestación exigida por los citados servicios.

La Comisión sin embargo al respecto señaló que la letra *a*) del apartado 2 de la Parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva indica que los Estados miembros podrán subordinar la concesión de las exenciones previstas al cumplimiento de uno o varios de los requisitos que se indican en dicha disposición. Esto excluye, pues, una limitación de la exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física a las entidades o establecimientos deportivos privados o de carácter social que exijan cuotas de entrada o periódicas inferiores o iguales a un determinado importe, sin tener en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas de cada actividad deportiva.

La Sala Sexta del Tribunal de Justicia, en vista de los hechos y argumentos anteriormente señalados, decide declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a lo dispuesto en la letra *m*) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Sistema común del IVA: base imponible uniforme), al disponer que la exención del IVA de que disfrutan

(11) Este precepto establece: "Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que se la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

[...]

d) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social cuyas cuotas no superen las cantidades que se indican a continuación:

- Cuotas de entrada o admisión: 265.000 pesetas;
- Cuotas periódicas: 4.000 pesetas mensuales".

las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía.

Por lo que se refiere a las Costas, el Reino de España es condenado, teniendo las partes coadyuvantes (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte) que soportar sus propias costas.

La Sentencia comentada supone como primera consecuencia que los tributos percibidos en virtud de la legislación nacional se han producido en violación del ordenamiento comunitario, los sujetos pasivos podrán por tanto, solicitar a la Administración su devolución. Además de ello, esta situación implica la posibilidad de aplicar la doctrina del efecto directo de las Directivas en caso de discordancia entre la legislación nacional y la normativa comunitaria, permitiéndose por ello, reclamar a la Administración, la aplicación de las normas europeas sobre las españolas.

Rassegna di giurisprudenza comunitaria

1) Corte di Giustizia CE, Sez. Unite, Sent. 30 aprile 1998, cause riunite C-37/96 e C-39/96, pres. G.C. Rodriguez Iglesias, rel. D.A.O. Edward - Sodiprem SARL - Roger Albert SA c/o Direction générale des douanes

Dazio di mare (per dipartimenti francesi d'oltremare) - nuova regolamentazione ex decisione 98/688 - natura di tributo interno - previsione di esenzioni generali o sistematiche dallo stesso in favore di produzioni locali - Tassa di effetto equivalente al dazio doganale - violazione limiti ex art. 226 Trattato CE - Sussiste

La decisione del Consiglio 22 dicembre 1989, n. 89/688/CEE, relativa al regime dei dazi di mare nei dipartimenti francesi d'oltremare, dev'essere interpretata nel senso che essa osta ad esenzioni che siano generali o sistematiche e che possano perciò risolversi nel ripristino di una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale. La decisione 89/688 autorizza invece esenzioni necessarie, proporzionate, esattamente definite e che rispettano le rigorose condizioni fissate dall'art. 2, n. 3, di detta decisione, interpretate alla luce dei limiti posti dall'art. 226 del Trattato CE (1).

(1) La sentenza in rassegna ripropone la problematica della legittimità dei "dazi di mare", di quei tributi, cioè, che gravano su tutte le merci introdotte nei dipartimenti francesi d'oltremare (Martinica, Guadalupa, Riunione, e Guyana) e che hanno l'intento di sostenerne lo sviluppo economico e sociale.

Occorre segnalare che la Corte si è occupata più volte, in passato, di tali questioni: in particolare, si ricordano le sentenze *Legros*, *Lancry* e *Cadi Surgelés*, nelle quali i giudici di Lussemburgo hanno sostanzialmente qualificato il dazio di mare come tassa di effetto equivalente a un dazio doganale e, in quanto tale, incompatibile con gli articoli 9, 12 e 13 del Trattato CE.

Nelle cause in esame, i giudici francesi ripropongono all'attenzione della Corte il tema del dazio di mare nella configurazione introdotta dalla legge 92-676 del 16 luglio 1992. Tale legge è stata emanata in attuazione della decisione del Consiglio 89/688/CEE, la quale imponeva allo stato francese di trasformare il dazio di mare in un tributo indistintamente applicabile a tutti i prodotti, facendo salva, però, la possibilità di introdurre esenzioni, per un certo periodo, a favore dei prodotti locali.

Le ricorrenti lamentano il fatto che la nuova disciplina legislativa in materia di dazi di mare, pur stabilendo criteri e modalità di imposizione che ne consentono astrattamente l'applicazione a tutti i prodotti indistintamente, crea, nella sostanza, una disparità di trattamento tra operazioni territoriali e quelle straniere. Gli operatori locali risultano maggiormente favoriti, rispetto ai loro concorrenti, anche perché la stessa legge concede ai soli prodotti ori-

ginari dei DOM (dipartimenti francesi d'oltremare) di beneficiare del regime di esenzione da essa previsto. Ne deriva che, sotto l'istituzione apparente di tributi interni non discriminatori, si nascondono, nella realtà, tasse di effetto equivalente a dazi doganali contrarie al diritto comunitario.

Anche in questa occasione, la Corte ribadisce che il tributo compatibile con il diritto comunitario è solo quello che colpisce i prodotti, sia importati che regionali, appartenenti alla medesima categoria. Inoltre, i giudici di Lussemburgo considerano il sistema di esenzione eccezionale rispetto alla generale validità del principio, contenuto nella decisione 89/688/CEE, in base al quale il dazio di mare deve gravare indistintamente sia sulle merci prodotte che su quelle introdotte nei DOM. Il sistema di esenzione, anche se previsto per realizzare un interesse proprio dell'Unione, quale sicuramente è quello di sostenere le produzioni di una certa regione, deve operare in modo da incidere il meno possibile sul funzionamento del mercato unico, e non può quindi alterare le condizioni degli scambi in modo incompatibile con gli obiettivi dell'azione comunitaria.

*
* *
*

1. Con due sentenze 30 gennaio 1996, pervenute in cancelleria il 12 febbraio seguente, il Tribunal d'Instance di Parigi ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione degli artt. 9, 12 e 95 del Trattato.

2. Detta questione è sorta nell'ambito di procedimenti promossi dalla Sodiprem SARL e a. e dalla Roger Albert SA (in prosieguo: la "Sodiprem e a.") contro la direzione generale delle dogane, diretti ad ottenere il rimborso dei dazi di mare che dette società avevano versato per tutti i prodotti importati dal territorio metropolitano o da uno Stato membro della Comunità europea dopo l'entrata in vigore della legge 17 luglio 1992, n. 92-676, relativa ai dazi di mare e che dà attuazione alla decisione 89/688.

3. La decisione del Consiglio 22 dicembre 1989, 89/688/CEE, relativa al regime dei dazi di mare nei dipartimenti francesi d'oltremare (GU L 399, pag. 46), è stata adottata sulla base degli artt. 227, n. 2, e 235 del Trattato CEE, al pari della decisione del Consiglio 22 dicembre 1989, 89/687/CEE, che istituisce un programma di soluzioni specifiche per ovviare alla lontananza e all'insularità dei dipartimenti francesi d'oltremare (Poséïdom) (GU L 399, pag. 39), decisioni adottate lo stesso giorno.

4. Si deve rilevare che, in forza di una legge del 1946, nei dipartimenti francesi d'oltremare (in prosieguo: i "DOM") è stato riscosso un tributo denominato "dazio di mare" (in prosieguo: il "dazio di mare precedente"), che colpisce la totalità delle merci di qualsiasi origine (ivi comprese quelle originarie della Francia metropolitana e, in linea di principio, anche quelle provenienti dagli altri DOM), per il fatto della loro introduzione nel DOM conside-

rato. Per contro, i prodotti del DOM erano esentati dal dazio di mare precedente o da qualsiasi tassa equivalente interna. Il gettito del precedente dazio di mare era essenzialmente destinato a finanziare, secondo i principi dell'autonomia regionale, il bilancio degli enti locali.

5. L'art. 1 della decisione 89/688 dispone:

«Entro il 31 dicembre 1992 le autorità francesi adottano le misure necessarie affinché il regime "dazi di mare" attualmente in vigore nei dipartimenti d'oltremare sia applicabile indistintamente ai prodotti introdotti e a quelli ottenuti in queste regioni, secondo i principi e le modalità esposti negli articoli 2 e 3».

6. L'art. 2, n. 2, della stessa decisione dispone: «Le autorità competenti di ciascun dipartimento d'oltremare fissano un'aliquota d'imposizione di base. Detta aliquota può essere differenziata secondo le categorie di prodotti. Tale differenziazione non sarà comunque tale da mantenere o creare discriminazioni nei confronti dei prodotti di provenienza comunitaria».

7. L'art. 2, n. 3, primo comma, prima frase, della decisione 89/688 recita: «Tenuto conto dei condizionamenti particolari dei dipartimenti d'oltremare e per raggiungere l'obiettivo di cui all'articolo 227, paragrafo 2, del trattato, possono essere autorizzate a favore delle produzioni locali, per un periodo che non superi i dieci anni a decorrere dall'introduzione del sistema in questione (...), esenzioni dall'imposta, parziali o totali a seconda delle necessità economiche».

8. A tenore del secondo comma, detti regimi di esenzione sono notificati alla Commissione che ne informa gli Stati membri e prende posizione entro un termine di due mesi. Se la Commissione non si pronuncia entro tale termine, il regime si considera approvato.

9. L'art. 4 della decisione 89/688 autorizzava la Repubblica francese a mantenere in vigore, al massimo fino al 31 dicembre 1992, e nell'attesa dell'attuazione della riforma prevista dall'art. 1, il sistema del precedente dazio di mare allora vigente.

10. Nella sentenza 16 luglio 1992, causa C-163/90, Legros e a. (Racc. pag. I-4625), la Corte ha dichiarato che una tassa commisurata al valore in dogana dei beni riscossa da uno Stato membro sulle merci importate da un altro Stato membro costituisce una tassa d'effetto equivalente a un dazio doganale all'importazione.

11. Nella sentenza 9 agosto 1994, cause riunite C-363/93 e da C-407/93 a C-411/93, Lancry e a. (Racc. pag. I-3957), la Corte ha dichiarato invalida la decisione n. 89/688 nella parte in cui autorizzava la Repubblica francese a mantenere in vigore nei DOM, fino al 31 dicembre 1992, il regime del dazio di mare precedente.

12. Il 17 luglio 1992 la Repubblica francese ha adottato la legge n. 92-676 che all'art. 1 recita:

«Nelle regioni della Guadalupa, della Guyana, della Martinica e della Riunione, sono soggette ad imposta detta "dazio di mare" le seguenti operazioni:

1. introduzione di merci;
2. la fornitura a titolo oneroso da parte di soggetti che ivi svolgono attività produttive. Sono considerate attività produttive le operazioni di fabbricazione, di trasformazione o di rinnovo di beni mobili materiali, nonché le attività agricole ed estrattive;
3. Le forniture a titolo oneroso da parte di soggetti che acquistano per esportare o rivendere a terzi assoggettati ai dazi di mare e che soddisfano le condizioni di cui all'art. 3, n. 2».

13. L'art. 2, n. 1, della legge n. 92-676 prevede l'esenzione dai dazi di mare per le esportazioni dai territori della Riunione, della Guadalupa e della Martinica e per le esportazioni dalla Guyana, salvoché i prodotti siano diretti alla Guadalupa o alla Martinica, nonché per le introduzioni di merce nei territori della Guadalupa o della Martinica di prodotti già gravati di dazio di mare in Guyana.

14. L'art. 2, n. 2, della legge n. 92-676 autorizza i Consigli regionali ad esentare dal tributo l'introduzione di merci nel caso di taluni prodotti, materie prime o beni strumentali. Tale esenzione può riguardare beni strumentali destinati all'industria alberghiera e turistica (art. 50-*undecies* dell'allegato IV del codice fiscale generale), prodotti e materiali edilizi, concimi e apparecchi industriali e agricoli (art. 50-*duodecies* dell'allegato IV), o materie prime destinate ad attività produttive locali, attrezzature per l'adempimento dei compiti governativi statali e apparecchi sanitari destinati agli istituti ospedalieri.

15. Detta disposizione autorizza i Consigli regionali ad esentare, inoltre, le forniture a titolo oneroso da parte di coloro che svolgono nei DOM attività produttive, alle condizioni stabilite dall'art. 10.

16. Ai sensi dell'art. 10, n. 1, primo comma, della legge n. 92-676, le aliquote del dazio di mare sono stabilite mediante deliberazioni del Consiglio regionale. Il terzo comma dispone che «i prodotti identici o simili che rientrano nella stessa categoria, soggetti ai dazi di mare a norma dell'art. 1, nn. 1 e 2, sono gravati della stessa aliquota, indipendentemente dalla loro provenienza».

17. In deroga a detta disposizione, l'art. 10, n. 2, della legge n. 92-676 autorizza i Consigli regionali ad esentare, totalmente o parzialmente, a seconda delle esigenze economiche, tutti i prodotti facenti parte di una stessa categoria di forniture a titolo oneroso da parte di soggetti che svolgono nei DOM attività produttive.

18. In forza dell'art. 3 della legge n. 92-676 sono assoggettate al dazio per legge le imprese il cui giro d'affari inerente all'attività produttiva supera i 3,5 milioni di FF per l'anno civile precedente (n. 1, primo comma). Possono

essere assoggettati al dazio di mare le imprese il cui giro d'affari varia dai 2 ai 3,5 milioni di FF (terzo comma) e coloro che acquistano per esportare e rivendere a terzi soggetti ad imposta per dette operazioni, se le operazioni superano 1,5 milioni di FF (n. 2).

19. L'art. 4 della legge n. 92-676 prevede che la base imponibile del dazio di mare riscosso all'atto dell'introduzione di merci è il valore in dogana nel luogo dell'introduzione. Per le operazioni all'interno dei DOM la base imponibile è il prezzo al netto d'imposta, ridotto del 15% per spese di commercializzazione.

20. Quanto alla destinazione del gettito del dazio di mare, l'art. 6 della legge n. 92-676 dispone che esso è destinato a sostenere lo sviluppo economico dei territori d'oltremare.

21. Dalle due sentenze di rinvio emerge che il Tribunal d'Instance ha rilevato che la legge n. 92-676, esentando dall'imposta taluni prodotti o taluni produttori a motivo del giro d'affari realizzato dalle loro imprese, o praticando sgravi o variazioni dei tassi, può far venir meno, in realtà, a parità di trattamento tra le imprese regionali e straniere. Il giudice *a quo* si chiede perciò se il dazio di mare istituito da detta legge possa considerarsi tributo interno e se, in questo caso, abbia un effetto discriminatorio incompatibile con l'art. 95 del Trattato. Ha perciò sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte di giustizia una questione pregiudiziale, la cui portata è identica in entrambe le cause ed è così redatta:

«Se il regime istituito dalla legge 17 luglio 1992, n. 92-676 "relativa al dazio di mare e recante attuazione della decisione del Consiglio dei ministri delle Comunità europee 22 dicembre 1989, n. 89-688" abbia avuto l'effetto di sostituire ad una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale, ai sensi della sentenza pregiudiziale 16 luglio 1992 (Legros e a.), un vero e proprio tributo interno non discriminatorio, conforme alla lettera e allo spirito del Trattato che istituisce la Comunità economica europea».

22. In limite, occorre ricordare che, nell'ambito di un procedimento ai sensi dell'art. 177 del Trattato, non spetta alla Corte pronunciarsi sulla compatibilità di norme di diritto interno con il diritto comunitario. Essa è tuttavia competente a fornire al giudice *a quo* tutti gli elementi d'interpretazione, che rientrano nel diritto comunitario, atti a consentirgli di valutare tale compatibilità per pronunciarsi nella causa per la quale è stato adito (v., in particolare, sentenza 16 gennaio 1997, causa C-134/95, USSL n. 47 di Biella - Racc. pag. I-195, punto 17).

23. Le ricorrenti nelle cause principali sostengono che il sistema di tassazione e di calcolo, la base imponibile, l'aliquota e le modalità di riscossione del nuovo regime del dazio di mare ed in particolare il fatto che le esenzioni o le deroghe fiscali sono concesse solo ai prodotti originari dei DOM comportano di fatto conseguenze fiscali identiche a quelle di una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale, vietata dagli artt. 9, 12 e seguenti del Trattato.

24. Il governo francese e la Commissione riconoscono che il principio dell'assoggettamento di tutte le merci al dazio di mare ammette, in base alla legge 92-676, tre deroghe, cioè l'esenzione per le imprese che non raggiungono un giro d'affari di 3,5 milioni di FF (art. 3, n. 1, primo comma), l'esenzione totale, ad aliquota zero, o parziale, ad aliquota ridotta, per talune operazioni relative a categorie di prodotti locali, decisa dai Consigli regionali (artt. 2, n. 2, e 10, n. 2) e la diminuzione della base imponibile del 15% per i prodotti locali [art. 4, lettera b)]. Osservano tuttavia che dette deroghe non possono sottrarre al dazio di mare, istituito con la legge n. 92-676, la sua natura di tributo interno ex art. 95 del Trattato e che la decisione 89/688 autorizza la Repubblica francese a derogare a detto articolo.

25. Onde fornire al giudice *a quo* i pertinenti elementi d'interpretazione del diritto comunitario, si devono quindi precisare le caratteristiche del regime d'esenzione autorizzato con la decisione 89/688, mentre l'accertamento della compatibilità della legge 92-676 con il regime contemplato da detta decisione è di competenza del giudice *a quo*.

26. A questo proposito si deve rilevare che la Corte, nella sentenza 19 febbraio 1998, causa C-212/96, Chevassus-Marche (non ancora pubblicata nella Raccolta) ha già esaminato la decisione 89/688 ed ha dichiarato che l'esame di tale decisione, nella parte in cui consente un sistema di esenzione dal tributo denominato «dazio di mare», assoggettato alle rigorose condizioni previste dalla decisione stessa, non ha evidenziato alcun elemento atto ad inficiarne la validità. È alla luce dei criteri esposti nella summenzionata sentenza che il giudice *a quo* dovrà qualificare ed interpretare il suo diritto nazionale.

27. Quanto alla distinzione tra le tasse d'effetto equivalente ad un dazio doganale, rientranti negli artt. 9 e 12 del Trattato, e le imposizioni interne, rientranti nell'art. 95 del Trattato, la Corte ha ricordato al punto 24 della summenzionata sentenza Chevassus-Marche la sua precedente giurisprudenza dalla quale emerge che un tributo atto a colpire i prodotti importati o talune categorie di questi, con esclusione dei prodotti locali della medesima categoria, sarebbe, in ogni caso, incompatibile con il Trattato.

28. La Corte ha dichiarato, al punto 37 della sentenza Chevassus-Marche, che il Consiglio non può, comunque, autorizzare un regime di esenzione di ordine generale o sistematico che possa comportare la reintroduzione di una tassa equivalente a un dazio doganale. Un sistema del genere sarebbe in contrasto con gli artt. 9, 12 e 13 del Trattato.

29. Al punto 46 della stessa sentenza, la Corte ha constatato che al sistema di esenzione, in quanto provvedimento di sostegno alle produzioni locali che subiscono difficoltà dovute alla loro distanza e insularità, si accompagnavano condizioni rigorose.

30. La Corte ha sottolineato, al punto 49 della sentenza Chevassus-Marche, che la decisione 89/688 autorizza unicamente le esenzioni necessarie, proporzionate ed esattamente determinate.

31. Inoltre, la Corte ha constatato, al punto 52 di detta sentenza, che

l'assoggettamento alle rigorose condizioni previste dall'art. 2, n. 3, della decisione n. 89/688, interpretate alla luce dei limiti posti dall'art. 226 del Trattato, è atto a garantire la compatibilità del regime delle esenzioni esattamente determinate con le disposizioni del Trattato.

32. Dette condizioni sono specificate ai punti 44-51 della sentenza Chavassus-Marthe. Anzitutto, secondo il principio generale formulato negli artt. 1 e 2 della decisione n. 89-688, il dazio di mare in via di principio grava indistintamente sulle merci introdotte e su quelle prodotte nei DOM.

33. Inoltre, il sistema di esenzione costituisce un'eccezione a detto principio generale. Esso deve perturbare il meno possibile il funzionamento del mercato comune e non può quindi alterare le condizioni degli scambi in una misura incompatibile con l'interesse comune. Il controllo di dette condizioni è affidato alle istituzioni comunitarie, in particolare alla Commissione, che dovrà vagliare la necessità e la proporzionalità di detti provvedimenti.

34. Infine, detto sistema è una misura di sostegno alle produzioni locali che incontrano difficoltà per la loro lontananza e per la loro ubicazione insulare, ed ha la funzione di promuovere lo sviluppo economico e sociale dei DOM, nel senso che esso deve contribuire alla promozione o alla conservazione di un'attività economica e sociale nei DOM ed inserirsi in una strategia di sviluppo socio-economico.

35. Ciò premesso, si deve risolvere la questione pregiudiziale dichiarando che la decisione n. 98/688 va interpretata nel senso che essa osta ad esenzioni che siano generali o sistematiche e che possono perciò risolversi nel ristretto di una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale. La decisione 89/688 autorizza invece esenzioni necessarie, proporzionate, esattamente definite e che rispettano le rigorose condizioni fissate dall'art. 2, n. 3, di detta decisione, interpretate alla luce dei limiti posti dall'art. 226 del Trattato.

209

Sulle spese

36. Le spese sostenute dal governo francese e dal Consiglio e dalla Commissione delle Comunità europee, 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 sottoposta dal Tribunal d'Instance di Parigi, con sentenze 30 gennaio 1996, dichiara:

La decisione del Consiglio 22 dicembre 1989, 89/688/CEE, relativa al regime dei dazi di mare nei dipartimenti francesi d'oltremare, dev'essere in-

interpretata nel senso che essa osta ad esenzioni che siano generali o sistematiche e che possono perciò risolversi nel ripristino di una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale. La decisione 89/688 autorizza invece esenzioni necessarie, proporzionate, esattamente definite e che rispettano le rigorose condizioni fissate dall'art. 2, n. 3, di detta decisione, interpretate alla luce dei limiti posti dall'art. 226 del Trattato CE.

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 30 aprile 1998.

Il cancelliere
R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione
G.C. Rodríguez Iglesias

*
* *

210

1. By two judgments of 30 January 1996, received at the Court on 12 February 1996, the Tribunal d'Instance (District Court), Paris, referred to the Court for a preliminary ruling under Article 177 of the EC Treaty a question on the interpretation of Articles 9, 12 and 95 of that Treaty.

2. That question was raised in the context of actions brought by Sodiprem SARL and Others and by Roger Albert SA (hereinafter "Sodiprem and Others") against the Direction Générale des Douanes (Directorate-General of Customs) for repayment of the *octroi de mer* ("dock dues"; a levy charged in the French overseas departments) paid by them on all products imported from metropolitan France or from a Member State of the European Community after the entry into force of Law No 92/676 of 17 July 1992 concerning *octroi de mer* and implementing Decision 89/688.

3. Council Decision 89/688/CEE of 22 December 1989 concerning the dock dues in the French overseas departments (OJ 1989 L 399, p. 46) was adopted on the basis of Articles 227, n. 2 and 235 of the EEC Treaty, as was Council Decision 89/687/EEC of 22 December 1989, establishing a programme of options specific to the remote and insular nature of the French overseas departments (Poseidom) (OJ L 399, p. 39), which was adopted on the same day.

4. Under a law dating from 1946, a charge termed *octroi de mer* (hereinafter "the old *octroi de mer*") was levied in the French overseas departments on all goods, irrespective of their origin (including those from metropolitan France and, in principle, those from other overseas departments), by reason of their introduction into the overseas department in question. Products of the overseas department itself were, however, exempted from the old *octroi de mer* or any equivalent internal levy. The revenue from the old *octroi de mer*

went essentially to finance local authority budgets according to the rules governing autonomous regions.

5. Article 1 of Decision 89/688 provides:

«By 31 December 1992 at the latest, the French authorities shall take the necessary measures for the dock dues arrangements at present in force in the French overseas departments to apply, in accordance with the principles and procedures set out in Articles 2 and 3, to all products whether imported into or produced in those areas.»

6. Article 2, n. 2 provides: «The competent authorities of each French overseas department shall establish a basic rate of tax. This rate may be adjusted according to the categories of products. This adjustment shall in no case be such as to maintain or introduce discrimination against products from the Community.»

7. Article 2, n. 3 reads: «Un the light of the specific constraints on the French overseas departments and with a view to achieving the objective referred to in Article 227, n. 2 of the Treaty, partial or total exemptions from the charge according to economic requirements, may be authroised for local production activities for a period of not more than 10 years from the date of introduction of the system of changes...».

8. Under the second subparagraph of Article 2, n. 3, such exemption arrangements are to be notified to the Commission, which is to inform the Member States thereof and define its position within two months. If the Commission has not defined its position within that period, the arrangement is deemed to be approved.

211

9. Article 4 authroised the French Republic to maintain the then current *octroi de mer* arrangements until not later than 31 December 1992, pending implementation of the reform set out in Article 1.

10. On 16 July 1992, in Case C-163/90 *Administration des Douanes v Legros and Others* [1992] ECR I-4625, the Court ruled that a charge, proportional to the customs value of goods, levied by a Member State on goods imported from another Member State, constituted a charge having an effect equivalent to a customs duty on imports.

11. On 9 August 1994, in Joined Cases C-363/93 and C-407/93 to C-411/93 *Lancry and Others v Direction Générale des Douanes* [1994] ECR I-3957, the Court declared Decision 89/688 invalid in so far as it authorised the French Republic to maintain the old *octroi de mer* arrangements in force in the overseas departments until 31 December 1992.

12. IOn 17 July 1992, the French Republic adopted Law No 92-676, Article 1 of which provides:

«In the regions of Guadeloupe, Guyane, Martinique and Réunion, the following transactions are subject to a charge designated *octroi de mer*.

1. imports of goods;

2. deliveries for value by persons engaged in production activities there; "production activities" means the manufacture, processing or renovation of corporeal movable goods, together with agricultural, mining and quarrying operations;

3. deliveries for value by persons who buy with a view to export or to resale to other persons liable to *octroi de mer* and who fulfil the conditions laid down in Article 3, n. 2».

13. Article 2, n. 1 provides for exemption from *octroi de mer* for exports out of the regions of Réunion, Guadeloupe and Martinique, for exports out of the region of Guyane with the exception of exports to Guadeloupe or Martinique and for imports into the regions of Guadeloupe or Martinique of products on which *octroi de mer* has been charged in Guyane.

14. Article 2, n. 2 authorises Regional Councils to exempt imports of goods where they concern certain products, raw materials or capital goods. That exemption may cover capital equipment for the hotel and tourism industry (Article 50-*undecies* of Annex IV to the General Customs Code), building products and materials, fertilisers and industrial and agricultural tools or machinery (Article 50-*duodecies* of the same annex) or raw materials intended for local production activities, equipment intended for the performance of regional functions of the State and health equipment intended for hospitals.

15. That provision further authorises Regional Councils to exempt deliveries for value by persons who engage in production activities in the overseas departments, subject to the conditions laid down in Article 10.

16. Under the first subparagraph of Article 10, n. 1, the rates of *octroi de mer* are to be determined by resolution of the Regional Council. The third subparagraph provides: «The same rate is to be charged on identical or similar products falling within the same category which are subject to *octroi de mer* pursuant to Article 1, n. 1 and n. 2, whatever their origin.»

17. By way of derogation from that provision, Article 10, n. 2 authorises Regional Councils to grant total or partial exemption, in accordance with economic needs, for all products falling within the same category of deliveries for value by persons engaging in production activities in the overseas departments.

18. Under Article 3 of Law No 92-676, undertakings whose turnover in respect of the production activity exceeds FF 3.5 million for the previous civil year are automatically liable to *octroi de mer* (first subparagraph of Article 3, n. 1). Undertakings whose turnover is between, FF 2 million and FF 3.5 million (third subparagraph of Article 3, n. 1) and persons who buy with a view to export or to resale to other persons liable to *octroi de mer* on such transactions, when those transactions exceed FF 1.5 million (Article 3, n. 2), may be made liable to *octroi de mer*.

19. Article 4 provides that the basis for assessment of the *octroi de mer*

charged on imports of goods is the customs value at the place of importation. For transactions within the overseas departments, the basis of assessment is the price before tax, minus 15% marketing costs.

20. Article 16 provides that revenue from the *octroi de mer* is intended to be put to the use of supporting the economic development of the overseas regions.

21. It appears from the two judgments referring the question for a preliminary ruling that the Tribunal d'Instance has noted that, by exempting from the charge certain products or certain producers by reason of the turnover of their undertakings, or by reducing or varying the rate at which it is levied, Law No 92/676 is such as in fact to destroy equality of treatment as between undertakings within the regions concerned and those outside. That court therefore raises the question whether *octroi de mer* as provided for in that Law may be categorised as internal taxation and, if so, whether it has a discriminatory effect prohibited by Article 95 of the Treaty. It therefore stayed proceedings and sought a preliminary ruling from the court on a question which is identical in substance in both cases and which is worded as follows:

«Do the rules laid down by Law 92-676 of 17 July 1992 "concerning *octroi de mer* and implementing Decision 89/688 of the Council of Ministers of the European Communities of 22 December 1989" have the effect of replacing a charge having equivalent effect to a customs duty on imports, as considered in the preliminary ruling of 16 July 1992 in *Legros*, by a genuine internal charge which is not discriminatory and which is consistent with the letter and spirit of the Treaty establishing the European Economic Community?»

22. When addressing that question, it must be borne in mind that, within the framework of proceedings brought under Article 177 of the Treaty, the Court does not have jurisdiction to give a ruling on the compatibility of a national measure with Community law. However, it does have jurisdiction to supply the national court with a ruling on the interpretation of Community law so as to enable that court to determine whether such compatibility exists in order to decide the case before it (see, *inter alia*, Case C-134/95 *USSL No 47 di Biella v INAIL* [1997] ECR I-195, paragraph 17).

23. The plaintiffs in the main proceedings claim that the system of levying and calculating, the basis for assessing and the rate and method of charging the new *octroi de mer*, and in particular the fact that exemptions or derogations are granted only in respect of products originating in the overseas departments, in fact produce the same result, from a fiscal point of view, as a charge having an effect equivalent to a customs duty, which is prohibited by Articles 9, 12 et seq. of the Treaty.

24. The French Government and the Commission acknowledge that the principle that *octroi de mer* is chargeable on all goods is subject, in Law No 92-676, to three exceptions: undertakings whose turnover is less than FF 3.5 million are not liable (first subparagraph of Article 3, n. 1); certain transactions

relating to categories of local products, determined by the Regional Councils, are totally or partially exempt by application of a zero or reduced rate (Articles 2, n. 2 and 10, n. 2); and the basis of assessment is reduced by 15% for local products [Article 4, letter b)]. They consider, however, that such exceptions cannot deprive *octroi de mer*, as introduced by Law No 92-676, of its nature as internal taxation for the purposes of Article 95 of the Treaty and that Decision 89/688 authorises the French Republic to derogate from that provision.

25. In order to supply the national court with a relevant ruling on the interpretation of Community law, therefore, this Court must define the characteristics of the exemption arrangements authorised by Decision 89/688, whereas assessment of the compatibility of Law No 92-676 with the arrangements envisaged by that decision is a matter for the national court itself.

26. In its judgment of 19 February 1998 in Case C-212/96 *Chevassus-Marche v Conseil Régional de la Ré* [1998] ECR I-0000, the Court examined Decision 89/688 and held that consideration thereof, in so far as it authorises a system of exemptions from the charge termed *octroi de mer* subject to strict conditions which it lays down, disclosed no factor of such a kind as to affect its validity. The national court must therefore classify and interpret its domestic law in the light of the criteria set out in that judgment.

27. As regards the distinction between a charge equivalent to a customs duty falling under Articles 9 and 12 of the Treaty, and internal taxation, falling under Article 95, the Court referred, at paragraph 24 of the judgment in *Chevassus-Marche*, to its previous case-law to the effect that a charge liable to be borne by imported products or certain categories thereof, to the exclusion of local products in the same category, would, in any event, be incompatible with the Treaty.

28. At paragraph 37, it pointed out that the Council cannot, on any view, authorise a system of general or systematic exemptions which would amount to the reintroduction of a charge equivalent to a customs duty. Such a system would be contrary to Article 9, 12 and 13 of the Treaty.

29. At paragraph 46, it noted that the system of exemptions, as a support measure for local production, which encounters difficulties as a result of its isolation and distance from metropolitan France, is subject to strict conditions.

30. At paragraph 49, the Court stressed that Decision 89/688 authorises only exemptions which are necessary, proportionate and precisely determined.

31. In addition, at paragraph 52, the Court noted that the imposition of the strict conditions laid down in Article 2, n. 3 of Decision 89/688, interpreted in the light of the limits laid down in Article 226 of the EC Treaty, is such as to ensure that the system of precisely determined exemptions is compatible with the Treaty.

32. Those conditions are described in detail in paragraphs 44 to 51 of

the same judgment. First of all, under the general rule, stated in Articles 1 and 2 of Decision 89/688, *octroi de mer* is to apply in principle to all products whether imported into or produced in the French overseas departments.

33. Next, the system of exemptions constitutes an exception to that general rule. It must disturb the common market as little as possible and may thus not adversely affect the terms of trade to an extent contrary to the common interest. Monitoring of those conditions is the responsibility of the Community institutions, in particular the Commission, which must assess the extent to which such measures are necessary and proportionate.

34. Finally, that system is a measure of support for local production faced with difficulties as a result of isolation and distance from metropolitan France, its aim being to promote the economic and social development of the French overseas departments in that it must contribute to the promotion or maintenance of an economic activity in those departments and be in line with an economic and social development strategy.

35. The answer to the national court's question must therefore be that, on a proper construction, Decision 89/688 precludes exemptions of a general or systematic order, which would thus amount to the reintroduction of a charge having an effect equivalent to that of a customs duty. That decision does, however, authorise exemptions which are necessary, proportionate and precisely determined and which respect the strict conditions laid down in Article 2, n. 3 thereof, interpreted in the light of the limits laid down in Article 226 of the Treaty.

215

Costs

36. The costs incurred by the French Government, the Council and the Commission, which have submitted observations to the Court, are not recoverable. Since these proceedings are, for the parties to the main proceedings, a step in the action pending before the national court, the decision on costs is a matter for that court.

On those grounds,

THE COURT

in answer to the question referred to it by the Tribunal d'Instance, Paris, by judgments of 30 January 1996, hereby rules:

On a proper construction, Council Decision 89/688/EEC of 22 December 1989 concerning the dock dues in the French overseas departments precludes exemptions of a general or systematic order, which would thus amount to the reintroduction of a charge having an effect equivalent to that of a customs duty. That decision does, however, authorise exemptions which are necessary, proportionate and precisely determined and which respect the strict

conditions laid down in Article 2, n. 3 thereof, interpreted in the light of the limits laid down in Article 226 of the EC Treaty.

Delivered in open court in Luxembourg on 30 April 1998.

R. Grass
Registrar

G.C. Rodríguez Iglesias
President of the Fifth Chamber

Lingua processuale francese.
Language of the case French.

*
* *

2) Corte di Giustizia CE, Sez. VI, Sent. 17 giugno 1998, causa C-68/96, pres. H. Ragnelman, rel. J.L. Murray - *Grundig Italiana spa c/o Ministero delle Finanze*

216

Imposta nazionale sui prodotti audiovisivi e fotoottici - Imposizione interna - Incompatibilità eventuale col diritto comunitario - Sussiste

L'art. 95 del Trattato CE dev'essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro istituisca e riscuota un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione dell'imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri (1).

(1) Con ordinanza in data 15 febbraio 1996 il Tribunale di Trento domanda alla Corte Comunitaria ex art. 177, secondo comma, del Trattato CE di pronunciarsi sulla questione pregiudiziale relativa alla compatibilità con la normativa comunitaria della imposta erariale di consumo sui prodotti audiovisivi e fotoottici istituita (con decorrenza dal 1° gennaio 1983) dall'art. 4 del D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito nella legge 28 febbraio 1983, n. 53 e successive modifiche. La surrichiamata imposta, soppressa dal 1° gennaio 1993 dall'art. 35, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427, veniva riscossa, con differenti modalità, sia sui prodotti fabbricati in Italia che sui prodotti importati: in particolare, tale imposta, la cui aliquota ordinaria era fissata, qualunque fosse l'origine del prodotto, al 16% (aliquota ridotta all'8% per i televisori), veniva applicata su una base imponibile pari, per i prodotti fabbricati in Italia, al valore "franco fab-

brica" e, per i prodotti importati, al "valore in dogana franco frontiera nazionale". Invero, non è questa la prima volta che la Corte di Giustizia è chiamata a pronunciarsi sulla contrarietà della descritta imposta di consumo ai principi di libera concorrenza e di non discriminazione fiscale sanciti dalla normativa comunitaria: già con sentenza 13 luglio 1994, n. 130/92 (causa C/130-92, Soc. Oto-Min. Finanze) i giudici comunitari - chiamati a pronunciarsi sull'interpretazione dell'art. 12 del Trattato CE e sulla questione incidentalmente sollevata dalla Corte di Cassazione con ordinanza 27 marzo 1992, n. 283 - osservarono che "un tributo quale l'imposta erariale di consumo prelevata sui prodotti audiovisivi e fotoottici... non costituisce una tassa di effetto (ma) dev'essere considerata parte integrante di un regime generale di imposte interne ai sensi dell'art. 95 del Trattato e la sua compatibilità con il diritto comunitario deve essere valutata alla luce di questo articolo, e non già degli articoli 9 e 12 del Trattato" (sentenza commentata in dottrina, fra gli altri, da: M.C. Fregni, *Imposta di consumo sui prodotti audiovisivi e foto-ottici: dubbi intorno alla legittimità del regime fiscale delle importazioni*, in *Dir. e prat. trib.*, 1995, II, pag. 1051 e A. Casertano, *L'imposta di consumo sui prodotti audiovisivi e foto-ottici*, in *"il fisco"*, 1984, pag. 3710). Orbene, nel caso di specie la Corte del Lussemburgo nel valutare la conformità dell'imposta *de qua* con la normativa comunitaria pone la sua attenzione sulla compatibilità della stessa con l'art. 95 del Trattato CE secondo il quale nessuno Stato membro può applicare direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili. In altri termini, alla Corte si pone il quesito se l'imposta nazionale *de qua* era stata congegnata, in armonia con l'art. 95 del Trattato, in modo tale da escludere un aggravio, in termini di tassazione, sui prodotti importati rispetto a quelli nazionali (si veda anche la sentenza 26 giugno 1991, causa C-152/89, Commissione/Lussemburgo). In tale valutazione, inoltre, come evidenziato dal contribuente, la Corte tiene conto di tutti gli elementi che determinavano e concorrevano alla quantificazione dell'onere tributario la cui incidenza infatti può variare in funzione dell'ampiezza della base imponibile, della grandezza dell'aliquota ovvero delle modalità di riscossione dell'imposta (sentenza 27 febbraio 1980, causa 55/79, Commissione/Irlanda).

Nel caso di specie, la Corte riconosce che si tratta di un'imposta sul consumo che colpiva con uguale aliquota, ma con modalità di determinazione dell'imponibile e di riscossione dell'imposta diverse sia i prodotti nazionali che quelli importati, determinando di fatto una sperequazione di trattamento fiscale a chiaro vantaggio dei primi. Con riferimento ai prodotti fabbricati in Italia, infatti, la base imponibile, oltre a poter essere decurtata del 35% del prezzo addebitato a titolo di deduzione forfettaria, non teneva conto delle spese di commercializzazione dei prodotti sul mercato nazionale, mentre nel caso di prodotti importati, oltre al venire meno dell'opzione di deduzione forfettaria citata, la base imponibile era aumentata in ragione di tutte le spese rela-

tive all'immissione nel territorio nazionale sostenute al di fuori di quest'ultimo. Inoltre, mentre per le merci importate l'obbligo di pagamento sorgeva al momento dell'importazione in dogana, per quelle nazionali, esso sorgeva soltanto con la presentazione di una precisa dichiarazione alle autorità fiscali competenti, adempimento che cadeva periodicamente il mese successivo di ogni trimestre in cui le merci erano state immesse nel mercato.

La diversità delle modalità di determinazione della base imponibile e di riscossione dell'imposta così come elaborate dal legislatore italiano sono, a parere della corte, tali da determinare una incompatibilità tra l'imposta medesima e l'art. 95 del Trattato, in quanto tali da discriminare i prodotti importati rispetto a quelli nazionali e pertanto sancisce il diritto del contribuente alla restituzione dell'imposta erariale di consumo sui prodotti audiovisivi e cinematografici versati durante il periodo di vigenza della stessa.

1. Con ordinanza 15 febbraio 1996, pervenuta in cancelleria il 14 marzo successivo, il Tribunale di Trento ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 95 dello stesso Trattato.

2. Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia tra la Grundig Italiana SpA (in prosieguo: la "Grundig Italiana") ed il Ministero delle Finanze a proposito della restituzione dell'importo di 112 236 330 770 LIT, più gli interessi legali, versato dalla detta società a titolo di imposta erariale di consumo sui prodotti audiovisivi e fototecnici tra il 1° gennaio 1983 ed il 31 dicembre 1992.

3. In forza dell'art. 4 del decreto legge 30 dicembre 1982, n. 953 (GURI n. 359 del 31 dicembre 1982), successivamente convertito nella legge 28 febbraio 1983, n. 53 (GURI, Supplemento ordinario n. 58 del 1° marzo 1983, pubblicato nel testo coordinato nella GURI n. 65 dell'8 marzo 1983; in prosieguo: la "legge n. 53"), era stata istituita in Italia un'imposta di consumo sui prodotti audiovisivi e fototecnici a partire dal 1° gennaio 1983. Tale imposta veniva riscossa sia sui prodotti fabbricati in Italia sia sui prodotti importati. Per il primo gruppo di prodotti, la base imponibile dell'imposta era data dal valore "franco fabbrica", mentre, per il secondo gruppo, l'imposta era applicata al "valore in dogana franco frontiera nazionale". L'aliquota dell'imposta era fissata, qualunque fosse l'origine del prodotto, al 16% del suo valore, mentre per i televisori era prevista un'aliquota ridotta dell'8%.

4. Il 23 marzo 1983 il Ministero delle Finanze aveva adottato un decreto di attuazione della legge n. 53 (GURI n. 83 del 25 marzo 1983, successivamente modificato dai decreti ministeriali 10 giugno 1983, 23 ottobre 1984 e 10 aprile 1985, in seguito pubblicati rispettivamente nelle GURI n. 193 del 15 luglio 1983, n. 303 del 3 novembre 1984 e n. 92 del 18 aprile 1985; in prosieguo: il "decreto di attuazione"). L'art. 2, settimo comma, di tale decreto stabiliva che, per le merci importate in Italia, il valore in dogana franco frontiera nazionale era determinato in base al valore in dogana ai sensi del rego-

lamento (CEE) del Consiglio 28 maggio 1980, n. 1224, relativo al valore in dogana delle merci (GU L 134, pag. 1), aumentato degli eventuali costi ed oneri per la resa alla frontiera italiana e diminuito degli eventuali componenti del prezzo pagato doganale italiano. L'art. 2, quinto comma, del decreto di attuazione stabiliva inoltre che, per i prodotti fabbricati in Italia, la base imponibile poteva essere costituita dal prezzo addebitato per la vendita dei prodotti, dedotta una percentuale forfettaria del 35%.

5. L'art. 4, terzo comma, seconda frase, della legge n. 53 precisava che i produttori nazionali dovevano presentare agli uffici competenti una dichiarazione contenente gli elementi necessari per l'accertamento dell'imposta entro il mese successivo al trimestre cui si riferiva la detta dichiarazione, mentre la liquidazione dell'imposta dovuta veniva effettuata con riferimento all'insieme delle cessioni di apparecchi audiovisivi e fotoottici effettuate nel trimestre. L'art. 2, nono comma, del decreto di attuazione prevedeva per gli importatori che l'imposta di consumo fosse accertata e riscossa al momento dell'importazione in dogana.

6. L'imposta erariale di consumo è stata soppressa, con decorrenza 1° gennaio 1993, dal decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427.

7. Il 22 luglio 1993 la Grundig Italiana ha adito il Tribunale di Trento per far dichiarare incompatibili con la normativa comunitaria le disposizioni che avevano istituito l'imposta di consumo sui prodotti audiovisivi e fotoottici e per veder condannare il Ministero delle Finanze a restituire l'importo di 112 236 330 770 LIT, più gli interessi legali, da essa versato in vigenza delle dette disposizioni.

8. Ritenendo che l'esito della controversia dipendesse dall'interpretazione dell'art. 95 del Trattato, il Tribunale di Trento ha sospeso il procedimento sottoponendo alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'art. 95 del Trattato CE debba essere interpretato nel senso che vieta ad uno Stato membro di istituire e riscuotere un'imposta erariale di consumo quale quella prevista dall'art. 4 del decreto legge 30 dicembre 1982, convertito dalla legge 28 febbraio 1983 n. 53, ed ulteriormente disciplinata dal decreto del Ministro delle Finanze 23 marzo 1983, laddove viene determinato un differente valore imponibile per i prodotti nazionali e per quelli importati da altri Stati membri e sono contemplate differenti modalità di riscossione dell'imposta per i medesimi prodotti».

9. Dall'ordinanza di rinvio emerge che il Tribunale di Trento chiede in sostanza se l'art. 95 del Trattato osti a che uno Stato membro istituisca e riscuota un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione di tale imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri.

10. Va preliminarmente rilevato che, come la Corte ha precisato nella sentenza 13 luglio 1994, causa C-130/92, OTO (Racc. pag. I-3281, punto 11),

che concerneva l'interpretazione del diritto comunitario con riguardo alla medesima normativa italiana, un'imposta quale l'imposta erariale di consumo di cui trattasi nella causa *a qua* dev'essere considerata parte integrante di un regime generale di imposte interne ai sensi dell'art. 95 del Trattato e la sua compatibilità con il diritto comunitario dev'essere valutata alla luce di questo articolo.

11. Inoltre, secondo una costante giurisprudenza, l'art. 95 del Trattato mira a garantire la libera circolazione delle merci fra gli Stati membri in condizioni normali di concorrenza, tramite l'eliminazione di qualsiasi forma di protezione che possa risultare dall'applicazione di imposte interne discriminatorie nei confronti di prodotti di altri Stati membri. Tale norma è diretta ad essere applicata a tutti i prodotti provenienti dagli Stati membri ivi compresi i prodotti originari di paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati membri (vd. sentenza 7 maggio 1987, causa 193/85, Co-Frutta (Racc. pag. 2085, punti 25, 26 e 29).

12. Ne consegue che un sistema fiscale è compatibile con l'art. 95 del Trattato solo qualora esso sia congegnato in modo da escludere in ogni caso che i prodotti importati vengano assoggettati ad un onere più gravoso rispetto ai prodotti nazionali (vd., in particolare, sentenza 26 giugno 1991, causa C-152/89, Commissione/Lussemburgo, Racc. pag. I-3141, punto 21).

13. Al fine di valutare il carattere discriminatorio o meno di un sistema fiscale, è necessario prendere in considerazione non solo le aliquote dei tributi, ma anche la base imponibile e le modalità di riscossione delle varie imposte (vd. sentenza 27 febbraio 1980, causa 55/79, Commissione/Irlanda, Racc. pag. 481, punto 8). Infatti, il criterio di comparazione decisivo ai fini dell'applicazione dell'art. 95 è costituito dall'incidenza effettiva di ciascun tributo sulla produzione nazionale, da un lato, e sui prodotti importati, dall'altro. Anche a parità di aliquota fiscale, l'incidenza di tale onere può variare a seconda delle modalità di determinazione della base imponibile e di riscossione applicate alla produzione nazionale e ai prodotti importati.

14. In ordine all'imposta di consumo controversa nella causa *a qua*, dal fascicolo emerge in primo luogo che, per i prodotti fabbricati in Italia, nella base imponibile non sono incluse le spese di trasporto o di distribuzione, mentre, per i prodotti importati da altri Stati membri, la base imponibile è data dal valore in dogana, aumentato degli eventuali costi ed oneri sostenuti per raggiungere la frontiera italiana e diminuito delle spese di trasporto o di distribuzione sostenute in Italia.

15. Il governo italiano sottolinea che, poiché l'imposta nazionale colpisce i prodotti destinati al consumo sul mercato nazionale, l'imposta di cui trattasi va determinata sul valore dei detti prodotti al momento in cui sono messi a disposizione del consumatore italiano, valore che comprenderebbe le spese di trasporto sino alla frontiera italiana.

16. Risulta da una giurisprudenza costante che il divieto di discriminazioni sancito dall'art. 95 del Trattato viene violato nel caso di un tributo cal-

colato sul valore del prodotto quando, in relazione al solo prodotto importato, si prendano in considerazione elementi di valutazione tali da aumentarne il valore rispetto al prodotto nazionale corrispondente (sentenza 22 marzo 1977, causa 74/76, Iannelli e Volpi, Racc. pag. 557, punto 21).

17. In secondo luogo, dall'ordinanza del giudice nazionale emerge che, per i prodotti nazionali, tutte le spese sostenute sul territorio italiano in ragione della commercializzazione su tale mercato sono escluse dalla base imponibile, mentre, per i prodotti importati, vi rientrano le spese relative alla commercializzazione sul territorio italiano sostenute al di fuori di quest'ultimo. Tali regole si applicano altresì, come ha sottolineato l'avvocato generale nel paragrafo 37 delle conclusioni, qualora le spese di commercializzazione abbiano formato oggetto di un pagamento accentrato.

18. Così, contrariamente al produttore nazionale, l'importatore dei prodotti in questione non può dedurre dalla base imponibile dell'imposta la totalità delle spese di commercializzazione relative al mercato italiano.

19. In terzo luogo, risulta dall'ordinanza di rinvio che i produttori nazionali hanno la possibilità di dedurre dalla base imponibile dei loro prodotti una percentuale forfettaria pari al 35% del prezzo addebitato, mentre tale possibilità non è offerta per i prodotti importati dagli altri Stati membri.

20. Il governo italiano fa valere che siffatta percentuale forfettaria si riferisce alla parte del prezzo di vendita che corrisponde alle spese di commercializzazione del prodotto nazionale. Certo, la concessione ai soli produttori nazionali di tale possibilità di deduzione forfettaria consentirebbe loro di determinare più rapidamente e più facilmente la base imponibile dei prodotti nazionali. Tuttavia tale prassi servirebbe solo a ricollocare in situazioni analoghe le merci nazionali e le merci importate. Infatti la base imponibile sarebbe di ben più ardua determinazione per i produttori nazionali, i quali devono stabilire il valore franco fabbrica, che per gli importatori, i quali possono basarsi sul valore in dogana e, di conseguenza, sulle formalità che accompagnano le dichiarazioni in dogana.

21. Occorre rilevare che gli importatori ed i produttori nazionali si trovano in situazioni analoghe in quanto cercano di dedurre le spese di trasporto e di commercializzazione.

22. Infine dall'ordinanza del giudice *a quo* emerge che, per le merci importate, l'obbligo di pagamento dell'imposta sorge al momento dell'importazione in dogana delle stesse, mentre, per le merci nazionali, esso sorge soltanto al momento della presentazione della dichiarazione da parte del produttore nazionale presso le autorità tributarie nel corso del mese successivo al trimestre in cui le merci sono state immesse sul mercato, mentre il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'immissione sul mercato nazionale del prodotto destinato al consumo.

23. Si deve sottolineare in proposito che, secondo una costante giurisprudenza, un vantaggio riservato alla produzione nazionale, sotto forma di dilazioni di pagamento, implica una disparità di trattamento a danno dei pro-

dotti importati da altri Stati membri in violazione del divieto di cui all'art. 95 del Trattato (vd. la citata sentenza Commissione/Irlanda).

24. Di conseguenza, non può accogliersi l'argomento del governo italiano secondo cui la differenza tra le modalità di riscossione applicate alle merci nazionali e quelle applicate alle merci importate è diretta a consentire ai produttori nazionali di dover evitare di presentare una dichiarazione d'imposta per ciascun prodotto. Infatti, dal momento che la discriminazione è provata, l'art. 95 non prevede alcuna possibilità di giustificazione per lo Stato in questione.

25. Alla luce di quanto precede, l'art. 95 del Trattato deve ritenersi violato da una normativa nazionale che istituisce un'imposta di consumo:

- qualora, per i prodotti fabbricati in tale Stato, nella base imponibile non siano incluse le spese di trasporto o di distribuzione, mentre, per i prodotti importati da altri Stati membri, la base imponibile è data dal valore in dogana, aumentato degli eventuali costi ed oneri sostenuti per raggiungere la frontiera italiana e diminuito delle spese di trasporto o di distribuzione sostenute in Italia;

- qualora, per i prodotti nazionali, tutte le spese sostenute sul territorio nazionale in ragione della commercializzazione su tale mercato siano escluse dalla base imponibile, mentre, per i prodotti importati, vi rientrano le spese relative alla commercializzazione sul territorio nazionale sostenute al di fuori di quest'ultimo;

- qualora la possibilità di procedere ad una deduzione forfettaria ai fini del calcolo della base imponibile sia riservata ai prodotti nazionali; e

- qualora, per le merci importate, l'obbligo di pagamento dell'imposta sorga al momento dell'importazione in dogana delle merci, mentre, per le merci nazionali, esso sorge soltanto al momento della presentazione della dichiarazione da parte del produttore nazionale presso le autorità tributarie nel corso del mese successivo al trimestre in cui le merci sono state immesse sul mercato, mentre il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'immissione sul mercato nazionale del prodotto destinato al consumo.

26. Occorre quindi risolvere la questione dichiarando che l'art. 95 del Trattato dev'essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro istituisca e riscuota un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione dell'imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri.

Sulle spese

27. Le spese sostenute dal governo italiano 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 (Sesta Sezione)

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Tribunale di Trento con ordinanza 15 febbraio 1996, dichiara:

L'art. 95 del Trattato CE dev'essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro istituisca e riscuota un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione dell'imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri.

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 17 giugno 1998.

Il cancelliere
R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione
H. Ragnemalm

*
* *
*

223

1. By order of 15 February 1996, received at the Court on 14 March 1996, the Tribunale (District Court), Trento, referred to the Court for a preliminary ruling under Article 177 of the EC Treaty a question on the interpretation of Article 95 of the EC Treaty.

2. That question arose in a dispute between Grundig Italiana SpA ("Grundig Italiana") and the Ministero delle Finanze (Finance Ministry) with regard to the repayment of the sum of LIT 112 236 330 770, together with interest at the legally prescribed rate, paid by that company by way of national consumption tax on audiovisual and photo-optical products between 1 January 1983 and 31 December 1992.

3. Under Article 4 of Decree-Law No 953 of 30 December 1982 (Official Gazette of the Italian Republic (GURI) No 359 of 31 December 1982), subsequently replaced by Law No 53 of 28 February 1983 (GURI, ordinary supplement to No 58 of 1 March 1983, published in a consolidated version in GURI No 65 of 8 March 1983, hereinafter "Law No 53"), a consumption tax on audiovisual and photo-optical products was introduced in Italy with effect from 1 January 1983. That tax was imposed both on products manufactured in Italy and on imported products. So far as the first group of products manufactured in Italy and on imported products. So far as the first group of products is concerned, the tax was assessed on the basis of the ex-works value ("*valore franco fabbrica*"); in the case of the second group, it was charged on the customs value of the goods free at the national frontier ("*valore*

in dogana franco frontiera nazionale”). The rate of tax was set, irrespective of the origin of the product, at 16% of its value, while a reduced rate of 8% was provided for television sets.

4. On 23 March 1983 the Ministero delle Finanze adopted a decree in implementation of Law No 53 (GURI No 83 of 25 March 1983, subsequently amended by the Ministerial Decrees of 10 June 1983, 23 October 1984 and 10 April 1985, published in GURI No 193 of 15 July 1983, No 303 of 3 November 1984 and No 92 of 18 April 1985, respectively, hereinafter “the implementing decree”). Article 2, n. 7 of that decree provides that, in the case of goods imported into Italy, the free-at-national-frontier value of the goods was to be calculated on the basis of the customs value within the meaning of Council Regulation (EEC) No 1224/80 of 28 May 1980 on the valuation of goods for customs purposes (OJ 1980 L 134, p. 1), plus any costs and charges for transport to the Italian border, less any components of the price paid or payable in respect of transport and marketing within Italian customs territory. Article 2, n. 5 of the implementing decree also provided that, so far as concerned products manufactured in Italy, the taxable amount could be the price due on the sale of the product, subject to a flat-rate deduction of 35% of that price.

5. Under the second sentence of Article 4, n. 3 of Law No 53, domestic producers were required to submit to the competent authorities a return containing the essential details needed for assessment of the tax within the month following the relevant quarter, the tax payable being determined by reference to the total number of sales of audiovisual and photo-optical equipment in that quarter. Article 2, n. 9 of the implementing decree provided in the case of importers that the consumption tax was to be assessed and collected at the time of importation through customs.

6. The national consumption tax was abolished with effect from 1 January 1993 by Decree-Law No 331 of 30 August 1993, converted into Law No 427 of 29 October 1993.

7. On 22 July 1993 Grundig Italiana brought an action before the Tribunale di Trento for a declaration that the provisions introducing the national consumption tax on audiovisual and photo-optical products were incompatible with Community law and for an order requiring the Ministero delle Finanze to refund it the sum of LIT 112 236 330 770 paid by it whilst those provisions were in force, together with interest at the legally prescribed rate.

8. Taking the view that the outcome of the case depended upon an interpretation of Article 95 of the Treaty, the Tribunale di Trento stayed the proceedings and submitted the following question to the Court:

«Must Article 95 of the EC Treaty be interpreted as prohibiting a Member State from introducing and collecting a national consumption tax of the kind provided for by Article 4 of the Decree-Law of 30 December 1982, converted into law by Law No 53 of 28 February 1983, and further governed by

the Decree of the Ministry of Finance of 23 March 1983, in so far as different taxable amounts are determined for domestic products and for those imported from other Member States and different procedures are laid down for collection of the tax on the same products?..»

9. It is apparent from the order for reference that the Tribunale di Trento is essentially asking whether Article 95 of the Treaty precludes a Member State from introducing and levying a consumption tax in so far as the taxable amount and the procedure for collecting the tax are different for domestic products and for products imported from other Member States.

10. As a preliminary point, it should be noted that the Court has already held in Case C-130/92 *OTO v Ministero delle Finanze* [1994] ECR I-3281, paragraph 11, which concerned the interpretation of Community law with regard to the same Italian legislation, that a charge such as the national conscription tax at issue in the main proceedings must be regarded as an integral part of a general system of internal taxation within the meaning of Article 95 of the Treaty and that its compatibility with Community law must therefore be assessed on the basis of that article.

11. Moreover, it is settled case-law that the aim of Article 95 of the Treaty is to ensure free movement of goods between the Member States in normal conditions of competition by the elimination of all forms of protection which result from the application of internal taxation which discriminates against products from other Member States. That provision is intended to cover all products from Member States, including products originating in non-member countries which are in free circulation in the Member States (Case 193/85 *Co-Frutta v Amministrazione delle Finanze dello Stato* [1987] ECR 2085, paragraphs 25, 26 and 29).

12. It follows that a system of taxation can be considered compatible with Article 95 of the Treaty only if it is so arranged as to exclude any possibility of imported products being taxed more heavily than domestic products (see, in particular, Case C-152/89 *Commission v Luxembourg* [1991] ECR I-3141, paragraph 21).

13. For the purposes of assessing whether or not a system of taxation is discriminatory, it is necessary to take into consideration not only the rate of tax but also the basis of assessment and the detailed rules for levying the various duties (see Case 55/79 *Commission v Ireland* [1980] ECR 481, paragraph 8). The decisive criterion for purposes of comparison with a view to the application of Article 95 is the actual effect of each tax on domestic production, on the one hand, and on imported products, on the other. Even where the rate is the same, the effect of the tax may vary according to the detailed rules for the assessment and collection thereof applied to domestic production and imported products.

14. In the first place, so far as concerns the consumption tax at issue in the main proceedings, it is apparent from the case-file that for products manufactured in Italy no transport or distribution costs are included in the tax-

ble amount, whereas, for products imported from other Member States, the taxable amount consists of the value for customs purposes, plus any costs and charges for delivery to the Italian border, less transport or distribution costs incurred within Italy.

15. The Italian Government points out that, since the national charge affects products intended for consumption on the domestic market, the tax in question must be calculated on the basis of the value of those products at the time when they are made available to Italian consumers, which value includes the cost of transport as far as the Italian border.

16. It is settled case-law that the prohibition of discrimination laid down in Article 95 is infringed where a tax is assessed on the value of a product if, in the case of the imported product alone, assessment criteria are taken into consideration which are likely to increase its value *vis-à-vis* the corresponding domestic product (Case 74/76 *Iannelli v Meroni* [1977] ECR 557, paragraph 21).

17. Secondly, it is apparent from the order for reference that in the case of domestic products, all costs borne within Italy in respect of marketing are excluded from the taxable amount, whereas, for imported products, costs related to marketing within Italy but incurred outside Italy are included. As the Advocate General has pointed out at point 37 of his Opinion, those rules also apply where payment of marketing costs is centralised.

18. Thus, unlike domestic producers, importers of the products in question cannot deduct from the basis of assessment of the tax the entire cost of release for consumption on the Italian market.

19. Thirdly, it is apparent from the order for reference that domestic producers may make a flat-rate deduction from the taxable amount for their products of 35% of the price due, whereas that possibility is not available for products imported from the other Member States.

20. The Italian Government submits that the flat-rate percentage is intended to represent that part of the sales price which corresponds to the cost of marketing domestic products. Admittedly, to allow domestic producers alone to make a flat-rate deduction of that kind enables them to determine more rapidly and easily the taxable amount for domestic products. However, that practice serves only to place domestic goods and imported goods in comparable situations once again. The taxable amount is much more difficult to establish for domestic producers who have to determine the ex-works value than for importers who can base themselves on the value for customs purposes and, therefore, on the formalities involved in making customs declarations.

21. It should be observed that importers and domestic producers are in comparable situations inasmuch as they seek to deduct transport and marketing costs.

22. Finally, it is apparent from the order for reference that, for imported

goods, the obligation to pay the charge arises at the time of importation through customs, whereas for domestic goods, it arises only when the domestic producer lodges the return with the tax authorities during the month following the quarter in which the goods have been placed on the market, the event giving rise to the charge occurring when the product intended for consumption is placed on the domestic market.

23. In this connection, the Court has consistently held that a benefit reserved to domestic production in the form of facilities for deferred payment involves a difference in treatment to the detriment of products imported from other Member States, which is contrary to the prohibition laid down in Article 95 of the Treaty (see *Commission v Ireland*, cited above).

24. In those circumstances, the Italian Government's argument that the difference between the procedure for collection applied to domestic goods and that applied to imported goods is intended to relieve domestic producers of the duty to submit a tax return for each product cannot be accepted. Once discrimination has been established, Article 95 does not provide any means of justification for the State concerned.

25. In view of the foregoing, it follows that Article 95 of the Treaty must be considered to have been infringed by national legislation introducing a consumption tax in so far as:

- for products manufactured in that State, no transport or distribution costs are included in the taxable amount, whereas, for products imported from other Member States, the taxable amount consists of the value for customs purposes, plus any costs and charges for delivery to the Italian border, less transport or distribution costs incurred within Italy;

- in the case of domestic products, all costs borne within the national territory in respect of marketing are excluded from the taxable amount, whereas, for imported products, costs related to marketing within the national territory but incurred outside it are included;

- the possibility of making a flat-rate deduction for the purposes of calculating the taxable amount is reserved to domestic products; and

- for imported goods, the obligation to pay the charge arises at the time of importation through customs, whereas for domestic goods, it arises only when the domestic producer lodges the return with the tax authorities during the month following the quarter in which the goods have been placed on the market, the event giving rise to the charge occurring when the product intended for consumption is placed on the domestic market.

26. The answer to the question raised must therefore be that Article 95 of the Treaty is to be interpreted as precluding a Member State from introducing and levying a consumption tax in so far as the taxable amount and the procedure for collecting the tax are different for domestic products and for products imported from other Member States.

Costs

27. The costs incurred by the Italian Government and the Commission of the European Communities, which have submitted observations to the Court, are not recoverable. Since these proceedings are, for the parties to the main proceedings, a step in the action pending before the national court, the decision on costs is a matter for that court.

On those grounds,

THE COURT (Sixth Chamber)

in answer to the question referred to it by the Tribunale di Trento by order of 15 February 1996, hereby rules:

Article 95 of the EC Treaty must be interpreted as precluding a Member State from introducing and levying a consumption tax in so far as the taxable amount and the procedure for collecting the tax are different for domestic products and for products imported from other Member States.

Delivered in open court in Luxembourg on 17 June 1998.

228

R. Grass
Registrar

H. Ragnemalm
President of the Sixth Chamber

Lingua processuale italiano.
Language of the case italian.

3) Corte di Giustizia CE, Sez. V, Sent. 22 ottobre 1998, cause riunite C-308/96 e C-94/97, pres. G. Puissochet, rel. Gulmann - *Commissioners of Customs and Excise c/o T.P. Madget e R.M. Baldwin*

Imposta sulla cifra d'affari - Applicabilità anche agli albergatori del regime previsto per le agenzie di viaggio dall'art. 26 della VI direttiva per proposte di viaggio "tutto compreso" a clienti dell'albergo dietro pagamento di somma forfettaria - Compete limitatamente ai servizi acquistati da terzi relativamente alla quota di prezzo corrispondente al valore di mercato di prestazioni analoghe

L'art. 26 della sesta direttiva CE 17.5.1977 n. 77/388 relativa all'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari deve essere interpretato nel senso che, qualora un operatore economico effettui dietro pagamento di un prezzo forfettario operazioni composte da prestazioni di servizi fornite in parte da lui stesso ed in parte da altri soggetti, il regime IVA previsto da detta disposizione si applica unicamente alle prestazioni di servizi fornite da terzi. La quota della somma forfettaria corrispondente alla prestazione propria si ricava dal valore di mercato di prestazioni analoghe a quelle previste dal pacchetto "tutto compreso". (1)

(1) La sentenza in questione ha ad oggetto l'interpretazione dell'art. 26 della Sesta direttiva nei confronti di imprese alberghiere nell'ipotesi in cui sia proposto ai clienti, nell'ambito della attività di albergatori, viaggi con formula "tutto compreso". Le operazioni effettuate dalle agenzie per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizio unica fornita al viaggiatore. Essa è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento permanente a partire dal quale essa ha fornito la prestazione di servizi. Nella fattispecie in questione il "Howden Court Hotel" in Inghilterra offre ai suoi clienti inglesi provenienti in prevalenza dal nord un pacchetto "tutto compreso: i clienti pagano un prezzo comprensivo di: 1) alloggio con trattamento di mezza pensione, 2) il trasporto in autobus da diversi punti di raccolta nel nord dell'Inghilterra e 3) un'escursione di un giorno in autobus durante il soggiorno all'albergo. L'albergo acquista i servizi di trasporto presso terzi. I responsabili dell'albergo ritenevano che l'art. 26 della sesta direttiva non fosse loro applicabile per il fatto che essi sono albergatori e non organizzatori di viaggi turistici.

Occorre stabilire se l'art. 26 della sesta direttiva sia applicabile nei confronti di un albergatore che, dietro pagamento di una somma unitaria, proponga ai propri clienti, oltre l'alloggio, il trasporto andata e ritorno tra l'albergo e taluni distanti luoghi di raccolta e un'escursione in autobus nel corso del soggiorno, servizi di trasporto che sono acquistati presso terzi. La controparte interpreta la norma nel senso che, affinché un operatore economico sia

assoggettato al regime particolare dell'art. 26 della sesta direttiva, è necessario che esso sia una "agenzia di viaggi" o "un'organizzatore di giri turistici". Tali espressioni riguardano i soggetti le cui attività consistono nell'organizzare, a vantaggio dei viaggiatori, la fornitura di prestazioni di alloggio o di trasporto, o altre prestazioni di viaggio, utilizzando le prestazioni di altre persone, acquistate a diretto vantaggio del viaggiatore. Dette espressioni non riguarderebbero soggetti che acquistino prestazioni di viaggio a diretto vantaggio dei viaggiatori ma come elemento accessorio di un'altra attività. Essi ritengono che i loro sforzi siano essenzialmente concentrati sul servizio offerto alla clientela dell'albergo e che il trasporto venga fornito unicamente per la comodità di quest'ultima, allo scopo di indurla a soggiornarvi. Il trasporto dovrebbe dunque essere considerato come puramente accessorio alla loro attività di albergatori. L'applicabilità dell'art. 26 non è limitata solo agli operatori economici quali agenzie di viaggi o organizzatori di giri turistici, nel senso generalmente attribuito a tali termini: in questo caso si farebbero rientrare prestazioni identiche nell'ambito di disposizioni diverse secondo la qualifica formale dell'operatore economico. Tuttavia è usuale che operatori economici, quali gli albergatori, fornitori di servizi normalmente collegati a viaggi, siano portati ad utilizzare prestazioni acquistate presso terzi, le quali costituiscono, da un lato, una quota meno importante del totale del prezzo unitario, rispetto alle operazioni di alloggio, e, d'altra parte, rientrano nei compiti tradizionalmente devoluti a tali operatori. Dette operazioni acquistate presso terzi non costituiscono quindi per la clientela un fine a sé stante, bensì un mezzo per fruire nelle condizioni migliori del servizio principale offerto da detto operatore. Occorre constatare che, a tali condizioni, le prestazioni acquistate presso terzi restano puramente accessorie rispetto alle prestazioni proprie e che non si deve quindi tassare l'operatore economico ai sensi dell'art. 26 della sesta direttiva.

1. Con ordinanza 16 novembre 1995, pervenuta alla cancelleria della Corte il 23 settembre 1996, la High Court of Justice (Inghilterra & Galles), Queen's Bench Division, ha posto, a norma dell'art. 177 del Trattato CEE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione dell'art. 26 della Sesta direttiva del Consiglio, 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1, in prosieguo: la "sesta direttiva").

2. Con ordinanza 26 febbraio 1997, pervenuta nella cancelleria della Corte il 3 marzo 1997, il VAT and Duties Tribunal, di Londra, ha posto, ai sensi dell'art. 177 del medesimo trattato, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione della stessa disposizione della sesta direttiva.

3. Dette questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia che oppone i signori Madgett e Baldwin ai Commissioners of Custom & Excise riguardo all'applicabilità nei loro confronti del regime previsto dall'art. 26

della sesta direttiva per il fatto di proporre ai loro clienti, nell'ambito della attività di albergatori, viaggi con formula "tutto compreso".

4. La sesta direttiva prevede, all'art. 11, A, n. 1, lettera a), che la base imponibile IVA è costituita "da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo (...)".

5. L'art. 26 della sesta direttiva, che istituisce un regime generale relativamente alla base imponibile per quanto riguarda talune operazioni delle agenzie di viaggi e degli organizzatori di giri turistici, recita:

«1. Gli Stati membri applicano l'imposta sul valore aggiunto alle operazioni delle agenzie di viaggi conformemente al presente articolo, nella misura in cui tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore o utilizzino per l'esecuzione del viaggio, cessioni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi. Il presente articolo non è applicabile alle agenzie di viaggi che agiscono unicamente quali intermediari e alle quali è applicabile l'articolo 11, parte A, paragrafo 2, lettera c). Ai sensi del presente articolo sono considerati come agenzie di viaggi anche gli organizzati di giri turistici.

2. Le operazioni effettuate dall'agenzia di viaggi per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizio unica fornita dall'agenzia di viaggi al viaggiatore. Essa è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggi ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento permanente a partire dal quale essa ha fornito la prestazione di servizi. Per questa prestazione di servizio è considerata come base imponibile e come prezzo al netto dell'imposta, ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3, lettera b), il margine dell'agenzia di viaggi, cioè la differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ed il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le cessioni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui da tali operazioni il viaggiatore tragga direttamente vantaggio.

3. Le operazioni per le quali l'agenzia di viaggi ha fatto ricorso ad altri soggetti passivi sono effettuate da questi ultimi al di fuori della Comunità, la prestazione di servizi dell'agenzia è assimilata ad un'attività di intermediario, esente ai sensi dell'articolo 15, punto 14. Se tali operazioni sono effettuate all'interno e all'esterno della Comunità, deve essere considerata esente solo la parte della prestazione di servizio dell'agenzia di viaggi che concerne le operazioni effettuate al di fuori della Comunità.

4. Gli importi dell'imposta sul valore aggiunto imputati all'agenzia di viaggi da altri soggetti passivi per le operazioni di cui al paragrafo 2 e dalle quali il viaggiatore trae direttamente vantaggio, non sono né deducibili, né rimborsabili in alcuno Stato membro».

6. L'art. 26 della sesta direttiva è stato trasposto nella legislazione del Regno Unito mediante l'art. 37 del Value Added Tax Act 1983 (legge relativa

all'imposta sul valore aggiunto) nonché dal Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (regolamento del 1987 relativo all'imposta sul valore aggiunto applicabile agli organizzatori di giri turistici). Le disposizioni della normativa del Regno Unito sono precisate nella circolare n. 709/5/88 dei Commissioners of Customs & Excise, intitolata "Tour Operator's Margin Scheme" (regime riguardante il margine applicabile agli organizzatori di giri turistici, in prosieguo: il "regime TOMS"). Tale regime prescrive che l'importo totale percepito dall'organizzatore di un viaggio o di un giro turistico sia ripartito tra le prestazioni acquistate presso terzi e le prestazioni proprie con riferimento al costo effettivo di ciascun componente.

7. I signori Madgett e Baldwin gestiscono lo Howden Court Hotel, situato a Torquay, nel Devon, in Inghilterra. Il 90% dei clienti dell'albergo, provenienti in prevalenza dal nord dell'Inghilterra, acquistano un pacchetto "tutto compreso", vale a dire pagano un prezzo comprensivo di: i) alloggio con trattamento di mezza pensione, ii) il trasporto in autobus da diversi punti di raccolta nel nord dell'Inghilterra e iii) un'escursione di un giorno in autobus durante il soggiorno all'albergo. I signori Madgett e Baldwin acquistano i servizi di trasporto presso terzi. Gli altri clienti dell'albergo si occupano personalmente del viaggio di andata e ritorno. Essi non fruiscono dell'escursione turistica e pagano un prezzo diverso.

8. I signori Madgett e Baldwin ritenevano che l'art. 26 della sesta direttiva non fosse loro applicabile per il fatto che essi sono albergaotri e non organizzatori di viaggi turistici. Essi indicavano, inoltre, che, se si utilizzavano i principi generali di determinazione della base imponibile della sesta direttiva, le dichiarazioni IVA trimestrali richiedevano al signor MADgett soltanto una mezza giornata di lavoro, mentre, se si fosse prevista una serie di esercizi di sub-ripartizione, i calcoli prescritti dal regime TOMS avrebbero richiesto un notevole lavoro supplementare.

9. I Commissioners of Customs & Excise ritenevano tuttavia che il regime TOMS si applicasse anche agli albergatori che propongano ai loro clienti pacchetti viaggio tutto compreso comprendenti tanto elementi forniti dall'operatore stesso (in prosieguo: le "prestazioni proprie") quanto elementi acquistati presso terzi, cosicché essi stimavano, nell'avviso di accertamento relativo al periodo dal 1° maggio 1988 al 31 ottobre 1993, che i signori Madgett e Baldwin dovevano essere tassati sulla base di detto regime.

10. I signori Madgett e Baldwin, di conseguenza, proponevano un ricorso dinanzi al VAT and Duties Tribunal, il quale dichiarava l'art. 26 della direttiva non applicabile nei loro confronti. I Commissioners of Customs & Excise interponevano appello avverso detta decisione dinanzi alla High Court of Justice, che stabiliva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le due questioni pregiudiziali seguenti (causa C-308/96):

«1) Quali sono i criteri per determinare se le operazioni di un soggetto passivo sono le operazioni di un' "agenzia di viaggi" o di un' "organizzatore di

giri turistici" a cui si applicano le disposizioni dell'art. 26 della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (Sesta direttiva sull'imposta sul valore aggiunto)? In particolare, se le dette disposizioni siano applicabili alle operazioni di una persona la quale, benché non sia un'"agenzia di viaggi" o un'"organizzatore di giri turistici" secondo l'ordinario significato di tali espressioni nella lingua inglese, fornisce prestazioni di servizi, di cui beneficino viaggiatori, di un tipo normalmente fornito da agenzie di viaggio o organizzatori di giri turistici.

2) Con riguardo alla soluzione della prima questione, se le dette disposizioni siano applicabili ad operazioni del tipo controverso nel presente caso, laddove i proprietari di un albergo nel sud dell'Inghilterra offrano, come parte della loro attività di albergatori, a determinati clienti ad un unico prezzo "tutto compreso", il soggiorno di una settimana in albergo, il trasporto in torpedone tra l'albergo e località nel nord dell'Inghilterra, nonché un'escursione turistica locale in torpedone nel corso del soggiorno in albergo (acquistando gli stessi proprietari dell'albergo la prestazione di trasporto da una società di noleggio di torpedoni)».

11. Nel corso del procedimento dinanzi alla High Court of Justice, i signori Madgett e Baldwin deducevano un nuovo motivo secondo il quale il metodo di ripartizione prescritto dal regime TOMS sarebbe in contrasto con la sesta direttiva. Poiché detto punto non rientrava nell'oggetto dell'appello dinanzi alla High Court, il procedimento dinanzi al VAT and Duties Tribunal veniva riaperto.

2

12. Nel corso di quest'ultimo procedimento, i signori Madgett e Baldwin facevano valere l'irrazionalità e l'illogicità della disposizione che prevedeva una ripartizione del prezzo versato dal viaggiatore tra i componenti del pacchetto tutto compreso acquistati presso terzi e quelli costituenti prestazioni proprie sulla base dei costi effettivi. I Commissioners of Customs & Excise sostenevano che, disponendo che il margine degli organizzatori di giri turistici dovesse essere calcolato sulla base dei costi effettivi tanto per le prestazioni acquistate presso terzi quanto per le prestazioni proprie, il regime TOMS era conforme alle disposizioni dell'art. 26 della sesta direttiva.

13. In tale situazione, il VAT and Duties Tribunal ha stabilito di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le due questioni pregiudiziali seguenti (causa C-94/97):

«Qualora nella causa C-308/96 venga deciso che le disposizioni dell'art. 26 della sesta direttiva si applicano a operazioni come quelle in esame nel presente caso:

1. Su quale base, la corretta interpretazione dell'art. 26, vada calcolato il margine, ai sensi dell'art. 26, n. 2, di un organizzatore di giri turistici quan-

do, nell'ambito di una singola operazione, questi fornisca a un viaggiatore un servizio in parte prestato all'organizzatore stesso da altri soggetti passivi (prestazione acquistata presso terzi) e in parte prestato dall'organizzatore con i propri mezzi (prestazione propria).

2. In particolare, se l'art. 26 vada interpretato nel senso che:

a) prescrive la ripartizione tra prestazione acquistata e prestazione propria dell'importo totale pagato dal viaggiatore all'organizzatore di giri turistici sulla base del costo dei componenti, o

b) autorizza gli Stati membri a prescrivere la ripartizione con riferimento a tali costi f) in generale o li) nel caso di operazioni come quelle oggetto della presente causa, o

c) consente che la ripartizione sia operata secondo i principi ordinari della determinazione della base imponibile di cui all'art. 11».

14. Con ordinanza del presidente della Corte 11 dicembre 1997 le due cause summenzionate sono state riunite ai fini della fase orale e della sentenza.

Sulle questioni sollevate dalla High Court of Justice

15. Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, la High Court of Justice chiede in sostanza se l'art. 26 della sesta direttiva sia applicabile nei confronti di un albergatore che, dietro pagamento di una somma unitaria, proponga ai propri clienti, oltre l'alloggio, il trasporto andata e ritorno tra l'albergo e taluni distanti luoghi di raccolta e un'escursione in autobus nel corso del soggiorno, servizi di trasporto che sono acquistati presso terzi.

16. I signori Madgett e Baldwin fanno valere che, affinché un operatore economico sia assoggettato al regime particolare dell'art. 26 della sesta direttiva, è necessario che esso sia un'"agenzia di viaggi" o un'"organizzatore di giri turistici". Tali espressioni riguardano i soggetti le cui attività consistono nell'organizzare, a vantaggio dei viaggiatori, la fornitura di prestazioni di alloggio o di trasporto, o altre prestazioni di viaggio, utilizzando le prestazioni di altre persone, acquistate a diretto vantaggio del viaggiatore. Dette espressioni non riguarderebbero soggetti che acquistino, quale elemento accessorio di un'altra attività, prestazioni di viaggio a diretto vantaggio dei viaggiatori. Essi ritengono che i loro sforzi siano essenzialmente concentrati sul servizio offerto alla clientela dell'albergo e che il trasporto venga fornito unicamente per la comodità di quest'ultima, allo scopo di dindurla a soggiornarvi. Il trasporto dovrebbe dunque essere considerato come puramente accessorio alla loro attività di albergatori.

17. I governi del Regno Unito, tedesco, ellenico e svedese, nonché la Commissione sostengono che il criterio che consente di stabilire se le operazioni effettuate da un soggetto costituiscano operazioni assoggettate alle

disposizioni dell'art. 26 della sesta direttiva è quello di accertare se le prestazioni di cui trattasi sono del tipo considerato da detta disposizione, anche se il soggetto non è un'agenzia di viaggi o un organizzatore di giri turistici nel senso generalmente attribuito a tali termini. In tali circostanze, le operazioni effettuate dai signori Madgett e Baldwin rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'art. 26 della sesta direttiva, dato essi forniscono prestazioni di servizi in nome proprio, offrendo ai clienti un pacchetto unitario che comprende il viaggio e l'alloggio e utilizzando a tal fine un servizio di torpedoni fornito da una terza persona grazie ad un operatore che reca diretti vantaggi ai viaggiatori.

18. Al riguardo, occorre anzitutto ricordare che i servizi forniti dalle agenzie di viaggi e dagli organizzatori di giri turistici sono caratterizzati dal fatto di essere il più delle volte composti da prestazioni plurime, in particolare in materia di trasporto e di alloggio, effettuate sia all'interno sia all'esterno del territorio dello Stato membro i cui l'impresa ha la sua sede o un centro di attività stabile. All'applicazione delle norme di diritto comune concernenti il luogo di imposizione, la base imponibile e la detrazione della tassa pagata a monte si frapponerebbero, a causa della varietà delle prestazioni e del luogo in cui vengono fornite, difficoltà pratiche per dette imprese, che sarebbero atte ad ostacolare l'esercizio della loro attività. Al fine di adeguare le norme in materia alla specificità di questa attività il legislatore comunitario ha istituito ai nn. 2, 3 e 4 dell'art. 26 della sesta direttiva un regime IVA particolare (sentenza 12 novembre 1992, causa C-163-91, Van Ginkel, Racc. I-5723, punti 13-15).

19. Ora, benché il regime particolare dei margini previsto dall'art. 26 della sesta direttiva sia giustificato principalmente dall'esistenza di problemi connessi alle prestazioni di viaggio che implicano servizi in più di uno Stato membro, detta disposizione si applica del pari, secondo la sua formulazione, alle prestazioni di servizi effettuate all'interno di un solo Stato membro.

20. Occorre poi rilevare che le ragioni sottese al regime particolare applicabile alle agenzie di viaggi e agli organizzatori di giri turistici sono del pari valde nell'ipotesi in cui l'operatore economico non sia un'agenzia di viaggi o un organizzatore di giri turistici nel senso generalmente attribuito a detti termini, ma effettui operazioni identiche nell'ambito di un'altra attività, quale l'attività alberghiera.

21. Infatti, un'interpretazione che limitasse l'applicabilità dell'art. 26 della sesta direttiva solo ad operatori economici quali agenzie di viaggi o organizzatori di giri turistici, nel senso generalmente attribuito a tali termini, avrebbe per effetto di far rientrare prestazioni identiche nell'ambito di disposizioni diverse secondo la qualifica formale dell'operatore economico.

22. Come ha infine rilevato l'avvocato generale nel paragrafo 32 delle sue conclusioni, far dipendere l'applicazione del regime particolare previsto all'art. 26 della sesta direttiva da una previa qualificazione dell'operatore nuocerebbe allo scopo di detta disposizione, creerebbe una distorsione della

concorrenza tra gli operatori e comprometterebbe l'applicazione uniforme della sesta direttiva.

23. Occorre pertanto rilevare che il regime di cui all'art. 26 della sesta direttiva si applica agli operatori economici che organizzino in nome proprio viaggi e giri turistici e che, per fornire le prestazioni di servizi generalmente collegate a tale tipo di attività, ricorrano a soggetti terzi, anche se formalmente non godano della qualifica di agenzia di viaggi o di un organizzatore di giri turistici.

24. È, tuttavia, usuale, come ha rilevato pure l'avvocato generale nel punto 36 delle sue conclusioni, che operatori economici, quali gli albergatori, fornitori di servizi normalmente collegati a viaggi, siano portati ad utilizzare prestazioni acquistate presso terzi, le quali costituiscono, da un lato, una quota meno importante del totale del prezzo unitario, rispetto alle operazioni di alloggio, e, d'altra parte, rientrano nei compiti tradizionalmente devoluti a tali operatori. Dette operazioni acquistate presso terzi non costituiscono quindi per la clientela un fine a sé stante, bensì un mezzo per fruire nelle condizioni migliori del servizio principale offerto da detto operatore.

25. Occorre constatare che, a tali condizioni, le prestazioni acquistate presso terzi restano puramente accessorie rispetto alle prestazioni proprie e che non si deve quindi tassare l'operatore economico in conformità dell'art. 26 della sesta direttiva.

26. A tal riguardo, va però osservato che, allorché un albergatore propone abitualmente ai propri clienti, oltre all'alloggio, prestazioni che esulano dai compiti tradizionalmente devoluti agli albergatori e la cui realizzazione non è priva di sensibili ripercussioni sul prezzo unitario praticato, quali il viaggio fino all'albergo da distanti punti di raccolta, tali prestazioni non possono essere equiparate a prestazioni di servizi puramente accessori.

27. Tenuto conto di quanto precede, occorre risolvere le questioni sollevate dalla High Court of Justice nel senso che l'art. 26 della sesta direttiva si applica ad un albergatore che, dietro pagamento di una somma unitaria, proponga abitualmente ai propri clienti oltre l'alloggio, il trasporto andata e ritorno tra l'albergo e taluni distanti punti di raccolta e un'escursione in autobus nel corso del soggiorno, servizi di trasporto che sono acquistati presso terzi.

Sulle questioni proposte dal VAT and Duties Tribunal

28. Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il VAT and Duties Tribunal chiede in sostanza come si debba calcolare il margine imponibile di cui all'art. 26 della sesta direttiva allorché un operatore economico assoggettato alle disposizioni di detta norma effettui, dietro pagamento di una somma unitaria, operazioni composte in parte di prestazioni proprie e in parte di prestazioni acquistate presso terzi.

29. Per risolvere tale questione, occorre, anzitutto, verificare se, allorché

i pacchetti tutto compreso si compongano di prestazioni miste, l'art. 26 si applichi unicamente alle prestazioni acquistate presso terzi o al complesso delle prestazioni. Si deve, di seguito, esaminare il metodo di calcolo della parte della somma imputabile alla prestazione propria.

30. Riguardo alla prima questione, i signori Madgett e Baldwin, i governi del Regno Unito e tedesco nonché la Commissione fanno valere che il regime particolare di cui all'art. 26 della sesta direttiva si applica unicamente alle prestazioni acquistate presso terzi.

31. Per contro, il governo svedese ritiene che occorra applicare l'art. 26 anche alla prestazione propria.

32. Al riguardo, si deve, anzitutto, ricordare che, ai sensi dell'art. 26, n. 1, della sesta direttiva, il regime in esso previsto si applica alle operazioni di agenzia di viaggi allorché siano utilizzate, per la realizzazione del viaggio, forniture e prestazioni di servizi di altri soggetti che, ai sensi del n. 2 di detta norma, la base imponibile consiste nella differenza tra l'importo totale a carico del viaggiatore al netto dell'IVA e il costo effettivo sostenuto dall'agenzia di viaggi per le forniture e le prestazioni di servizi di altri soggetti.

33. Occorre di seguito rilevare che l'art. 26 della sesta direttiva non contiene alcun riferimento alle prestazioni proprie e che l'obiettivo essenziale di detta disposizione è quello di evitare le difficoltà che deriverebbero agli operatori economici dai principi generali della sesta direttiva relativi alle operazioni che implicino la fornitura di prestazioni acquistate presso terzi.

34. Si deve infine ricordare che il regime previsto dall'art. 26 costituisce un'eccezione al regime normale della sesta direttiva e deve essere applicato unicamente nei limiti di quanto necessario al raggiungimento del suo obiettivo.

35. Si deve pertanto constatare che il regime particolare previsto dall'art. 26 della sesta direttiva si applica unicamente alle prestazioni acquistate presso terzi.

36. Riguardo alla seconda parte della questione, i signori Madgett e Baldwin nonché la Commissione fanno valere che il calcolo del valore delle prestazioni proprie deve essere basato sul valore di mercato, in conformità dei normali principi di determinazione della base imponibile di cui all'art. 11 della sesta direttiva. Nella fattispecie, il valore di mercato dell'alloggio sarebbe costituito dal prezzo delle camere praticato dall'albergo ai clienti che non fruiscono del pacchetto tutto compreso.

37. Per contro, il governo tedesco sostiene che la ripartizione tra la quota viaggio, che rientra nel regime particolare di cui all'art. 26, e quella a cui non si applica l'art. 26 dovrebbe, in linea di massima, essere effettuata secondo la proporzione tra i costi effettivi sostenuti per le prestazioni acquistate presso terzi e quelli sostenuti per le prestazioni proprie. La quota del costo del viaggio relativa alle prestazioni proprie potrebbe tuttavia essere determinata in maniera diversa in taluni casi, se ciò conducesse ad un risultato adeguato.

38. Il governo del Regno Unito spiega che, ai sensi del regime TOMS, a suo parere compatibile con l'art. 26 della sesta direttiva, l'operatore deve calcolare il costo complessivo da esso sostenuto per la fornitura di pacchetti tutto compreso, essendo detto costo composto, da un lato, dalle somme da lui versate per le prestazioni acquistate presso terzi e, d'altro lato, dai costi prodotti per la fornitura di prestazioni proprie. Il costo complessivo è quindi dedotto dalla somma totale percepita per ottenere il margine totale. Tale margine è successivamente ripartito in margine sulle prestazioni acquistate presso terzi e in margine sulle prestazioni proprie, in proporzione alle spese afferenti le prestazioni acquistate presso terzi rispetto ai costi delle prestazioni proprie. Per garantire l'uniforme applicazione dell'imposta, le stesse regole dovrebbero trovare applicazione indipendentemente dalla proporzione che rappresentano, nella somma unitaria, le prestazioni proprie e le prestazioni acquistate presso terzi. Dato che l'art. 26 prevede un sistema di tassazione dell'elemento acquistato presso terzi in riferimento al margine, vale a dire alla differenza tra il costo effettivo e gli introiti, non ci sarebbe ragione per discostarsi da tale principio per quanto riguarda la prestazione propria.

39. Si deve, anzitutto, rilevare che l'art. 26 della sesta direttiva, in quanto non prevede l'ipotesi della fornitura di un pacchetto tutto compreso comprensivo nel contempo di prestazioni acquistate presso terzi e di prestazioni proprie, non definisce criteri che consentano di separare il margine delle prestazioni acquistate presso terzi dall'importo delle prestazioni proprie.

40. A questo proposito si deve ricordare che la sesta direttiva prevede, all'art. 11, n. 1, lettera a), che la base imponibile ai fini dell'IVA è costituita, per la maggior parte dei servizi, da quanto ricevuto quale corrispettivo del servizio effettuato. Secondo costante giurisprudenza, il corrispettivo è considerato quanto realmente ricevuto, non già un valore stimato secondo criteri obiettivi (vd. sentenza 23 novembre 1988, causa 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, Racc. pag. 6365, punto 16).

41. Ebbene, come ha osservato l'avvocato generale nel paragrafo 65 delle sue conclusioni, dall'esistenza di un prezzo forfettario comprensivo di prestazioni acquistate presso terzi - e alle quali si applica l'art. 26 - e di prestazioni proprie - alle quali non si applica detta disposizione - risulta che il corrispettivo, ai sensi dell'art. 11, A, n. 1, lettera a), della sesta direttiva non può essere considerato quale base imponibile per prestazioni proprie fornite nell'ambito di un pacchetto unitario.

42. Si deve pertanto stabilire l'unità di riferimento che occorre utilizzare qual alternativa a corrispettivo al fine di ricavare la quota della somma unitaria imputabile alla prestazione propria. Al riguardo, sono possibili due metodi, uno basato sui costi effettivi come nell'ambito del regime TOMS, l'altro basato sul valore di mercato.

43. In tale prospettiva si deve osservare in primo luogo come fa l'avvocato generale al paragrafo 71 delle sue conclusioni, che il metodo dei costi effettivi impiegato dal governo del Regno Unito porrebbe un problema per il

fatto che nulla consente di presupporre che i rispettivi margini delle prestazioni componenti il pacchetto tutto compreso siano proporzionali alla quota che rivestono i loro rispettivi costi.

44. Va osservato, in secondo luogo, che il valore di mercato - nella fattispecie il prezzo delle stanze e del trattamento di mezza pensione praticato dall'albergo nei confronti dei clienti che non aderiscano alla formula tutto compreso - quale criterio da utilizzare può del pari comportare una certa arbitrarietà in quanto il prezzo dell'alloggio offerto quale prestazione propria nell'ambito del pacchetto tutto compreso è considerato identico a quello dell'alloggio proposto quale prestazione unica.

45. Ora, il metodo dei costi effettivi riguardo alle prestazioni proprie abbisogna di una serie di complesse operazioni di sub-ripartizione e impone un notevole lavoro supplementare all'operatore economico. Per contro, l'impiego del valore di mercato delle prestazioni proprie presenta, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 76 delle conclusioni, il vantaggio della semplicità, dato che non è necessario separare i diversi elementi del valore delle prestazioni proprie.

46. Di conseguenza - tenuto conto del fatto che nella fattispecie è pacifico che il calcolo dell'IVA sul margine delle prestazioni acquistate presso terzi impiegando l'uno o l'altro metodo conduce, in linea di massima, ad un'IVA identica - non si può richiedere ad un operatore economico di calcolare la quota della somma forfettaria corrispondente alla prestazione propria secondo il principio dei costi effettivi qualora sia possibile ricavare detta quota dalla somma unitaria in base al valore di mercato di prestazioni analoghe a quelle che compongono il pacchetto tutto compreso.

23

47. Alla luce di quanto precede, occorre risolvere le due questioni sollevate dal VAT and Duties Tribunal nel modo seguente: l'art. 26 della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che, qualora un operatore economico assoggettato alle disposizioni di detto articolo effettui, dietro pagamento di un prezzo forfettario, operazioni composte da prestazioni di servizi fornite in parte da lui stesso e in parte da altri soggetti, il regime IVSA previsto da detta disposizione si applica unicamente alle prestazioni di servizi fornite da terzi. Non si può esigere che un operatore economico calcoli la quota della somma forfettaria corrispondente alla prestazione propria in base al principio dei costi effettivi qualora sia possibile ricavare tale quota della somma forfettaria in base al valore di mercato di prestazioni analoghe a quelle che compongono il pacchetto tutto compreso.

Sulle spese

48. Le spese sostenute dai governi del Regno Unito, tedesco, ellenico, svedese, come pure quelle sostenute dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nelle cause principali il presente pro-

cedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione)

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dalla High Court of Justice (Queen's Bench Division) e dal Value Added Tax Tribunal, Londra, con ordinanze 16 novembre 1995 e 26 febbraio 1997, dichiara:

1. L'art. 26 della sesta direttiva del Consiglio, 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, si applica ad un albergatore che, dietro pagamento di una somma forfettaria, proponga abitualmente ai propri clienti oltre l'alloggio, il trasporto andata e ritorno tra l'albergo e taluni distanti punti di raccolta e un'escursione in autobus nel corso del soggiorno, servizi di trasporto che sono acquistati presso terzi.

2. L'art. 26 della sesta direttiva n. 77/388 deve essere interpretato nel senso che, qualora un operatore economico assoggettato alle disposizioni di detto articolo effettui dietro pagamento di un prezzo forfettario, operazioni composte da prestazioni di servizi fornite in parte da lui stesso e in parte da altri soggetti, il regime IVA previsto da detta disposizioni si applica unicamente alle prestazioni di servizi fornite da terzi. Non si può esigere che un operatore economico calcoli la quota della somma forfettaria corrispondente alla prestazione propria in base al principio dei costi effettivi qualora sia possibile ricavare detta quota della somma forfettaria in base al valore di mercato di prestazioni analoghe a quelle che compongono il pacchetto tutto compreso.

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 22 ottobre 1998.

Il cancelliere
R. Grass

Il presidente della Quinta Sezione
C. Gulmann

*
* *

1. By order of 16 November 1995, received at the Court on 23 September 1996, the High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, referred to the Court for a preliminary ruling under Article 177 of the EC Treaty two questions on the interpretation of Article 26 of the Sixth Coun-

cil Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (OJ 1977 L 145, p. 1, hereinafter 'the Sixth Directive').

2. By order of 26 February 1997, received at the Court on 3 March 1997, the VAT and Duties Tribunal, London, referred for a preliminary ruling under Article 177 of the EC Treaty two questions on the interpretation of the same provision of the Sixth Directive.

3. Those questions were raised in proceedings in which Mr. Madgett and Mr. Baldwin are in disagreement with the Commissioners of Customs and Excise as to whether the special scheme under Article 26 of the Sixth Directive applies to them by reason of the fact that they offer travel packages to their customers in the context of their hotel business.

4. Under Article 11, A, n. 1), letter a) of the Sixth Directive, the taxable amount, in respect of most supplies of services, consists of "everything which constitutes the consideration which has been or is to be obtained by the supplier from the purchaser, the customer or a third party for such supplies ...".

5. Article 26 of the Sixth Directive, which introduces an exception to the general rules on the taxable amount with respect to certain operations of travel agents and tour operators, states:

«1. Member States shall apply value added tax to the operations of travel agents in accordance with the provisions of this Article, where the travel agents deal with customers in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities. This Article shall not apply to travel agents who are acting only as intermediaries and accounting for tax in accordance with Article 11, A, paragraph 3, letter c). In this Article travel agents include tour operators.

2. All transactions performed by the travel agent in respect of a journey shall be treated as a single service supplied by the travel agent to the traveller. It shall be taxable in the Member State in which the travel agent has established his business or has a fixed establishment from which the travel agent has provided the services. The taxable amount and the price exclusive of tax, within the meaning of Article 22, paragraph 3, letter b, in respect of this service shall be the travel agent's margin, that is to say, the difference between the total amount to be paid by the traveller, exclusive of value added tax, and the actual cost to the travel agent of supplies and services provided by other taxable persons where these transactions are for the direct benefit of the traveller.

3. If transactions entrusted by the travel agent to other taxable persons are performed by such person outside the Community, the travel agent's service shall be treated as an exempted intermediary activity under Article 15, (14). Where these transactions are performed both inside and outside the Community, only that part of the travel agent's service relating to transactions outside the Community may be exempted.

4. Tax charged to the travel agent by other taxable persons on the transactions described in paragraph 2 which are for the direct benefit of the traveller, shall not be eligible for deduction or refund in any Member State.»

6. Article 26 of the Sixth Directive was transposed in United Kingdom law by section 37 A of the Value Added Tax Act 1983 and the Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987. A detailed explanation of the provisions of the United Kingdom legislation is given in Leaflet 709/5/88 of the Commissioners of Customs and Excise, entitled "Tour Operator's Margin Scheme" (hereinafter "TOMS"). That scheme requires the total amount received by the travel agent or tour operator to be apportioned between services bought in from third parties and in-house services, by reference to the actual cost of each component.

7. Mr. Madgett and Mr. Baldwin run the Howden Court Hotel in Torquay, Devon, England. 90% of the hotel's customers, most of whom come from the north of England, buy a "package", that is to say that they pay a fixed price covering (i) half-board accommodation, (ii) transport by coach from various pick-up points in the north of England and (iii) a day excursion by coach during their stay at the hotel. Mr. Madgett and Mr. Baldwin obtain the transport services from third parties. The other customers make their own travel arrangements to and from the hotel. They do not have the sightseeing excursion and pay a different price.

242

8. Mr. Madgett and Mr. Baldwin consider that Article 26 of the Sixth Directive does not apply to them, on the ground that they are hoteliers, not tour operators. They also state that, using the general rules of the Sixth Directive for determining the taxable amount, the quarterly VAT returns involved Mr. Madgett in only half a day's work, whereas TOMS calculations, by requiring a series of sub-apportionment exercises, would involve substantial additional work.

9. The Commissioners of Customs and Excise take the view, however, that TOMS applies also to hoteliers who offer their customers travel packages containing both components which the operator provides himself ("in-house services") and components which he buys in from third parties; in the notices of assessment for the period from 1 May 1988 to 31 January 1993, they therefore considered that Mr. Madgett and Mr. Baldwin should be taxed under that scheme.

10. In those circumstances, Mr. Madgett and Mr. Baldwin appealed to the VAT and Duties Tribunal, which held that Article 26 of the Sixth Directive did not apply to them. The Commissioners of Customs and Excise appealed against that decision to the High Court of Justice, which stayed proceedings and referred the following two questions to the Court for a preliminary ruling (Case C-308/96):

«1. What are the criteria for determining whether the operations of a taxable person are the operations of a "travel agent" or "tour operator" to whi-

ch the provisions of Article 26 of Council Directive n. 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover tax (the Sixth Directive on Value Added Tax) apply? In particular, do the said provisions apply to the operations of a person who, though not a "travel agent" or "tour operator" in the ordinary English meanings of those expressions, provides for the benefit of travellers services of a kind commonly provided by travel agents or tour operators?

2. Having regard to the answer to Question 1, do the said provisions apply to operations of the kind in issue in the present case, where the owners of a hotel in the south of England, as part of their business as hoteliers, offer to customers at a single inclusive charge a week's stay at the hotel, transport by coach between the hotel and points in the north of England, and a local sightseeing trip by coach during their stay at the hotel (the transport elements being bought in by the owners of the hotel from a coach hire company)?»

11. In the proceedings before the High Court of Justice, Mr. Madgett and Mr. Baldwin raised the further argument that the method of apportionment prescribed by TOMS was contrary to the Sixth Directive. Since that point was not the subject of the appeal before the High Court, the proceedings before the VAT and Duties Tribunal were reopened.

12. In the latter proceedings, Mr. Madgett and Mr. Baldwin submitted that the provision requiring the price paid by the traveller to be apportioned between the components of the package bought in from third parties and the components provided as in-house services on the basis of the actual costs is neither rational nor logical. The Commissioners of Customs and Excise contended that in providing that the tour operator's margin is to be calculated on the basis of the actual cost for both bought-in supplies and in-house supplies, TOMS is consistent with the provisions of Article 26 of the Sixth Directive.

13. In those circumstances, the VAT and Duties Tribunal stayed the proceedings and referred the following two questions to the Court for a preliminary ruling (Case C-94/97):

«If it is determined in Case C-308/96 that the provisions of Article 26 of the Sixth Directive apply to operations of the kind in issue in the present case,

1. On the proper interpretation of Article 26, where in a single transaction a tour operator provides a service to the traveller part of which is supplied to the tour operator by other taxable persons ("bought in") and part of which is supplied by the tour operator from its own resources ("in-house"), on what basis is the tour operator's margin under Article 26, n. 2 to be calculated?

2. Is Article 26 to be interpreted as

a) requiring the apportionment of the total amount received by the tour operator from the traveller between bought-in and in-house supplies by reference to the costs of the components; or

b) as authorising Member States to require apportionment by referen-

ce to such costs (i) generally or (ii) in the case of operations of the kind in issue in the present case; or

c) as leaving such apportionment to be made in accordance with the normal principles for determining the taxable amount under Article 11?»

14. By order of the President of the Court of 11 December 1997, the two cases were joined for the purposes of the oral procedure and the judgment.

The questions referred by the High Court of Justice

15. By its questions, which should be examined together, the High Court essentially asks whether Article 26 of the Sixth Directive applies to a hotelier who, in return for a package price, offers his guests, in addition to accommodation, return transport between distant pick-up points and the hotel and an excursion by coach during their stay at the hotel, those transport services being bought in from third parties.

16. Mr. Madgett and Mr. Baldwin submit that for a trader to be subject to the special scheme under Article 26 of the Sixth Directive, he must be either a "travel agent" or a "tour operator". Those expressions refer to taxable persons whose activity consists in organising, for the benefit of travellers, the supply of accommodation or transport or other travel services, using the supplies of other persons which are acquired for the direct benefit of travellers. Those expressions do not refer to taxable persons who, as an ancillary part of another activity, buy travel services for the direct benefit of travellers. They consider that their business is concentrated essentially on the service offered to hotel guests and that the transport is provided only for their convenience, to encourage them to stay in the hotel. The transport should therefore be regarded as purely ancillary to their activity as hoteliers.

17. The United Kingdom, German, Greek and Swedish Governments and the Commission submit that the criterion for determining whether a taxable person's transactions are subject to Article 26 of the Sixth Directive is whether the supplies of services in question are of the kind referred to in that provision, even if the taxable person is not a travel agent or tour operator in the ordinary meaning of those terms. In those circumstances, the transactions effected by Mr. Madgett and Mr. Baldwin fall within the scope of Article 26 of the Sixth Directive, since they provide services in their own name, offering their customers a single package which includes travel and accommodation, and using for that purpose a coach service provided by a third party under a transaction which is for the direct benefit of travellers.

18. It must be borne in mind at the outset that the services provided by travel agents and tour operators most frequently consist of multiple services, in particular transport and accommodation, supplied either within or outside the territory of the Member State in which the undertaking has established its business or has a fixed establishment. The application of the normal ur-

les on place of taxation, taxable amount and deduction of input tax would, by reason of the multiplicity of services and the places in which they are provided, entail practical difficulties for those undertakings of such a nature as to obstruct their operations. In order to adapt the applicable rules to the specific nature of such operations, the COmmunity legislature set up a special VAT scheme in Article 26, nn. 2, 3 and 4 of the Sixth Directive (see Case C-163/91 *Van Ginkel v Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht* [1992] ECR I-5723, paragraphs 13 to 15).

19. Although the principal reason for the special margin scheme under Article 26 of the Sixth Directive is the existence of problems in connection with travel services which include elements in more than one Member State, the wording of that provision is such that it applies also to supplies of services within a single Member State.

20. Furthermore, the underlying reasons for the special scheme for travel agents and tour operators are equally valid where the trader is not a travel agent or tour operator within the normal meaning of those terms, but effects identical transactions in the context of another activity, such as that of hotelier.

21. To interpret Article 26 of the Sixth Directive as applying solely to traders who are travel agents or tour operators within the normal meaning of those terms would mean that identical services would come under different provisions depending on the formal classification of the trader.

22. Finally, as the Advocate General observes in point 32 of his Opinion, to make application of the special scheme under Article 26 of the Sixth Directive depend on a prior classification of a trader would prejudice the aim of that provision, create distortion of competition between traders and jeopardise the uniform application of the Sixth Directive.

23. It must therefore be held that the scheme under Article 26 of the Sixth Directive applies to traders who organise travel or tour packages in their own name and entrust other taxable persons with the supply of the services generally associated with that kind of activity, even if they are not, formally speaking, travel agents or tour operators.

24. However, as the Advocate General notes in point 36 of his Opinion, traders such as hoteliers who provide services habitually associated with travel frequently make use of services bought in from third parties which take up a small proportion of the package price compared to the accommodation and are among the tasks traditionally entrusted to such traders. Those bought-in services do not therefore constitute for customers an aim in itself, but a means of better enjoying the principal service supplied by the trader.

25. In such circumstances the service bought in from third parties remain purely ancillary in relation to the in-house services, and the trader should not be taxed under Article 26 of the Sixth Directive.

26. Where, however, a hotelier habitually offers his customers, in addition to accommodation, services which go beyond the tasks traditionally entrusted

to hoteliers, and which cannot be carried out without a substantial effect on the package price charged, such as travel to the hotel from distant pick-up points, such services are not to be equated with purely ancillary services.

27. In view of the foregoing, the answer to the questions referred by the High Court of Justice must be that Article 26 of the Sixth Directive applies to a hotelier who, in return for a package price, habitually offers his customers, in addition to accommodation, return transport between certain distant pick-up points and the hotel and a coach excursion during their stay, those transport services being bought in from third parties.

The questions referred by the vat and Duties Tribunal

28. By its questions, which should be examined together, the VAT and Duties Tribunal essentially asks how to calculate the taxable margin within the meaning of Article 26 of the Sixth Directive where a trader who is subject to that provision effects, in return for a package price, transactions consisting partly of in-house services and partly of bought-in services.

29. In order to answer that question, it must first be determined whether, where packages are made up of mixed services, Article 26 applies only to the services bought in from third parties, or to all the services. Thereafter, the method of calculating the part of the package relating to in-house services will be examined.

246

30. With respect to the first part of the question, Mr. Madgett and Mr. Baldwin, the United Kingdom and German Governments and the Commission submit that the special scheme under Article 26 of the Sixth Directive applies only to services bought in from third parties.

31. The Swedish Government, however, considers that Article 26 should also be applied to in-house services.

32. Here, it must first be borne in mind that under Article 26, n. 1 of the Sixth Directive the scheme applies to the operations of travel agents where the supplies and services of other taxable persons are used in the provision of travel facilities, and that under Article 26, n. 2 the taxable amount is the difference between the total amount to be paid by the traveller, excluding VAT, and the actual cost to the travel agent of the supplies and services provided by other taxable persons.

33. Next, it is to be noted that Article 26 of the Sixth Directive makes no reference to in-house services, and that the essential aim of that provision is to avoid the difficulties to which traders would be exposed by application of the general principles of the Sixth Directive concerning transactions involving the supply of services bought in from third parties.

34. Finally, it should be recalled that the scheme under Article 26 constitutes an exception to the normal rules of the Sixth Directive and must be applied only to the extent necessary to achieve its objective.

35. The special scheme under Article 26 of the Sixth Directive must the-

refore be held to apply only to the services bought in from third parties.

36. With respect to the second part of the question, Mr. Madgett and Mr. Baldwin and the Commission submit that the price of the in-house services should be calculated on the basis of market value, in accordance with the normal principles for determining the taxable amount laid down in Article 11 of the Sixth Directive. In the present case the market value of the accommodation is the room price charged by the hotel to customers not making use of the package.

37. The German Government, however, submits that the apportionment between that part of the travel which falls within the special scheme under Article 26 and that part to which Article 26 does not apply should in principle reflect the ratio of the actual costs of the services bought in from third parties to the costs incurred for the in-house services. The part of the travel price relating to in-house services may, however, be determined in another way in some cases, if that leads to an appropriate result.

38. The United Kingdom Government explains that under TOMS, which it considers to be compatible with Article 26 of the Sixth Directive, the trader must calculate the total cost to him of providing packages, that cost being made up of, on the one hand, the sums he pays for the services bought in from third parties and, on the other, the cost to him of providing the in-house services. The total cost is subtracted from the total amount received, to produce the total margin. That margin is then divided into the margin on the bought-in services and the margin on the in-house services, in the proportion of the expenditure relating to the bought-in services to the cost of the in-house services. To ensure uniform application of the tax, the same rules should apply regardless of the proportion of in-house and bought-in services in the package. Since Article 26 prescribes a system of taxing the bought-in element by reference to the margin, that is to say to the difference between actual cost and income, there is no reason to depart from that principle with respect to the in-house services.

247

39. It should be recalled that Article 26 of the Sixth Directive, because it does not contemplate the provision of packages comprising both bought-in and in-house services, does not define any criteria by which the margin on bought-in services may be identified in distinction to the margin on in-house services.

40. In this connection, it should be noted that Article 11, A, n. 1, letter a), of the Sixth Directive states that the taxable amount for VAT consists, in respect of most services, of everything which constitutes the consideration for the service. It has consistently been held that the consideration must be interpreted as what is actually received, not as a value estimated according to objective criteria (see Case 230/87 *Naturally Yours Cosmetics v Commissioners of Customs and Excise* [1988] ECR 6365, paragraph 16).

41. As the Advocate General observes in point 65 of his Opinion, it follows from the existence of a package price covering both services bought in

from third parties - and so covered by Article 26 - and in-house services - not covered by that provision - that the consideration within the meaning of Article 11, A, n. 1, letter a), of the Sixth Directive cannot be used as the taxable amount for the in-house services which are provided as part of the package.

42. It is therefore necessary to determine the unit of reference to be used as an alternative to the consideration in order to identify the part of the package which relates to the in-house services. There are two possible methods, one based on actual costs as under TOMS, the other based on market value.

43. In this context, it should be observed, first, as the Advocate General notes in point 71 of his Opinion, that the actual cost method used by the United Kingdom Government could be problematical, as there is no reason to suppose that the margins on the different services which make up the package are proportional to the respective costs of those services.

44. Second, use of the criterion of market value - in the present case the room and half-board prices charged by the hotel where customers do not make use of the package - may also be to some extent arbitrary if the price of the accommodation offered as an in-house service as part of the package is taken as being the same as the price for accommodation offered as a single service.

45. The actual cost method in relation to the in-house services requires a series of complex sub-apportionment exercises and thus also means substantial additional work for the trader. By contrast, use of the market value of the in-house services, as the Advocate General observes in point 76 of his Opinion, has the advantage of simplicity, since there is no need to distinguish the various elements of the value of the in-house services.

46. In those circumstances - bearing in mind that it is common ground in the present case that calculation of the VAT on the margin for the bought-in services by using one alternative or the other in principle gives the same figure for VAT - a trader may not be required to calculate the part of the package corresponding to the in-house services by the actual cost method where it is possible to identify that part of the package on the basis of the market value of services similar to those which form part of the package.

47. In the light of the foregoing, the answer to the questions referred by the VAT and Duties Tribunal must be that, on a proper construction of Article 26 of the Sixth Directive, where a trader subject to that article effects, in return for a package price, transactions consisting of services supplied partly by himself and partly by other taxable persons, the VAT scheme under that article applies solely to the services supplied by third parties. A trader may not be required to calculate the part of the package corresponding to the in-house services by the actual cost method where it is possible to identify that part of the package on the basis of the market value of services similar to those which form part of the package.

Costs

48. The costs incurred by the United Kingdom, Germany, Greek and Swedish Governments and by the Commission, which have submitted observations to the Court, are not recoverable. Since these proceedings are for the parties to the main proceedings, a step in the national proceedings, the decision on costs is a matter for the court or tribunal before which those proceedings have been brought.

On those grounds,

THE COURT (Fifth Chamber)

in answer to the questions referred to it by the High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division, and by the VAT and Duties Tribunal, London, by orders of 16 November 1995 and 26 February 1997, hereby rules:

1. Article 26 of the Sixth Council Directive n. 77/388 /EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment applies to a hotelier who, in return for a package price, habitually offers his customers, in addition to accommodation, return transport between certain distant pick-up points and the hotel and a coach excursion during their stay, those transport services being bought in from third parties.

249

2. On a proper construction of Article 26 of the Sixth Directive n. 77/388, where a trader subject to that article effects, in return for a package price, transactions consisting of services supplied partly by himself and partly by other taxable persons, the VAT scheme under that article applies solely to the services supplied by third parties. A trader may not be required to calculate the part of the package corresponding to the in-house services by the actual cost method where it is possible to identify that part of the package on the basis of the market value of services similar to those which form part of the package.

Delivered in open court in Luxembourg on 22 October 1998.

R. Grass
Registrar

J.-P. Puissechet
President of the Fifth Chamber

Lingua processuale: inglese
Language of the case: English.

**Canada's federal court of appeal
disallows deduction for notional rent.**

Cudd Pressure Control, Inc. v. The Queen (A-369-95) (Federal Court, Court of Appeal) (International Taxation) OCTOBER 26, 1998 MONDAY(*)

SUMMARY:

Canada's Federal Court of Appeal has held that a business providing technical services to the oil industry was not entitled to deduct notional rent in computing the net industrial and commercial profit attributable to its permanent establishment in Canada as required by the Canada-United States Reciprocal Tax Convention (the 1942 treaty).

The Tax Court upheld the minister's decision to disallow the deduction on the basis that the 1942 treaty "should not be construed as permitting deductions to be taken of a nature or kind that would not be deductible in calculating business income by Canadian taxpayers under the [Income Tax] Act."

Justice Robertson, who wrote the concurring reasons, found that, because the amount of notional rent was never included as income at the taxpayer's head office, a deduction of notional rent was not appropriate. If the deduction were allowed, the taxpayer would have avoided being taxed on the rental amount in both Canada and the United States.

The court looked at the OECD commentary to determine when it is appropriate to allow a deduction for expenses. The test proposed in paragraph 17.1 of the commentary is "whether the internal transfer of property or services between the foreign corporation and its permanent establishment in Canada is of the same nature as a transaction in which the companies, in the normal course of business, would have charged a third party a price which included an appropriate gift." Another means of deciding whether an expense should be deducted for a permanent establishment was offered by Carroll, who suggested that it be determined whether the risk of ownership lies with the head office or with the permanent establishment.

Justice McDonald found that, under the test provided in the OECD commentary or under Carroll's methodology, the deduction would not be allowed. He agreed with the tax court's decision and the appeal was dismissed.

(*) Copyright (c) 1998 Tax Analysis
Worldwide Tax Daily

CUDD PRESSURE CONTROL INC.

Appellant

v.

HER MAJESTY THE QUEEN

Respondent

Date: 1998 10 19

DATED AT OTTAWA, ONTARIO, on Monday, October 19, 1998

CORAM: STRAYER J.A. - ROBERTSON J.A. - McDONALD J.A.

JUDGMENT

The appeal is dismissed with costs.

"B.L. Strayer"

J.A.

* * * * *

Heard at Toronto, Ontario, on Tuesday, June 2, 1998

Judgment delivered at Ottawa, Ontario, on Monday, October 19, 1998

REASONS FOR JUDGMENT BY: ROBERTSON J.A.

251

CONCURRED IN BY: STRAYER J.A.

CONCURRING REASONS BY: McDONALD J.A.

* * * * *

REASONS FOR JUDGMENT

ROBERTSON J.A.

[1] The primary issue on appeal is whether Judge Sarchuk of the Tax Court of Canada erred in concluding that \$ 2,516,690.00 of notional "rent" could not be deducted by Cudd Pressure control Inc. in computing the net industrial and commercial profit attributable to its permanent establishment in Canada, as required by the Canada - United States Reciprocal Tax Convention ["the 1942 Convention"], for the taxation year ending June 30, 1985.

[2] After carefully summarizing the facts, the expert's testimony, and the parties' submissions, Judge Sarchuk concluded that Cudd could only have claimed a capital cost allowance for the use of the snubbing units against the income from its permanent establishment, based on paragraph 4 (b) of the Income Tax Conventions Interpretation Act, because such an expense is al-

lowed under Canada's internal law, namely the Income Tax Act. He added that paragraph 4 (b) was intended to ensure that permanent establishments taxed on profits under the 1942 Convention could not deduct amounts which were unavailable to Canadian taxpayers in calculating their business income. Since, in his respectful opinion, Cudd had failed to meet the meaning of "expense" and "incurred" for the purposes of Canadian tax law, its notional "rent" was not deductible in computing its profit for the purposes of Article III of the 1942 Convention. In spite of his general finding that deductions of notional amounts are unsupported by the 1942 Convention, Judge Sarchuk noted that Article III of that Convention specifically requires that there be attributed to the permanent establishment the net industrial and commercial profit which it might be expected to derive if it were an independent enterprise "engaged in the same or similar activities it were an independent enterprise "engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions". Judge Sarchuk rejected the appellant's assertion that its permanent establishment, treated as an independent enterprise, would have rented the snubbing units from the head office. He found that Cudd was primarily a service company, whose "unmanned standby" charges were not equivalent to rental payments, and that it would not have acquired the Mobil contract if it had not been the sole owner of a snubbing unit with a pulling capacity of 600,000 pounds.

252

[3] My colleague Justice McDonald agrees with Judge Sarchuk that, in the circumstances of this case, Cudd could not deduct notional "rent" from the net profits derived from its permanent establishment in Canada, pursuant to the 1942 Convention. However, unlike Judge Sarchuk, Justice McDonald does not foreclose the possibility that notional "rent" could be deducted in an appropriate case. With respect, I do not find it necessary to deal with the issue of whether notional expenses are deductible as a matter of law in light of the factual findings made by Judge Sarchuk.

[4] The Tax Court Judge fully considered the factual and legal background surrounding Cudd's provision of the snubbing units to Mobil. It is trite law that an appellate court cannot substitute its own conclusions pertaining to factual matters for that of the trier of fact, unless a clear error appears on the record. Assuming, without deciding, that notional amounts may be deducted in computing the profits attributable to a permanent establishment for the purposes of Canadian taxation, pursuant to the 1942 Convention, I am of the opinion that Justice Sarchuk did not commit a reviewable error in refusing to allow Cudd to deduct an amount for notional rent in the circumstances of this case. In particular, I can find no basis for interfering with his finding of fact that the appellant's permanent establishment, treated as an independent enterprise, would have rented the snubbing units from the head office.

[5] I would dismiss the appeal with costs.

"J.T. Robertson"
J.A.

"I agree
B.Z. Strayer J.A."

* * * * *

REASONS FOR JUDGMENT

McDONALD J.A.

[6] The issue to be decided in this case is whether a corporation incorporated outside of Canada but doing business in Canada can deduct an amount for notional rent pursuant to the Canada - U.S. Reciprocal Tax Convention (1942) (the "1942 Convention") when a corresponding deduction is disallowed under the Income Tax Act (the "Act") for a Canadian company doing the same or similar business in Canada.

FACTS

253

[7] The appellant is incorporated in the United States and was at all material times a resident there for the purposes of the 1942 Convention. The appellant was never a resident in Canada for the purposes of the Income Tax Act. The appellant is a wholly owned subsidiary of R.P.C. Energy Services ("RPC"), a United States public corporation which provides a variety of services to the oil and gas industry. Similarly, the appellant's business consists of providing technical services to the oil industry, principally through the delivery of equipment and well control services on site.

[8] In September 1984 the appellant was contacted by Boots & Coots, a well control company based in Houston, Texas, with respect to an underground blowout in an exploratory gas well being drilled by Mobil Oil Canada Ltd ("Mobil") off the coast of Nova Scotia. The appellant sent representatives to Canada to assess the situation with a view to providing well control services to Mobil. The appellant and Mobil entered into an oral agreement for the appellant to provide snubbing services for a price of US \$ 15,000 per day.

[9] The principal pieces of equipment sent from the United States by the appellant for the Mobil job were two snubbing units. A snubbing unit is a complicated piece of hydraulic equipment used to remove drill pipe casings or similar equipment from, or force them into, an oil or gas well. The two snub-

bing units used on this job had respective pulling capacities of 600,000 and 150,000 pounds (the "600 unit" and the "150 unit", respectively), and were owned by the appellant. In addition to these two snubbing units, Mobil was required to provide hydraulic chokes, blow-out preventer equipment and hydraulic tongs for use by the appellant on the Mobil job. This equipment was rented from third parties for the duration of the job at a daily rate that ranged from approximately one-half of one per cent to somewhat in excess of one per cent of the cost of equipment.

[10] According to the appellant, in its ordinary course of business, it frequently rents equipment to customers. Although other equipment is rented to be used or operated by its customers, snubbing equipment is provided on an 'unmanned standby' basis. In these situations, the services of employees of the appellant are not required for periods of time but it is not appropriate to remove the equipment from the site. The evidence of the appellant's witnesses is to the effect that snubbing units are not kept in stock by suppliers but are custom-made on an order basis from a manufacturer. During the relevant period of time, there were only two manufacturers of snubbing units, Hydrarig of Dallas and Otis Engineering of Dallas-Fort Worth. The minimum time for the manufacture and delivery of a snubbing unit from the date of order was six months for a 150 unit and one year for a 600 unit. The appellant also claims that there is no market for used snubbing units, that these units last indefinitely when properly maintained, and they do not depreciate from either obsolescence or wear and tear.

254

[11] In 1984-85 the appellant was the owner of the only 600 unit in the world. This unit had been used for only 30 to 40 days before the Mobil job and was used for approximately 120 days between the end of the Mobil job in 1985 and the start of trial. During the Mobil job the 600 unit was in use for most of the working time and the 150 unit was on standby for most of that time. In computing the industrial and commercial profits to be attributed to its permanent establishment in Canada for its taxation year ended June 30, 1985, the appellant:

- (i) included all amounts billed to Mobil as income;
- (ii) deducted all direct labour costs multiplied by a factor, transportation, insurance and similar costs, certain additional labour costs and a portion of its general overhead expenses from its income; and
- iii) deducted a charge for the notional rent charged by the head office to the permanent establishment for use of the 600 unit and the 150 unit in the amount of \$ 2,516,690.

[12] The appellant initially derived the notional rent at issue in this case from the daily rental rates it quoted to its customers for unmanned, standby

use of each piece of equipment, namely US \$ 4,800 per day for the 600 unit and US \$ 2,400 per day for the 150 unit. These amounts were adjusted to account for the degree of usage for each unit during the Mobil job. Accordingly, the amounts of notional rent claimed were US \$ 5,000 and US \$ 5,000 and US \$ 1,700 per day, for the 600 unit and the 150 unit respectively. The appellant claims that the adjustments were reasonable considering the use of the equipment, the danger of the situation and the emergency nature of the job. The daily rental charge represented 0.72% per day of the capital costs of the units.

[13] The appellant incurred losses from its operations both prior to, during and after 1984. The appoellant's loss for its June 30, 1984 taxation year was US \$ 10,564,577; for its June 30, 1985 year was US \$ 8,031,822; for its June 30, 1986 year was US \$ 7,493,414; and for its June 30, 1987 year was US \$ 3,594,981.

[14] The Minister disallowed the deduction of \$ 2,516,690 claimed as notional rent for the snubbing units and assessed tax thereon under Part I of the Act. The appellant appealed.

DECISION OF THE TAX COURT JUDGE

[15] The Tax Court Judge upheld the decision of the Minister disallowing the rental deduction on the ground that Article III (1) of the 1942 Convention should not be construed as permitting deductions to be taken of a nature or kind that would not be deductible in calculating busines income by Canadian taxpayers under the Act. The Tax Court Judge also found that even if he had concluded that notional rent could be deducted under the 1942 Convention he still would have disallowed the deduction on two other grounds. First, the evidence did not demonstrate that the appellant was in the business of renting equipment. Second, the appellant's business is so unique that it would not have rented the equipment. The Tax Court Judge found that, in the circumstances, the more reasonable assumption would be that the branch purchased the snubbing units from the head office.

ANALYSIS

[16] As will be detailed later, I am of the view that in a appropriate case, an amount for notional rent may be deducted by a corporation incorporated outside Canada in computing the industrial and commercial profits attributable to its permanent establishment in Canada, notwithstanding that a resident in Canada can not benefit from a similar deduction. However, on the facts of this case, a deduction for notional rent is not appropriate given that the evidence established that the amount of notional rent was never inclu-

ded as income at the appellant's head office. To allow the deduction in this circumstance would mean that the appellant has avoided being taxed on the rental amount in both Canada and the United States. The purpose of Canada's bilateral tax treaties is to avoid double taxation and to prevent tax evasion: see *The Queen v. Crown Forest Industries*, 95 D.T.C. 5389 (S.C.C.) at 5396-7. It follows that unless the amount of notional rent is included in the parent corporation's records a corresponding deduction can not be allowed.

[17] I am also of the view that the facts do not establish that in the normal course of business the snubbing equipment would have been rented to the appellant's permanent establishment in Canada. Indeed, it is more likely that the head office would have been contacted directly to take on this contract given that it is the only one to have had equipment of this kind during the relevant period. An independent company in the position of the permanent establishment would not have entered into this type of relationship unless it had the necessary equipment to perform its duties under the contract. In this case, the appellant did not have the necessary equipment and would likely have declined the contract.

INTERPRETING THE 1942 CONVENTION

256

[18] The basic principles to be applied in interpreting the 1942 Convention or any bilateral tax treaty are those found in articles 31 & 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties. These articles provide:

1. A Treaty shall be interpreted in good faith and in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose,

2. The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes.

(a) any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connexion with the conclusion of the treaty;

(b) any instrument which was made by one or more parties in connexion with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties in an instrument related to the treaty.

3. There shall be taken into account, together with the context:

(a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation, of the treaty or the application of its provisions;

(b) any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;

(c) any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.

4. A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.

Article 32 - Supplementary Means of Interpretation

Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:

(a) leaves the meaning ambiguous or obscure; or

(b) leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.

[19] Article 3(2) of the OECD Convention (see discussion, *infra*, at para. 22) and section 3 of the Income Tax Convention Interpretation Act establish that where a term is not defined in a bilateral tax treaty, definitions from domestic income tax law should be applied UNLESS THE CONTEXT INDICATES OTHERWISE. In this case, the Tax Court Judge found that because the phrases 'net industrial and commercial profits' and 'all expenses wherever incurred' were not defined in the 1942 Convention, recourse was to be had to Canada's domestic tax law. Because the Income Tax Act prohibits the deduction of a notional expense, the Tax Court Judge found that the amount of notional rent claimed by the appellant could not be deducted under the 1942 Convention.

25

[20] While the Tax Court Judge applied to correct principles of interpretation for a double tax convention, nonetheless, I am of the view that the language of Article III (1) of the 1942 Convention does allow for the deduction of notional expenses. As a result, recourse to domestic Canadian Income Tax law principles is not essential.

[21] Article I of the 1942 Convention provides:

An enterprise of one of the contracting states is not subject to taxation by the other contracting state in respect of its industrial and commercial profits EXCEPT IN RESPECT OF SUCH PROFITS ALLOCABLE IN ACCORDANCE WITH THE ARTICLES OF THIS CONVENTION TO ITS PERMANENT ESTABLISHMENT IN THE LATTER STATE. [emphasis added]

In computing profits, Article III sets out the rule that a permanent establishment is to be treated as a separate entity for income tax purposes:

1. If an enterprise of one of the contracting states has a permanent establishment in the other state, there shall be attributed to such permanent establishment the net industrial and commercial profit WHICH IT MIGHT BE EXPECTED TO DERIVE IF IT WERE AN INDEPENDENT ENTERPRISE ENGAGED IN THE SAME OR SIMILAR ACTIVITIES UNDER THE SAME OR SIMILAR CONDITIONS. SUCH NET PROFIT WILL, IN PRINCIPLE, BE DETERMINED ON THE BASIS OF THE SEPARATE ACCOUNTS PERTAINING TO SUCH ESTABLISHMENT.

In the determination of the net industrial and commercial profits of the permanent establishment THERE SHALL BE ALLOWED AS DEDUCTIONS ALL EXPENSES, WHEREVER INCURRED, REASONABLY ALLOCABLE TO THE PERMANENT ESTABLISHMENT INCLUDING EXECUTIVE AND GENERAL ADMINISTRATIVE EXPENSES SO ALLOCABLE. [emphasis added]

[22] Thus, Article III (1) sets out the fiction that a permanent establishment is to calculate its profits AS IF IT WERE AN INDEPENDENT ENTERPRISE. It further allows for the deduction of expenses, which may also be fictional, that are reasonably allocable to the permanent establishment. It follows that a deduction for notional rent may be allowed because if the permanent establishment is an independent enterprise, it would be necessary to rent or purchase the equipment in question. As Ian Roxan states in "Judicial Overrides of Double Tax Conventions: The Case of a Permanent Establishment" (1997) 25 *Intertax* 367 at 371:

If the permanent establishment had been an independent enterprise, then it could have rented the snubbing units from the head office (also a separate enterprise under the assumption)... The permanent establishment would then have incurred an obligation to pay the rent. So the rental expense would have been an expense incurred within the meaning that the Crown argued the term had under the Act.

Roxan continues, stating

... if we calculate the profit of the permanent establishment as if it were an independent enterprise, that is using the NOTION of treating it as an independent enterprise, it is entirely consistent to treat the permanent establishment AS IF it had incurred the rental expense... THE EXPENSE IS NO MORE NOTIONAL THAN THE IDEA OF TREATING THE PERMANENT ESTABLISHMENT AS AN INDEPENDENT ENTERPRISE.

SE, WHICH IS REQUIRED BY THE CONVENTION. [emphasis added]

[23] Albert A. Ehrenzweig and F.E. Koch provide further support for the concept that the two enterprises should be treated separately, i.e. as if they were third parties contracting with each other. This, in turn, supports the idea that a deduction for notional expenses should be allowed. In their commentary on the 1942 Convention. Ehrenzweig and Koch state:

The allocation rule of the Convention is in substance based on the 'profit convention for the Allocation of Business Income between States for the Purpose of Taxation (except for the rephrasing of the 'arms length element')'. THE RULE IS DESIGNED TO SUBJECT TO TAXATION BY THE COUNTRY OF ESTABLISHMENT THAT PART OF THE INCOME WHICH IS PRODUCED IN ITS TERRITORY, WITHOUT REGARD TO THE TOTAL RESULT OF THE BUSINESS OF THE FOREIGN ENTERPRISE MAINTAINING THE ESTABLISHMENT. In view of its generality, this rule has always been implemented in various ways.

TO FACILITATE A FAVOURABLE APPOINTMENT, THE ESTABLISHMENT SHOULD, IN ITS ACCOUNTS TREAT ITS TRANSACTIONS AS IF MADE WITH AN OUTSIDER... The book entries should be based on terms of similar transactions between the enterprise (or similar foreign enterprises) and third persons in the taxing country; or on customary prices or rates of commission prevailing between third parties for similar transactions in that country; or on the quotations in an independent market.

259

See Albert A. Ehrenzweig and F.E. Koch, *Income Tax Treaties* (New York: CCH, 1949) at 106 [emphasis added].

[24] The Commentaries to tax conventions and other extrinsic evidence regarding the intention of the drafters of tax treaties form a part of the legal context surrounding international taxation: see *Crown Forest*, supra at 5396. Accordingly, it is clear that Commentaries to tax conventions and other evidence are to be used as an aid in the interpretation of tax treaty provisions.

[25] The most relevant commentary and other travaux préparatoires relating to Articles I and III of the 1942 Convention are found in the records of the deliberations of the Fiscal Committee of the League of Nations (the "Fiscal Committee") during the 1930s and early 1940s which dealt with Convention provisions concerning the calculation of the profits of a permanent establishment. Of additional significance is Mitchell B. Carol's report which was delivered to and endorsed by that committee. The Carol report as well as the Reports of the Fiscal Committee endorse the concept of the separate accounts accounting procedure. As Carol states:

To summarize, the regime of allocation for enterprises operating in several countries in which they have permanent establishments consists (1) in separating the various items of income and allocating them to their respective sources; (2) if income is derived from the joint operations (of one or more classes) of two or more establishments in different countries, the income is to be allocated or apportioned in accordance with what each establishment would derive if it were an independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions. Thus, if an independent enterprise would make a profit or receive certain remunerations for the given activity, such profit should be reflected in the separate accounts of the given establishment.

See M.B. Carroll, "Allocation of Business Income: The Draft Convention of the League of Nations" (1934) 34 Col L.Rev. 472 at 485-86.

[26] Thus, the separate accounts principle found in Article III (I) which requires the enterprise and the permanent establishment to be treated at arms-length - as separate entities contracting or interacting with one another - provides the basis for a deduction for notional rent. In *Utah Mines Ltd v. The Queen*, 92 D.T.C. 6194, this Court held that under the terms of the implementing legislation, the provisions of the Convention prevail over domestic legislation in the event of an inconsistency. Accordingly, the fact that a similar deduction is not provided for Canadian businesses is not relevant because the provisions of the 1942 Convention apply. Having found that the 1942 Convention allows for a deduction of a notional expense for rent, the question then becomes, when is such a deduction for this expense appropriate?

[27] Canada is a member of the Organization for Economic Co-operation & Development ("OECD") which adopted a Model Tax Convention on Income & Capital (the "OECD Convention") in 1977. The main purpose of the OECD Convention is to provide a means of uniformly setting the most common problems which arise in the field of international juridical double taxation: see Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (Scarborough: Carswell, 1995) at 79. All signatories to the OECD Convention, including Canada, are to follow the OECD Convention as closely as possible in drafting their own bi-lateral treaties.

[28] The relevant commentaries on the OECD Convention were drafted after the 1942 Convention and therefore their relevance becomes somewhat suspect. In particular, they cannot be used to determine the intent of the drafter of the 1942 Convention. However, although the wording and arrangement of the provisions are significantly different in the two conventions, the 1942 Convention follows the same general principles as the OECD model. The OECD Commentaries, therefore, can provide some assistance in discerning

the "legal context" surrounding double taxation conventions at international law, and in particular in ascertaining when it is appropriate to allow a deduction for a notional expense.

[29] Article 7 (3) of the OECD Convention is similar in effect to the second paragraph of Article III (1) of the 1942 Convention. Article 7 (3) provides:

In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the state in which the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

Thus, both the 1942 Convention and the OECD Convention allow for the deduction of expenses which are attributable to the permanent establishment. In particular, this provision allows for the deduction of expenses actually incurred by the head office against the profits incurred by the permanent establishment where such expenses are "reasonably allocable to" (1942 Convention) or "incurred for the purposes of" (OECD Convention) the permanent establishment.

26

[30] The Commentaries to the OECD Convention elaborate on the meaning of this provision. Paragraph 16 of the Commentary states that the purpose of Article 7 (3) is to clarify the general directive in relation to the expenses of a permanent establishment that is contained in Article 7 (2) - the OECD equivalent to the "separate enterprise" provision contained in the first paragraph of Article III (1) in the 1942 Convention. The Commentary goes on to state:

... [Article 7 (3)] specifically recognizes that in calculating the profits of a permanent establishment allowance is to be made for expenses, wherever incurred, that were incurred for the purposes of the permanent establishment. CLEARLY IN SOME CASES IT WILL BE NECESSARY TO ESTIMATE OR TO CALCULATE BY CONVENTIONAL MEANS THE AMOUNT OF EXPENSES TO BE TAKEN INTO ACCOUNT. In the case, for example, of general administrative expenses incurred at the head office of the enterprise, it may be appropriate to take into account a proportionate part based on the ratio that the permanent establishment's turnover (or perhaps gross profits) bears to that of the enterprise as a whole. Subject to this, it is considered that the amount of expenses to be taken into account as incurred for the purposes of the permanent establishment should be the actual amount so incurred. The deduction allowable to the permanent establishment for any of the expenses of the

enterprise attributed to it does not depend upon the actual reimbursement of such expenses by the permanent establishment. [emphasis added]

[31] Paragraph 17.1 of the Commentary is also particularly helpful in this case as it provides a test to determine when it is appropriate to allow a deduction for expenses. Paragraph 17.1 states:

In applying these principles to the practical determination of the profits of a permanent establishment, the question may arise as to whether a particular cost incurred by an enterprise can truly be considered as an expense incurred for the purposes of the permanent establishment, keeping in mind the separate and independent enterprise principles of paragraph 2. Whilst in general independent enterprises with each other will seek to realise a profit and, when transferring property or providing services to each other, will charge such prices as the open market would bear, nevertheless, there are also circumstances where it cannot be considered that a particular property or service would have been obtainable from an independent enterprise or when independent enterprises may agree to share between them the costs of some activity which is pursued in common for their mutual benefit. In these particular circumstances, it may be appropriate to treat any relevant costs incurred by the enterprise as an expense incurred for the permanent establishment. The difficulty arises in making a distinction between these circumstances and the cases where a cost incurred by an enterprise should not be considered as an expense of the permanent establishment and the relevant property or service should be considered, on the basis of the separate and independent enterprises principle to have been transferred between the head office and the permanent establishment at a price including an element of profit. THE QUESTION MUST BE WHETHER THE INTERNAL TRANSFER OF PROPERTY AND SERVICES, BE IT TEMPORARY OR FINAL, IS OF THE SAME KIND AS THOSE WHICH THE ENTERPRISE, IN THE NORMAL COURSE OF ITS BUSINESS, WOULD HAVE CHARGED TO A THIRD PARTY AT AN ARM'S LENGTH PRICE I.E. BY NORMALLY INCLUDING IN THE SALE PRICE AN APPROPRIATE PROFIT. [emphasis added]

[32] In other words, the test proposed in paragraph 17.1 of the Commentary is whether the internal transfer of property or services between the foreign corporation and its permanent establishment in Canada is of the same nature as a transaction in which the companies, in the normal course of business, would have charged a third party a price which included an appropriate profit. Paragraph 17.2 of the Commentary attempts to explain when the answer to that question will be affirmative and when it will be negative:

On the one hand, the answer to that question will be in the affirmative if the expense is initially incurred in performing a function the direct purpose of which is to make a sales of a specific good or service and to realise a profit through a permanent establishment. On the other hand, the answer will be in the negative if, on the basis of the facts and circumstances of the specific case, it appears that the expense is initially incurred in performing a function the essential purpose of which is to rationalise the overall costs of the enterprise or to increase in a general way its sales.

[33] Another approach to determining whether an expense should be deducted for a permanent establishment was offered by Carroll. He suggests that the correct approach is to inquire where the risk of ownership lies: with the head office or the permanent establishment. In most cases, the risks of profit and loss are principally borne by the parent company. To account for this, Carroll suggests that the permanent establishment be allowed to deduct from its income an amount to account for the "services rendered" to it, by the head office, i.e. a notional commission or fee which accounts for the risk borne by the head office. This notional fee can be adjusted downward to account for any risks borne by the independent enterprise, just as a fee charged to a third party for services rendered would reflect the risks borne by that party: see M.B. Carroll, *Taxation of Foreign and National Enterprises: Methods of Allocating Taxable Income* (1933) 4 *League of Nations* (Ser. L.o.N.P.; Geneva, 1933 II.A20). See also Roxan, *Judicial Overrides*, *supra* at 373-74.

26

[34] Having reviewed the evidence, I am satisfied that either under the test provided in the OECD Commentary or under Carol's methodology, the deduction would not be allowed in the circumstances of this case. The 1942 Convention requires that one consider what an "independent enterprise engaged in the same or similar conditions would do." Given the unique nature of the business conducted by the appellant's head office (i.e. it owned the only 600 unit in the world), it is highly unlikely that an independent enterprise would have rented the 600 unit from the head office, particularly in light of the high rental costs, and then have used it to provide snubbing services to another company, in this case Mobil. Instead, given the nature of the business and the type of equipment at issue, the head office would have been contracted directly to take on the project in question. It is not reasonable to believe that an independent third party would have contemplated entering into this type of contract given it did not have the required equipment and would have incurred exorbitant expense if it chose to rent the equipment. A reasonable third party would have declined the contract all together, or, as noted by the Tax Court Judge, would have purchased the equipment in question. However, this latter option is highly unlikely in light of the facts that a one year lead time was required for the manufacture of a 600 unit and the Mobil job was an emergency situation.

[35] I would also dismiss the appeal on the ground that the purpose of the 1942 Convention is to prevent double taxation and to prevent tax evasion. The preamble to the 1942 Convention states that one of the purposes of these bilateral treaties is to prevent tax evasion:

The government of Canada and the Government of the United States of America, being desirous of further promoting the flow of commerce between the two countries, of AVOIDING DOUBLE TAXATION AND OF PREVENTING FISCAL EVASION IN THE CASE OF INCOME TAXES, have decided to conclude a Convention... [emphasis added]

[36] The Supreme Court of Canada has addressed the issue of tax avoidance in the context of bilateral tax treaties in *Crown Forest Industries*, supra. It made the following comments at 5397:

In the case at bar. I underscore that there is no need to prevent double taxation because the U.S. has declined to tax Norsk's revenue. Although this does not affect Norsk's tax liability, the effect is still that Norsk is not required to pay any tax in the United States by virtue of the s.883 (1) exemption, this exemption arising by virtue of a reciprocal arrangement between the U.S. and the Bahamas, where Norsk is incorporated. Further, it is unclear whether the specific rental income at issue is, even independent of the exemption, subject to taxation in the U.S., because, pursuant to s.864 (c) (4) of the Internal Revenue Code, it might not be considered to be effectively connected with the conduct of Norsk's American trade or business. ALLOWING NORSK TO BENEFIT FROM THE CONVENTION IN THIS CASE WOULD ACTUALLY LEAD TO THE AVOIDANCE OF TAX ON THE RENTAL INCOME BECAUSE THE LIABILITY FOR TAX ASSERTED BY THE CANADIAN AUTHORITIES WOULD BE REDUCED NOTWITHSTANDING THAT THE UNITED STATES CHOOSES NOT TO IMPOSE ANY TAX THEREON OR DOES NOR EVEN HAVE THE JURISDICTION THEREFOR. [emphasis added]

[37] The evidence of Ms. Herron, the Chief Financial Officer of the appellant and its parent corporation RPC, is that the amount of notional rent claimed by the appellant was not included as income in the parent company's tax return. In cross-examination she was asked the following question:

Q. The amount of \$ 2,942,316 which was set up as notional rent, is, I take it, not included anywhere here in the revenues which are reported in this return?

A. As an elimination. This is a consolidated return of RPC Energy Services and all subsidiaries, SO IF IT WERE INCLUDED, WHICH IT WA-

SN'T, it would eliminate anyway. There would be the income and then off-setting expense. [emphasis added]

Because the amount of notional rent was never included as income in the RPC's records, the permanent establishment may not derive the corresponding benefit of a deduction for rent. To allow such a deduction would lead to the avoidance of tax on the rental income attributed to the parent, similar to the result in *Crown Forest*, *supra*.

[38] While on actual money had to exchange hands between the appellant, Cudd Pressure Control Inc., and its parent, RPC (indeed, the point is that the expense is notional), it nevertheless must be included as income in the parent corporation's return so that, if necessary, it can be subject to tax. Including the amount of notional rent in the parent corporation's return also accords with the separate accounts principle. Under this method, profits and expenses must be reflected in the separate accounts of the permanent establishment and the parent corporation: see *Caroll*, *Draft Convention*, *supra*. The appellant can not derive the benefit of having its profits drastically reduced and then not have the amount included as income in the parent corporation's records. If this were not the case, then the payment of rent would never be subjected to tax.

[39] Before concluding, one further comment is necessary in respect of an argument advanced by the Minister. The Minister claims that it would be contrary to the purpose of the 1942 Convention to allow a foreign corporation's permanent establishment in Canada to deduct notional expenses as this would grant the permanent establishment more favourable tax treatment than its Canadian competitors in the same industry. The Tax Court Judge found this argument persuasive. While there is some merit to this argument, I am of the view that it is persuasive. While there is some merit to this argument, I am of the view that it does not provide a legal basis for disallowing these types of deductions.

[40] If the 1942 Convention allow for a deduction that the Canadian Income Tax Act does not and this is seen as unfair to Canadian business then the answer lies with Parliament. The answer cannot be to deny a deduction that is contemplated by a legally binding tax convention. I fail to understand why someone in the appellant's position should be denied a valid deduction on the grounds that the Act does not provide a corresponding benefit to Canadian business. I recognize that there is dicta to the contrary in *Utah Mines*, *supra*, however, in that case the Court was of the view that the deduction at issue was not contemplated by the 1942 Convention. That is not the case here.

[41] I am of the opinion that if the language of the 1942 Convention allows for the deduction of an expense that language should be followed. In-

deed, this view is supported by *Utah Mines*, *supra*, where, as noted above, the Court held that under the terms of the implementing legislation, the 1942 Convention prevails over domestic legislation in the event of inconsistency. Further, as a member of the OECD, Canada is expected to conform to the OECD Convention in negotiating and interpreting its bilateral tax treaties. If the OECD Convention specifies that a deduction for certain expenses should be allowed, as I have indicated it does in this case, then to the extent that it is possible, Canada should attempt to abide by the Convention as closely as possible.

CONCLUSION

[42] To the extent that the Tax Court Judge's decision may be interpreted as prohibiting the concept of notional contracts, it is clarified so as to allow these contracts and the associated tax deductions under the 1942 Convention, where such notional expenses are supported by the facts of the case. On these facts, however, I am satisfied that the Tax Court Judge was correct to find that a third party would not have agreed to rent the snubbing equipment. Accordingly, the appellant cannot succeed.

DISPOSITION

[43] The appeal from the Tax Court of Canada is dismissed with costs.

"F.J. McDonald"
J.A.

- Corte Suprema de Justicia de la República Argentina.

Sentenza 24 novembre 1998. Hochtief Construcciones S.A. e altri C/ Commissione Nazionale dell'Energia Atomica.

Buenos Aires, 24 de noviembre de 1998.

Vistos los autos: "Hochtief Construcciones S.A. y otro c/ Comisión Nacional de Energía Atómica - C.N.E.A. - s/ contrato de obra pública".

Considerando:

1. Que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al revocar, por mayoría de votos, la sentencia de primera instancia, rechazó la demanda promovida por Hochtief Construcciones S.A., Hochtief Aktiengesellschaft, Techint Compañía Técnica Internacional S.A.C.I. y Consultores Técnicos Arturo J. Bignoli y Asociados S.A.T. - integrantes del Consorcio Ingeniería Civil Atucha II - contra la Comisión Nacional de Energía Atómica (CNEA) y la Empresa Nuclear Argentina de Centrales Eléctricas S.A. (ENACE) con el objeto de que se condene a éstas a cumplir íntegramente con la obligación de pago del precio del contrato suscripto el 16 de marzo de 1981, por el que se acordó la ejecución de la ingeniería de detalle de la obra gruesa de la Central Nuclear Atucha II.

2. Que los actores adujeron que existía un saldo imapgo en razón de que ENACE retuvo en concepto del impuesto a las ganancias - a partir del mes de abril de 1981 - el 15% del importe de cada una de las facturas que, en el marco del mencionado contrato, fueron abonadas en la República Federal de Alemania, cuando esas retenciones no debieron haberse efectuado, tal como lo estableció la Secretaría de Hacienda, en concordancia con la posición sostenida por su parte que desde un principio se opuso a la realización dfe aquéllas.

3. Que, para resolver como lo hizo, el tribunal a quo juzgó - mediante los dos votos que integraron la mayoría - que resultaba improcedente la demanda dirigida contra quien había efectuado las retenciones y depositado su importe en la Dirección General Impositiva pues en tales supuestos la pretensión debe encaminarse contra el mencionado ente recaudador. Al respecto, mientras uno de los jueces entendió que cuestiones como la suscitada en el *sub lite* debían someterse necesariamente al procedimiento previsto por el art. 81 de la ley 11.683, que regula el procedimiento de repetición de tributos y sus accesorios; el otro, si bien destacó que la pretensión deducida en estos autos era ajena al campo tributario y propia del derecho civil, consideró que la acción de cumplimiento de contrato no resultaba admisible en los casos en que el retentor hubiese actuado indebidamente como tal sí, pese a ello, lo hizo en forma razonable y diligente, tal como consideró que en el *sub lite* había sido la conducta seguida por la demandada, habida cuenta de que se sucedieron dictámenes e informes técnicos de funcionarios de la Dirección Ge-

neral Impositiva que traducían una opinión de ese organismo favorable a la procedencia de las retenciones. En ese orden de ideas, puntualizó que en la especie los demandos prestaron - dentro de los límites de su obligación legal - un servicio personal y concreto en favor de la administración fiscal, del que no puede derivar su responsabilidad por el hecho de que, con posterioridad, al interpretar el alcance de la ley tributaria, la autoridad competente haya establecido la ilegitimidad de la retención.

4. Que contra lo así resuelto la actora dedujo recurso ordinario de apelación (fs. 874/875 vta.), el que fue concedido a fs. 877, y es formalmente procedente, toda vez que se dirige contra una sentencia definitiva dictada en una causa en que la Nación indirectamente es parte, y el monto disputado en último término supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6., ap. a, del decreto-ley 1285/58, modificado por la ley 21.708, y la resolución 1360/91 de esta Corte. A fs. 907/921 obra el memorial de agravios, que fue contestado por la ENACE (fs. 926/928 vta.), por la CNEA fs. 929/933 vta.) y por la Dirección General Impositiva (fs. 934/935 vta.).

5. Que, en primer lugar, corresponde señalar que del examen de las actuaciones administrativas que obran por separado resulta que tanto la ENACE (fs. 1/2 del expte. 14.552) como el consorcio integrado por los demandantes (fs. 1/2 del expte. 10.371, al que aquél fue agregado), formularon en el mes de junio de 1981 sendas consultas a la entonces Subsecretaría de Hacienda de la Nación a fin de que ésta determinara si era correcto que la ENACE, al efectuar pagos en marcos alemanes en la República Federal de Alemania en contraprestación por trabajos efectuados en ese país por *Hochtief Aktiengesellschaft* - de acuerdo con el contrato al que se ha hecho referencia -, retuviese el 15% en concepto de impuesto a las ganancias según lo establecido por el art. 12 del convenio suscripto entre la República Argentina y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital, que fue ratificado por la ley 22.025.

Es conveniente señalar que al realizar la mencionada consulta, el ENACE manifestó que en ocasión de efectuar la primera transferencia al exterior retuvo aquel porcentaje y que el consorcio había manifestado su desacuerdo con ese proceder en razón de lo dispuesto por el citado convenio internacional.

Después de un dilatado trámite administrativo, en el que tuvieron intervención la Dirección Nacional de Impuestos, la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos de la Dirección General Impositiva, la Dirección Nacional de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Economía y la Subsecretaría de Política y Administración Tributaria, el titular de la Secretaría de Hacienda de la Nación - en su carácter "de Autoridad Competente local del convenio Argentina-República Federal de Alemania, conf acultad exclusiva para interpretarlo" (fs. 203 del citado expte. 10.371/81) determinó, en fecha 27 de febrero de 1986, que los pagos realizados mediante remesas a la República Fede-

ral de Alemania no se encontraban sometidos a retención en concepto del impuesto a las ganancias (fs. 194/204 del expte. cit.). Fundó tal conclusión en extensas consideraciones relativas al modo del desarrollo de su actividad en el país por parte de la empresa Hochtief, en el examen del carácter de los pagos efectuados en el exterior y en la interpretación de distintas disposiciones del mencionado convenio internacional (en especial, las contenidas en sus arts. 5, 7 y 12).

6. Que cabe poner de relieve que el art. 25, ap. 1, del mencionado convenio establece que "cuando un residente de un estado contratante considere que las medidas tomadas por uno o ambos estados contratantes representan o puedan representar para él una imposición que no se ajusta al presente convenio, puede, independientemente de los recursos previstos por la legislación nacional de esos estados, someter su caso a la autoridad competente del estado contratante del que es residente". A su vez, el art. 3), punto h, define que la expresión "autoridad competente" significa en el caso de la República Argentina "el Ministerio de Economía (Secretaría de Estado de Hacienda)".

7. Que, por lo tanto, cabe concluir que la mencionada resolución de la Secretaría de Hacienda importó un pronunciamiento definitivo en el ámbito administrativo en cuanto a la improcedencia de la retenciones efectuadas por la ENACE.

8. Que en las circunstancias indicadas resultaría inoficioso determinar si las actoras se encontraban facultadas para demandar a la Dirección General Impositiva por la vía prevista por los arts. 81 y concordantes de la ley 11.683 (t.o. en 1978) pues, aunque la respuesta a ese interrogante fuese afirmativa, ello no podría obstar a la procedencia de la acción por cumplimiento de contrato que se ha promovido en estos autos, en tanto están reunidas las condiciones para su admisibilidad. En efecto, la detracción de los importes retenidos – desde la perspectiva de la relación contractual que unió a los actores con la ENACE – implicó un incumplimiento del pago íntegro de la retribución pactada ya que las facturas sólo fueron canceladas parcialmente. Como ya ha sido expresado, dichas detracciones carecieron de causa puesto que no debieron haber sido realizadas las retenciones, según lo determinó la autoridad competente para la aplicación del convenio suscripto entre la República Argentina y la - entonces - República Federal de Alemania. En consecuencia, la ENACE pagó a los actores una suma inferior a la acordada, pese a que - como lo ha reconocido aquélla - desde la primera retención efectuada los demandantes manifestaron su oposición y sometieron el caso a la entonces Subsecretaría de Estado de Hacienda.

9. Que, en definitiva, la conducta adoptada por la ENACE obedeció a una indebida interpretación, de lo dispuesto en el art. 12 del convenio ratificado por la ley 22.025, que la llevó a creerse obligada a efectuar las retenciones cuando éstas legalmente no correspondían. Al ser ello así, si bien es verdad que hay una diferencia de matices - por la mayor complejidad del *sub*

examine -, la cuestión no difiere sustancialmente de la resuelta en el precedente de Fallos: 270:420, en cuanto a la procedencia de la demanda contra quien ha efectuado retenciones sint ener apoyo legal para hacerlo o bien, lo ha hecho con fundamento en una equivocada interpretación de las normas aplicables. Tal conclusión se impone cuando - como ocurre en la especie - resulta ocioso todo debate sobre ese punto, en razón de que tal extremo ya ha sido definido en una etapa previa por la autoridad local competente para a interpretación del convenio internacional en sentido concordante con la posición sostenida por los actores.

10. Que la circunstancia precedentemente mencionada quita sustento a la objeción respecto de la procedencia de la demanda por cumplimiento contractual, formulada con base en que no cabría que el sujeto pasivo de la retención discuta la pertinencia de ella con el agente de retención pues, como se ha puntualizado, dicho supuesto debate carece de razón de ser en las indicadas circunstancias. En este sentido, resulta conveniente señalar que la Dirección General Impositiva (fs. 447/448 vta.), al responder a la citación que se le formuló para que compareciera en el juicio en los términos del art. 94 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (fs. 407), no adujo ninguna razón concreta para controvertir la conclusión a que llegó la Secretaría de Hacienda, sin perjuicio de la posición que luego adoptó al fundar su recurso ante la cámara (fs. 813/820) de modo claramente extemporáneo.

270 11. Que, por lo demás, las circunstancias del caso en examen difieren notoriamente de las que ponderó el Tribunal en el precedente de Fallos: 308:442, por lo que no pueden extraerse de él conclusiones válidas para decidir el *sub lite*. En efecto, basta para demostrar la aludida diferencia señalar que en tal precedente se discutía la impugnación formulada respecto de una determinación de oficio efectuada por el Fisco a quien había omitido actuar como agente de retención encontrándose obligado a hacerlo.

12. Que, en síntesis, en el caso no median razones que puedan eximir a la demandada de su responsabilidad por el incumplimiento contractual en que ha incurrido. En este sentido resta agregar - como se expresa en el voto en disidencia de la sentencia apelada - que aunque la ENACE haya también por su parte requerido la opinión de la entonces Subsecretaría de Hacienda respecto de la procedencia de las retenciones - lo cual revela una conducta inicialmente diligente - ningún cambio de actitud adoptó en el curso de los casi cinco años que transcurrieron hasta que tal requerimiento fue respondido, pese a que no podía razonablemente dejar de prever la alternativa de que el criterio administrativo - tal como en definitiva sucedió - fuese que no debían efectuarse retenciones, según desde un comienzo lo había sostenido el consorcio integrado por los demandantes.

13. Que la conclusión expresada en los considerandos que anteceden no obsta en modo alguno a que la ENACE pueda a su vez reclamar a la Dirección General Impositiva el reintegro de las sumas que haya depositado en concepto de las retenciones efectuadas pues, en esa hipótesis, se habría con-

figurado respecto de aquella sociedad con participación estatal mayoritaria el "perjuicio personal" a que se refiere la doctrina de Fallos: 306:1548.

14. Que en virtud de las razones expresadas corresponde revocar el pronunciamiento apelado, conclusión que conduce, en las condiciones del *sub examine*, a la admisión de la demanda en los términos que resultan de la sentencia de primera instancia (fs. 763/770), sin perjuicio de lo que pudiese resolverse en la etapa procesal oportuna respecto de la aplicación del régimen instituido por la ley 23.982.

15. Que al respecto cabe precisar que la mencionada sentencia admitió la demanda sólo con respecto a ENACE, pues entendió que la Comisión Nacional de Energía Atómica resultaba extraña a este proceso. Dicha decisión no fue cuestionada por los actores ante la cámara, de manera que tal limitación ha adquirido firmeza. Por otra parte, si bien ENACE apeló lo resuelto por el juez de primera instancia en cuanto rechazó su defensa de falta de legitimación pasiva, dicho planteo - que no fue considerado por los votos que conformaron la mayoría en el pronunciamiento de la cámara porque resultó innecesario atento el sentido en que se expidieron - no fue mantenido en la contestación del memorial en la instancia de esta Corte (fs. 926/928 vta.), como hubiese sido necesario para la consideración por el Tribunal en la eventualidad de que - tal como ha ocurrido - fuese revocado el fallo de la sala (confr. doctrina expuesta en el considerando 4. de Fallos: 318:2228 y sus citas, entre otras). En efecto, a la sola referencia que en dicha contestación se efectúa respecto de que el voto en disidencia del a quo se manifestó de acuerdo con esa línea de defensa (fs. 926 vta.) no puede asignársele aquel sentido, máxime ante el inequívoco reconocimiento de que ENACE actuó a título propio como agente de retención durante la tramitación del expediente administrativo (confr. escrito de fs. 926/928, ya citado), lo cual es, en principio, incompatible con el carácter de mero mandatario de la CNEA en la relación contractual. Sin perjuicio de ello, le atribución de legitimación pasiva a ENACE resulta plenamente justificada - tal como lo resolvió el juez de primera instancia - en tanto éste revistió el carácter de parte en el contrato celebrado con los actores, sin que la constancia que dejó en el art. 26.5 de dicho contrato - en el sentido de que lo suscribía "en nombre y por cuenta de la Comisión Nacional de Energía Atómica" - pueda desligarla de las consecuencias de su incumplimiento, máxime si se repara en que las obligaciones allí estipuladas fueron claramente atribuidas a la ENACE y no a la CNEA y no podían ser cumplidas por aquella como mero representante de ésta, como acertadamente lo puntualizó la sentencia de fs. 763/770.

16. Que en lo que respecta a la Dirección General Impositiva, los fundamentos del presente pronunciamiento son bastantes para justificar la citación que se le ha formulado como tercero, pues lo resuelto en esta causa puede suscitar una acción de regreso en su cotnra, tal como se expresó en el considerando 13.

Por ello, se revoca la sentencia de cámara y se admite la demanda en los términos que resultan de la sentencia de primera instancia (fs. 763/770), sin perjuicio de lo que pueda decidirse en la etapa procesal oportuna respecto de la aplicación de la ley 23.982. Las costas de todas las instancias se imponen a la Empresa Nuclear Argentina de Centrales Eléctricas Sociedad Anónima (arts. 68, primera parte, y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación) excepto las motivadas por la actuación de la Comisión Nacional de Energía Atómica y por la Dirección General Impositiva, que seguirán el orden causado en atención a las particularidades de la presente causa con relación a dichos entes (art. 68, segunda parte, del código citado). Notifíquese y devuélvase.

Eduardo Moline O'Connor
Carlos S. Fayt
Augusto Cesar Belluscio
Antonio Boggiano
Ouillermo A.F. Lopéz
Enrique S. Petracchi

Dencia de los señores ministros doctores Don Carlos S. Fayt, Don Enrique Santiago Petracchi y Don Adolfo Roberto Vazquez

Considerando:

1. Que las firmas Hochtief Construcciones S.A., Hochtief Aktiengesellschaft (con "Establecimiento Permanente" en Bs. As., República Argentina), Techint Compañía Técnica Internacional S.A.C.I., y Consultores Técnicos Arturo J. Bignoli y Asociados S.A.T. - integrantes del Consorcio Ingeniería Civil Atucha II - iniciaron demanda contra la Comisión Nacional de Energía Atómica y la Empresa Nuclear Argentina de Centrales Eléctricas S.A., con el objeto de que se condenara a éstas a cumplir "íntegramente con la obligación de pago ... en la forma y en el lugar pactados en ... [el] contrato suscripto el 16 de marzo de 1981 ... para la ejecución de la ingeniería de detalle de la obra gruesa de la Central Nuclear Atucha II, a emplazarse sobre el Río Paraná de Las Palmas, en jurisdicción de Zárate, Provincia de Buenos Aires" (fs. 247/254 y 260/264).

El núcleo del planteo efectuado por dichas firmas puede resumirse así: La Empresa Nuclear Argentina de Centrales Eléctricas S.A. (entidad que de aquí en más se designará como "ENACE S.A.") ha cumplido "parcialmente" la obligación contractual asumida en relación al pago (arts. 5, 10 y 11 del contrato) puesto que efectuó indebidamente retenciones del 15% en concepto de impuesto a las ganancias, sobre algunas de las facturas presentadas al cobro por dicho consorcio.

Desde la perspectiva de aquéllas, cada retención fue hecha pese a la expresa manifestación en contrario del consorcio (que de aquí en más se designará como "consorcio HTB") y sin que fuera procedente puesto que así lo declaró luego de un dilatado trámite la Secretaría de Hacienda. En consecuencia, alegan que la detracción del 15% e ingreso de los fondos efectuados por la ENACE S.A. a la Dirección General Impositiva, fueron actos ajenos al consorcio HTB - contrarios a la normativa contractual y legal vigentes - realizados bajo la exclusiva responsabilidad de la ENACE S.A.

En este orden de ideas señalan que "ENACE S.A. procedió con manifiesta negligencia y ligereza y con total desconocimiento de la legislación vigente y, en tales condiciones, sólo a ella debe serle imputable la torpeza cometida y la responsabilidad de su incumplimiento contractual" (fs. 262).

2. Que el juez de primera instancia admitió la demanda (fs. 763/770), decisión que fue revocada por la mayoría de los miembros de la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (fs. 849/869).

Para decidir de este modo uno de los jueces sostuvo, básicamente, que la "situación planteada corresponde ventilarse a la luz de los preceptos que informan la ley 11.683 (t.o. 1978 y modif.)... pues se halla "en tela de juicio la procedencia del gravamen sobre el que se ha efectuado la retención..." (fs. 861 vta./862)/

En este sentido consideró que la actora pretende, en verdad, la restitución de un tributo que fue oportunamente retenido e ingresado por el agente de retención a la Dirección General Impositiva (fs. 862 vta.). En consecuencia, sostuvo que aquélla no debió dirigir su reclamo contra el "retentista", pues tal proceder importa obviar el procedimiento que en materia de repetición de tributos prevé el art. 81 de la ley antes citada (fs. 862 vta.).

Por su parte, el otro juez cuyo voto conformó la mayoría, estudió y resolvió el caso desde un punto de vista diverso. En efecto, indicó que el *sub examine* se reclamaba el cumplimiento de un contrato y, por ende, se estaba en presencia de una "acción ajena al terreno tributario, ...propia del campo civil...".

En este orden de ideas destacó que, así como no era correcto predicar - en abstracto y de modo genérico - que en supuestos como los de autos esta clase de acciones no pueden prosperar, tampoco lo era afirmar que "la acción de cumplimiento de contrato debe resultar siempre procedente contra el retentor que, pese a la oposición del retenido, retuvo indebidamente" (fs. 865/866).

En el criterio del juez, la figura del agente de retención permitía resolver el pleito a la luz de las reglas del mandato (fs. 866/867). Sobre la base de tales reglas y tras un análisis de las constancias de la causa, concluyó que "la demandada, como agente de retención, cumplió razonablemente y con diligencia el mandato legal que la obligaba a retener..." y que "la cir-

cunstancia de que la decisión final [de la autoridad de aplicación] haya sido contraria a la procedencia de la retención, no puede - sin más - tornar en ilícito lo que al momento de la ejecución era legítimo" (fs. 867 vta. y 868 vta.).

3. Que contra ese pronunciamiento la parte actora interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 874/875) que fue concedido (fs.877) y que resulta formalmente admisible en atención a que la Nación es parte en el litigio y el monto disputado en último término supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6., ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

A fs. 907/921 obra el memorial de agravios, que fue respondido por la ENACE S.A. (fs. 926/928), por la Comisión Nacional de Energía Atómica (fs. 929/933) y por la Dirección General Impositiva (fs. 934/935).

4. Que en el memorial presentado ante esta Corte se exponen los siguientes reparos a la decisión del a quo:

a) la sentencia vulnera el derecho de propiedad garantizado por el art. 17 de la Constitución Nacional, en tanto propicia que la actora debió haber acudido ante la administración fiscal en repetición de las sumas erróneamente ingresadas por la demandada.

Ségún se manifiesta - y de acuerdo a los cálculos que se efectúan - la repetición sólo podría haber tenido por objeto el reintegro de la suma ingresada en pesos con la actualización e intereses que se indica, monto que es sensiblemente menor al que en este pleito se pretende y que, resulta de calcular cada importe ingresado - no en pesos sino en marcos alemanes - con la corrección que el contrato contempla para los casos de pagos en esta última moneda que se efectúen en mora (fs. 912 vta./914).

b) Se sostiene que por haber recibido "el tratamiento de un contribuyente 'no residente en el país'", "el vínculo obligacional hacia el Fisco no se establece con el contribuyente de hecho (el 'no residente' ...), sino que se opera una sustitución en virtud de la cual quien retiene suplanta a aquél en calidad de 'obligado sustituto'". "... La relación obligacional es entre el retentor y el Fisco", razón por la cual el contribuyente "no residente" no puede accionar contra la administración fiscal por la vía de repetición (fs. 914/915).

Sin embargo, debe señalarse en este relato que aquel agravio parece desvanecerse con la admisión hecha por el apelante páginas más adelante en el sentido de que, en supuestos como el de autos, quien efectúa la retención puede mantener "la categoría de retentista", o bien puede asumir el carácter de "sustituto" (fs. 918 vta.).

c) Se afirma que en la sentencia se ha incurrido en una confusión conceptual al no discriminar la fuente de cada una de las obligaciones discutidas - la de retener y la de pagar el precio convenido -, circunstancia que llevó a una "inadecuada asimilación entre retentista y mandatario y, lo que es peor, [a] la extrapolación de consecuencias pertenecientes a figuras jurídicas notoriamente ajenas al campo tributario" (fs. 920/920 vta.).

d) Por ser *ex lege* el vínculo que une al agente de retención con el Fisco no puede sostenerse que dicho agente "cumplió razonablemente y con diligencia el mandato legal que lo obligaba a retener ... porque dicho 'mandato' sólo se cumple y se agota exclusivamente al verificarse la hipótesis normativa que legitima la detracción". O "la retención correspondía al tiempo de efectuarse el pago o resultaba improcedente, y esta disyuntiva no admite situaciones intermedias ni atenúan la reponsabilidad de aquél que, por su libre albedrío, produjo un pago inferior al comprometido" (fs. 920 vta.).

e) Finalmente, se aduce que el "retentista ... mantiene un doble vínculo jurídico - con el fisco y con su cocontratista -, de donde surge su deber de obrar con prudencia y responsabilidad, máxime cuando la improcedencia de la detracción le fue advertida en forma reiterada y contemporánea con los hechos" (fs. 921).

5. Qué, en primer término, corresponde aclarar los antecedentes que dieron origen a esta causa. Con tal objeto se seguirá el siguiente orden expositivo: primero, se transcribirán las cláusulas contractuales que resulten pertinentes para la decisión del *sub examine*; en segundo término, se juzgará si las constancias previas a la suscripción del contrato permiten entrever la voluntad de los contratantes en relación a la retención discutida y, por último, se examinará cuál ha sido el trámite administrativo seguido a raíz de la consulta que, oportunamente, se la formulara a la Secretaría de Hacienda.

6. Que el 16 de marzo de 1981 las partes han celebrado el contrato a que se hizo alusión en el considerando 1. de la presente. En dicho contrato, en lo que resulta pertinente para la resolución del caso, se han establecido los siguientes derechos y obligaciones:

a) la prestación de los servicios a cargo de la contratista se realizaría, por una parte, en la República Federal de Alemania, con "ingenieros de la República Argentina, miembros de las Empresas Argentinas que componen el Consorcio" y, por la otra, en la República Argentina con "ingenieros de la República Federal de Alemania, miembros de Hochtief A.G., vorm. Gebr. Helfmann..." (art. 4, puntos 4.1.2. y 4.1.3.).

b) La retribución que percibiría la contratista se estableció teniendo en cuenta, entre otros conceptos, los siguientes: las horas de ingeniería; los servicios de computación; los gastos reembolsables y los servicios que serían prestados sin cargo a personal del ENACE S.A. en las oficinas de la contratista.

La remuneración a percibir por la contratista se calcularía multiplicando las horas del personal afectado por las tarifas horarias establecidas en cada caso (art. 5, puntos 5.1, 5.2 y 5.3).

Nada se ha previsto en relación a que este precio no pudiera ser afectado, como ocurrió en el caso, por el impuesto a las ganancias a través de la retención que se practicó; tampoco se estipuló que el precio era fijado libre de toda imposición.

La única cláusula expresa en materia tributaria fue la relativa a otro tributo. En efecto, respecto de ciertos ítems del contrato (Anexos I, II y IV) se estableció que "no incluyen el Impuesto al Valor Agregado el que, cuando corresponda, será adicionado por LA CONTRATISTA en cada factura" (art. 5, punto 5.5.).

c) Todas las facturas - básicas, de reajustes y de intereses - debían ser aprobadas por el ENACE S.A. y serían consideradas "a todos los efectos contractuales como únicos títulos de pago" (art. 9, punto 9.6.). De no existir discrepancias dichas facturas debían ser pagadas dentro de los 30 días de su presentación (art. 10, punto 10.1. y art. 11, punto 11.1.).

d) Se estableció, en cuanto interesa, la siguiente forma y lugar de pago: "En la República Federal de Alemania los pagos a efectuar en marcos alemanes se harán mediante cheque, giro bancario o carta de crédito irrevocable e intransferible a nombre de LA CONTRATISTA o de alguna de sus empresas integrantes que ella designe y a la cuenta bancaria a indicar cuando corresponda" (art. 11, puntos 11.2.2. y 11.3.2.).

e) En el art. siguiente (art. 12) se fijó un distinto modo de calcular los intereses moratorios para el supuesto de atraso en los pagos, según sean éstos efectuados en pesos en la República Argentina (punto 12.1.) o en marcos alemanes en la República Federal de Alemania (punto 12.2.).

7. Que de la compulsión de los expedientes agregados relativos al llamado a concurso, presentación de ofertas y posterior adjudicación de la obra, no es posible extraer dato alguno que indique con certeza cuál ha sido la previsión de las actrices en relación al punto en debate.

En efecto, por una parte, se estableció que "Los oferentes cotizarán las cantidades de horas-hombre y su valor" del siguiente modo: acompañarán un análisis de costo que comprende un subtotal que representa "el valor neto" y un total compuesto por "el valor neto más gastos generales y beneficio. Este último aplicado a las cantidades de horas-hombre cotizadas dará el monto de la oferta" (ver expediente agregado, carpeta rotulada Anexo 3, "Obras civiles 1ª Etapa. Selección de Firms"). Sin embargo, dado que no se aportó ningún cálculo detallado y específico acerca de cómo se compuso el monto de la oferta - ni ello fue plasmado posteriormente en el contrato - es imposible determinar cuál fue la previsión que en materia tributaria se tuvo en mira al efectuar la oferta.

Por otra parte, de la evaluación de ofertas hecha por ENACE S.A., no hay constancias que confirmen que el consorcio actor ofreció el mejor precio sobre la base de que éste no sería afectado por ninguna retención.

En cambio, de dicha evaluación de ofertas, resulta lo expresado por la ENACE S.A. acerca de que "HTB rebajó sensiblemente ... su precio de Ingeniería como estrategia para obtener la Obra Gruesa, aun cuando no condicionó dicho precio de Ingeniería a una adjudicación conjunta. Por ello ante la seriedad de las firmas que integran el consorcio se descuenta que cumplirán satisfactoriamente aun en el caso de adjudicárseles únicamente la Ingeniería ..." (fs. 14, Anexo 7).

8. Que a raíz de diferencias entre las partes acerca del tratamiento fiscal a aplicar al contrato celebrado entre la ENACE S.A. y las firmas demandantes, tanto la primera como el establecimiento permanente en Argentina de la firma Hochtief A.G., solicitan en el mes de mayo de 1981 sendos asesoramientos acerca de si era correcta o no la retención del 15% en concepto de impuestos a las ganancias que efectuó la ENACE S.A., sobre los pagos que de acuerdo al contrato celebrado entre las partes se hacían en marcos alemanes, en la República Federal de Alemania y en la cuenta a nombre de la firma "Hochtief A.G., Essen, Sonderkonto Atucha II, Planing" (fs. 3 a 10 del expte. adm. 14.552/81, agregado sin acumular al expte. adm. 10.371/81; ver también fs. 78/80 del agregado sin acumular que corre junto con éstos).

Al mes siguiente de dicho año, y debido a que cada uno de aquellos asesoramientos, por su parte, avalaba la diferente postura que sostenían las partes, el consorcio HTB, primero, y la ENACE S.A., a los pocos días, se dirigieron en consulta al subsecretario de Hacienda para aclarar cuál era el proceder ajustado a las normas de la ley de impuesto a las ganancias y a las del "Convenio entre la República Argentina y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el capital" - aprobado por ley 22.025 - (fs. 1/2 del expte. adm. 10.371/81 y 1/2 del expte. adm. 14.552/81, luego agregado sin acumular al primero).

Es importante acotar que la respuesta que recibió la ENACE S.A. frente al asesoramiento requerido, mencionaba - ya entonces - la existencia de un criterio de la autoridad fiscal favorable a la retención, criterio que se habría plasmado en el dictamen que la DGI expidió a raíz de la consulta efectuada, en un caso similar, por Yacimientos Petrolíferos Fiscales.

Una vez planteadas las diferencias de opiniones y presentadas las respectivas consultas, según resulta del acta agregada a la causa en fotocopias, se celebró una reunión en el mes de julio del mismo año entre miembros del consorcio HTB y la ENACE S.A. con relación a las retenciones que aquí se discuten.

En aquella oportunidad, fue un miembro de dicho consorcio (Ing. Stubbe) quien expresó:

"las opiniones dentro de la Subsecretaría de Estado de Hacienda, con relación a la procedencia o no de la retención del 15% por impuesto a las ganancias, son encontradas, no existiendo aún un acuerdo entre todos los intervinientes"; "... es muy probable que la Subsecretaría de Estado de Hacienda se expida apoyando el criterio sostenido por ENACE S.A. en el sentido que es procedente la retención". "Por este motivo, el consorcio HTB quiere, sobre la base del contrato y de común acuerdo, buscar una solución a este problema". A continuación el consorcio propone como "probable solución" una "enmienda al contrato celebrado" y en el marco de diversas propuestas se explicita el "deseo del consorcio HTB" de que "... los marcos que

deban ser transferidos a Alemania lleguen allá netos, ... sin retenciones" (fs. 17 y 18 del expediente administrativo, Anexo 6).

De las piezas acompañadas a la causa, no surge que se haya invocado en esa reunión norma alguna del contrato, tratativa previa u otra circunstancia, que fundara la oposición a la retención sino que, por el contrario, se pretende encontrar algún modo de evitar la retención sobre la base de la modificación a lo pactado.

9. Que a partir de aquí se inicia una dilatada tramitación administrativa, cuya secuencia, es importante detallar pues revela cuál ha sido el comportamiento de las partes ligadas por el contrato; cuál el de las sucesivas autoridades que intervinieron y la complejidad del tema que se sometía a consulta.

La primera autoridad que interviene es aquella a quien se le ha sometido la consulta en la órbita de la Secretaría de Hacienda, es decir, la Dirección Nacional de Impuestos. Pese a ser una dependencia de la autoridad llamada a evacuar tal consulta, según los términos del convenio internacional más arriba mencionado - el aprobado por la ley 22.025 -, no pudo dirimir la situación planteada.

En efecto, expresó: "La mera existencia de un establecimiento permanente, ... no puede servir de parámetro de atribución de la renta ..."; "... conforma una circunstancia que requiere un análisis particular de cada caso ... toda vez que se trata de una cuestión donde debe privar la realidad económica de los hechos ...". "Aún en la hipótesis de que parte de la renta se asigne al establecimiento permanente, subsiste la duda en el sentido de que proceda la imputación de los gastos realizados en el exterior - Alemania Federal - como simples erogaciones deducibles para el establecimiento, sin evaluar la posibilidad de que la totalidad o parte de esas sumas constituyan ... pago de regalías ... sujetas a la retención, por parte del establecimiento, del 15% sobre el monto bruto de los montos pagados o acreditados a la casa matriz" (fs. 17/18 del expte. adm. 10.371/81).

Concretamente, la autoridad de aplicación del convenio internacional no pudo zanjar si de acuerdo a las peculiaridades del contrato suscripto entre actoras y demandadas podía sostenerse que el establecimiento de Hochtief A.G. en Argentina, era un establecimiento permanente o "estable" en los términos de art. 63, incos b, de la ley de impuesto a las ganancias (ley 20.628, texto entonces vigente), ni tampoco, si los pagos hechos en marcos alemanes en Alemania podían ser imputados a dicho establecimiento permanente, razón por la cual no pudo definir si correspondía o no efectuar la retención.

Más aún, es dicha autoridad la que dispuso que tome intervención la Dirección General Impositiva y le envió la tramitación para que definiera tales puntos, inquiriéndole también acerca de la existencia de una respuesta que ésta habría dado en un caso similar al presente, a raíz de una consulta hecha por Y.P.F. (ver Memorando n. 164 del 3 de marzo de 1982, afs. 6/19; ver también, fs. 20 del expte. adm. 10.371/81). Recuérdese que este último dato fue suministrado por la ENACE S.A. al acompañar su pedido de consulta.

Recibida la actuación administrativa por la Dirección General Impositiva, ésta, mediante la intervención de diferentes dependencias que emitieron su opinión técnica, nunca se expidió en forma desfavorable a las retenciones practicadas; antes bien, siempre avaló el proceder de la ENACE S.A. por considerar que los pagos efectuados en la República Federal de Alemania lo han sido a un beneficiario del exterior (art. 84 de la ley de impuesto a las ganancias, texto entonces vigente).

Así lo ha hecho: la Dirección Asuntos Técnicos y Jurídicos (el 23/6/82); la División Fiscalización Externa 14 (el 27/9/82); la Zona Fiscalización de Buenos Aires, dependencia que, en rigor, sólo se expide acerca de la necesidad de supeditar a la conformidad de la D.G.I. las deducciones que el establecimiento permanente de Hochtief en Argentina venía realizando hasta entonces en concepto de gastos realizados en el exterior (el 2 de agosto de 1983); la Dirección Asuntos Técnicos y Jurídicos (el 31/8/83). Las conclusiones a las que hasta aquí se arribó fueron compartidas por el director general de la D.G.I., el 28 de marzo de 1984 (ver fs. 21/34; 36/38 y 40 del expte. adm. 10.371/81; fs. 116/119 y 125/126 del expte. adm. agregado al anterior sin acumular).

Vuelta la tramitación al ámbito de la Secretaría de Hacienda, el 18 de julio de 1984, la Dirección General de Asuntos Jurídicos pese a entender que los pagos efectuados por ENACE S.A. no serían pagos a un beneficiario del exterior, sino que se trataba de "un envío de fondos que obedece a causales 'operativas' propias y particulares del consorcio", agregó que "podría plantearse el interrogante referido a la manera en que han de concretarse los envíos al exterior de fondos 'operativos' no sujetos a retención, sin vulnerar las obligaciones legales de los agentes de retención, en el caso ENACE S.A.". Llegó a proponer aun cuando, según expresó, era un tema "ajeno a su competencia" - que el consorcio HTB hiciera una declaración jurada ante ENACE S.A., declarando la naturaleza de los fondos para que, de este modo, se trasladara a dicho consorcio la responsabilidad por los tributos que correspondiera abonar (fs. 44/49, expte. adm. 10.371/81).

Es así como, el 22 de octubre de 1984, la actuación administrativa es nuevamente enviada a la Dirección General Impositiva para que se evalúe lo su gerido por la Dirección General de Asuntos Jurídicos, y para que se establezca "cuáles serían los requisitos a cumplimentar por parte del consorcio ... a efectos que ... ENACE S.A., pueda estar en condiciones de efectuar las retenciones discriminando los conceptos que resulten sujetos a las mismas dentro de los importes pagados" (fs. 56, expte. adm., antes citado).

En el ámbito de la Dirección General Impositiva, el 30 de noviembre y el 12 de diciembre de 1984, de forma clara y contundente se ratifica el criterio acerca de que los pagos hechos por la ENACE S.A. a través de remesas a la República Federal de Alemania, lo son en concepto de transferencia de tecnología, en favor de un beneficiario del exterior y, "consecuentemente, son pasibles de la retención definitiva del quince por ciento (15%)".

Esta conclusión es compartida por el Director General de la Dirección General Impositiva el 19 de febrero de 1985 (fs. 58/64 y 74, expte. 10.371/81).

Cumplidos ya cuatro años del inicio de las actuaciones, remitida la causa nuevamente a la Dirección Nacional de Impuestos, ésta no acierta a definir el entuerto (fs. 159/162, expte. 10.371/81). Por su parte, la Dirección General de Asuntos Jurídicos, también dentro de la órbita de la Secretaría de Hacienda, el 4 de noviembre de 1985, abandona la definición antes hecha en el sentido de que los pagos en cuestión serían remesas realizadas por razones "operativas" y, concretamente, "rectifica su anterior criterio" (fs. 162 vta./163, expte. 10.371/81). Esto es, en plena coincidencia con la postura de la Dirección General Impositiva, confirma la procedencia de las retenciones del 15% que efectuara la ENACE S.A.

El 8 de enero de 1986, el consorcio HTB tomó vista de las actuaciones (fs. 165 vta., expte. adm. 10.371/81) y aportó "nuevos elementos que permitan mayor clarificación del problema planteado" (fs. 166/193, expte. 10.371/81). Ello motivó que, el 26 de febrero de 1986, el subsecretario de Política y Administración Tributaria, sobre la base de la inteligencia que dio al convenio con la República Federal de Alemania varias veces mencionado; interpretara que no correspondía efectuar la retención discutida, criterio que fue compartido, al día siguiente, por el entonces secretario de Hacienda en los siguientes términos:

"CONFORME con el criterio expuesto en el informe precedente por la Subsecretaría de Política y Administración Tributaria" (fs. 204, expte. 10.371/81).

10. Que el 7 de abril de 1986 la ENACE S.A. hace saber al consorcio HTB que su pretensión de "recabar de ENACE S.A. la devolución de cantidades que nuestra compañía no tiene en su poder, porque las ha ingresado a la DGI como mero agente de retención ... resulta completamente desajustada a derecho", y que puede requerir a la DGI el reintegro de las sumas ingresadas "si no lo hiwo aún, ... hasta tanto prescriba la acción para ello" (fs. 34, Anexo 6).

Ambas partes mantienen sus diferencias acerca de a quién y por qué vía reclamar los importes retenidos e ingresados a la DGI. Incluso, según se desprende de la nota interna del 3 de octubre de 1986, la Gerencia de Asuntos Jurídicos de la Comisión Nacional de Energía Atómica tras reconocer que desde un punto de vista legal la postura de la ENACE S.A. es la correcta, recomienda efectuar tratativas con el consorcio HTB, pues según los dichos de éste "parecería" que hubo un acuerdo para que "los fondos fueran libremente transferibles".

En dicha nota interna se afirma que "ese supuesto acuerdo (no escrito) no ha sido avalado por ninguna autoridad ..." y se sugiere invitar al consorcio HTB a "aportar la documentación probatoria complementaria que permita reabrir las actuaciones en función del invocado acuerdo extracontractual" (fs. 58/59 del Anexo 6). Tal documentación, de haber existido, no aparece agregada a la causa.

Por último, después de que en reiteradas ocasiones las demandadas mantuvieron su posición, recién con fecha 26 de abril de 1988 el consorcio HTB interpone reclamo administrativo, que fue desestimado el 7 de julio del mismo año, por el presidente del directorio de la ENACE S.A. (fs. 167, Anexo 6).

11. Que de lo hasta aquí relatado corresponde efectuar tres consideraciones preliminares:

a) ninguna cláusula contractual - en forma expresa o implícita - reglaba el tratamiento tributario que correspondía otorgar, en relación al impuesto a las ganancias, a los pagos que debían efectuarse en la República Federal de Alemania (art. 11, 11.2.2. y 11.3.2.). No se estipuló que dichos pagos sufrirían la retención del 15% que la ENACE S.A. entendía procedente a la luz de las normas legales que regían el caso; tampoco las actoras fijaron la improcedencia de efectuar aquélla sobre la base de su propio criterio de imposición.

Más aún, puede afirmarse que lo pactado no aseguraba por sí solo la postura de las actoras, pues ante la eventualidad de que las retenciones fueran ajustadas a derecho, es el consorcio HTB el que propone llegar a alguna calse de solución del diferendo enmendando el contrato (ver lo dicho por el Ing. Stubbe en la reunión aludida en el considerando 8. de la presente).

b) La falta de certeza acerca de la situación planteada llevó a las actoras a escoger el caminop de la "consulta" ante la "autoridad competente" en los términos del conenio internacional aprobado por la ey 22.025, procedimiento que también adoptó a los pocos días la ENACE S.A. Sin embargo, es de toda claridad, que dicha opción no impedía ejercer los "recursos previstos por la legislación nacional ..." (art. 25 del convenio citado).

c) Con independencia de la concusión a la que se arrije respecto del incumplimiento contractual que se endilga, parece claro que la discusión no se reduce a sostener que la ENACE S.A. efectuó un pago parcial de las facturas que debían ser abonadas en la República Federal de Alemania porque detrajó parte de las divisas. Las propias actoras consideran que el incumplimiento acerca de la obligación de pago se configuró porque la ENACE S.A., al detraer un 15% del importe total de las facturas, actuó indebidamente en calidad de agente de retención.

Dicho más claramente, el incumplimiento contractual que se imputa - pago parcial - se funda en el hecho de que al momento en que se detrajeron las sumas - retenciones - no habría existido sustento jurídico para actuar en calidad de agente de retención y, en que, tal circunstancia fue advertida a la ENACE S.A. por las actoras (ver las expresiones de la demanda y del recurso ordinario en cuanto se reprocha a la ENACE S.A. no haber actuado con "prudencia y responsabilidad"; haber procedido con "manifiesta negligencia y ligereza", etc.).

12. Que la retención realizada por la ENACE S.A. respecto de los pagos que contractualmente debían efectuarse en la República Federal de Ale-

mania, se sustentó en la actuación de dicho ente como "responsable del cumplimiento de la deuda ajena" (art. 16, inciso f, ley 11.683, t.o. en 1978) por entender comprendido el caso en la figura del agente de retención que describía el art. 84 de la ley de impuesto a las ganancias, según el texto entonces vigente y, en lo dispuesto, en el art. 12, punto 2, del "Convenio entre la República Argentina y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital" (aprobado por ley 22.025).

13. Que la ley le atribuye a ciertos sujetos (agentes de retención) el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos de que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal.

Es por virtud de la ley, también, que se hallan obligados a ingresar al fisco los importes retenidos en el término y las condiciones establecidas, puesto que tal actividad se vincula, en lo que interesa, con el sistema de percepción de los tributos en la fuente, en razón de una disposición expresa que así lo ordena y atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria (Fallos: 308.442, considerando 4.).

Con independencia de la condición que se le asigne a la actuación de dichos agentes - pareciera que en doctrina se han elaborado las tesis más variadas: vgr. agentes del fisco; sujetos que cumplen una carga pública; mandatarios del fisco - lo cierto es que la ley los instituye en responsables del ingreso del tributo debido, previéndose como única dispensa por no retener o no ingresar oportunamente el importe retenido, la acreditación de que el contribuyente ingresó el gravamen (ver fallos cit. ant. y art. 18, inc. c, ley 11.683, t.o. en 1978).

Asimismo, pesa sobre el agente de retención la amenaza de verse expuesto a las sanciones que el ordenamiento legal prevé pues "responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo ..., sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas" (ver art. 18 de la ley 11.683, texto citado).

En síntesis, el deber de actuar como agente de retención constituye una obligación legal, cuyo incumplimiento hace nacer en cabeza de aquél no sólo una responsabilidad patrimonial sino también, eventualmente, una de naturaleza penal.

14. Que en lo que atañe al caso la actuación de la ENACE S.A. como agente de retención no se fundó en la "particular" o "subjetiva" interpretación acerca de que los hechos encuadraban en el supuesto del art. 84 de la ley de impuesto a las ganancias entonces vigente. Muy por el contrario, fue la autoridad máxima encargada de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos (Dirección General Impositiva, arts. 2 y 3, ley 11.683, texto citado) la que en forma constante fijó una interpretación de los hechos y las normas favorable a la procedencia de las retenciones efectuadas por la ENACE S.A. Fue, por otra parte, la autoridad de aplicación del convenio apro-

bado por la ley 22.025, la que no pudo definir por sí la consulta que se la planteaba y requirió que se expidiera la Dirección General Impositiva. Por último, fue el secretario de Hacienda, a casi cinco años de la consulta, el que ante "nuevos elementos" aportados por las actoras por vez primera fija un criterio definitivo contrario a las retenciones en examen (ver considerando 9. de la presente).

15. Que puestas las cosas en este quicio, durante el tiempo en que la ENACE S.A. efectuó las retenciones (años 1981 y 1982) su actuación no exhibió la ligereza o negligencia que las actoras reprochan en los agravios reseñados bajo las letras d) y e) del considerando 4. de la presente. Obedeció, en cambio, a una interpretación respecto de una realidad - compleja por las peculiares modalidades funcionales del consorcio HTB - que fue avallada desde el inicio por el criterio que, como se ha visto, sustentaba el organismo fiscal.

Es en este contesto que es dable sostener que la actuación como agente de retención configuraba para la ENACE S.A. una obligación legal que, como tal, no pudo convertir en ilícito ningún acto (art. 1071, Código Civil).

En efecto, pretender que mientras pendía la consultada debía atenderse la obligación contractual en términos tales que importaban desatender la obligación legal, es tanto como convertir en letra muerta la norma antes citada.

16. Que el caso difiere notoriamente del registrado en Fallos: 270:420. Basta con señalar al respecto la ausencia de complejidad fáctica que presentaba aquél y la claridad de las normas que, en ese caso, desautorizaban la actuación del agente de retención, pues los réditos sobre los que se había verificado la detracción se hallaban exentos de tributar. Por lo demás, parece evidente la distinción, pues en la resolución de ese precedente se tuvo en cuenta el hecho de que al momento en que se trabó la relación procesal el agente de retención no había depositado los fondos retenidos ante el organismo recaudador.

17. Que lo expuesto, como es obvio, no implica negar el derecho que pudieron ejercer las actoras para exigir mediante la acción de repetición la devolución de los pagos ingresados sin causa a la Dirección General Impositiva (art. 81, ley 11.683, t.o. en 1978). Fue exclusiva decisión de aquéllas someter el caso a consulta; dejar transcurrir el dilatado procedimiento de consulta sin ejercer aquella acción; e incluso, interponer reclamo administrativo y la presente demanda, recién dos años más tarde de obtener la decisión favorable del secretario de Hacienda.

Sobre el particular, cabe poner de relieve que es inadmisibles, por las razones siguientes, el agravio de las apelantes en el sentido de que no se encontraban habilitadas para ejercer la acción de repetición.

La primera de ellas porque el único argumento presentado ante esta Corte en el sentido de que en supuestos como el de autos, el agente de retención es quien posee la acción de repetición por actuar en calidad de "sustituto", es abandonado en el mismo escrito con los dichos de las apelantes

relativos a que dicho agente, puede mantener "la categoría de retentista", o bien, asumir el carácter de "sustituto" (ver el agravio reseñado en el considerando 4. de la presente, punto *b*).

La segunda, porque independientemente de la calidad que corresponda atribuir a la actuación del agente de retención, lo cierto es que, en este caso, las apelantes claramente podían aducir que eran "el sujeto afectado patrimonialmente por el pago", en los términos de la doctrina de Fallos: 306:1548.

Refuerza lo expresado, la circunstancia de que según las constancias agregadas a estos autos, los pagos se han ingresado "por cuenta del contribuyente N. 20.094-010-5", con domicilio "Florida 470 - 7° Piso - Capital" (ver agregado rotulado Anexo 5, parte final). Dicho número, es el número de inscripción en el impuesto a las ganancias del establecimiento permanente de Hochtief en la Argentina y, aquel domicilio, además de ser el de ese establecimiento, es el fijado por el consorcio en el contrato (fs. 7 a 11 del expediente que corre sin acumular con el expte. 10.371/81 y 17 del expte. 14.552 apegado sin acumular al expte. 10.371/81).

18. Que descartado - como lo ha sido - el supuesto incumplimiento contractual, es inadmisibile el agravio consistente en que en el fallo se consagró una afectación patrimonial, pues ésta se derivaría de efectuar cálculos - más favorables a las actoras - con base en las pautas propias que el contrato establece para los casos en que sí se verifica un incumplimiento a lo pactado (considerando 4., punto *a*), de la presente y fs. 913/914).

Por ello, se confirma la sentencia de fs. 849/869 y se rechaza la demanda. Con estas. Notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Enrique S. Petracchi
Carlos S. Fayt
Adolfo Roberto Vazquez

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

Proposta di

DIRETTIVA DEL CONSIGLIO

che modifica la direttiva n. 77/388/CEE, con riguardo alla facoltà di introdurre a titolo sperimentale un'aliquota IVA ridotta sui servizi ad alta intensità di lavoro

(presentata dalla Commissione)

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

1. La lotta contro la disoccupazione si situa al primo posto dell'agenda europea. Il Consiglio europeo straordinario sul lavoro, tenutosi a Lussemburgo il 20 e 21 novembre 1997, annunciò che ciascuno Stato avrebbe esaminato l'opportunità di ridurre l'aliquota dell'IVA sui servizi ad alta intensità di lavoro non esposti alla concorrenza transfrontaliera. Nella "strategia di Vienna per l'Europa" il Consiglio europeo dell'11 e 12 dicembre 1998 ha incluso la promozione dell'occupazione, la crescita e la stabilità fra i quattro temi che preoccupano maggiormente i cittadini europei e che esigono un'azione rapida ed efficace. La presente proposta intende dar seguito alle conclusioni formulate in tale Consiglio europeo (1) onde consentire agli Stati membri che lo desiderino di sperimentare un sistema di aliquote ridotte per i servizi richiedenti abbondante manodopera che non sono esposti alla concorrenza transfrontaliera.

287

2. Tale possibilità era già stata presa in considerazione dalla Commissione nella comunicazione al Consiglio: "Creazione di posti di lavoro: possibilità di riduzione dell'aliquota IVA sui servizi ad alta intensità di lavoro per un periodo sperimentale ed a titolo facoltativo" (2).

3. Le ragioni dell'iniziativa sono duplici:

- In primo luogo, l'aliquota IVA ridotta farà scendere i prezzi al consumo e stimolerà pertanto la domanda dei servizi che richiedono molta manodopera. In tal modo verrà sfruttato il forte potenziale occupazionale delle imprese del settore, che operano di norma a livello esclusivamente locale.

- In secondo luogo il meccanismo dell'IVA non funziona particolarmente bene nei settori in cui l'imposta è scarsamente deducibile e in cui la maggioranza dei consumatori è costituita da privati cittadini. In tali ipotesi l'IVA costituisce una parte del prezzo ed il consumatore può facilmente accordarsi con il prestatore del servizio al fine di evitarne il versamento. L'aliquota IVA

(1) Cfr. Punto 35 delle conclusioni della Presidenza.

(2) Comunicazione del 12.11.1997, SEC (97) 2089 def. .

ridotta è in grado di diminuire l'interesse delle imprese ad entrare (o a restare) nell'economia sommersa.

4. Come si è già indicato nella comunicazione summenzionata, l'iniziativa in parola non è tuttavia priva di pericoli per la neutralità dell'imposta e per il buon funzionamento del mercato unico; inoltre gli effetti positivi prodotti dallo sgravio dell'IVA sulla creazione di posti lavorativi (e in particolare l'effettiva riverberazione della riduzione delle aliquote sui prezzi al consumo) non sono affatto scontati. La Commissione ritiene che il mezzo più adeguato per promuovere l'occupazione consista nel proseguimento di una politica volta a ridurre qualsiasi onere gravante sul fattore "lavoro", in particolare quando si tratta di lavoro non qualificato e scarsamente numerato.

5. Il problema della disoccupazione è però così rilevante che appare opportuno consentire agli Stati membri che lo desiderino di sperimentare il funzionamento e gli effetti di uno sgravio dell'IVA mirato ai servizi ad alta intensità di lavoro. Tale sperimentazione deve nondimeno essere facoltativa e limitata nel tempo. Essa deve inoltre essere assoggettata ad un controllo permanente, inteso a verificare che l'applicazione del provvedimento da parte degli Stati rispetti il principio fondamentale della neutralità fiscale. Le distorsioni della concorrenza devono in effetti essere evitate, non solo tra gli Stati membri, ma anche a livello strettamente settoriale, in quanto fonti di inefficienza economica. È infine necessario, in concomitanza con la inefficienza economica. È infine necessario, in concomitanza con la valutazione d'impatto sull'impiego della misura, valutare gli effetti prodotti dalla sperimentazione sul bilancio pubblico, al fine di accertarne l'efficacia.

6. È inoltre opportuno definire rigorosamente l'ambito d'applicazione del provvedimento e di preservarne la natura limitata e la verificabilità. I lavori svolti a seguito della comunicazione del 1997 hanno tuttavia dimostrato che è particolarmente difficile redigere preventivamente un elenco tassativo dei servizi ammissibili all'aliquota ridotta. La Commissione ritiene pertanto che sia preferibile definire i requisiti dei servizi assoggettabili al provvedimento prevista procedura d'autorizzazione del Consiglio, i servizi rispondenti a tali requisiti, che offrono le migliori opportunità ai fini della creazione di posti lavorativi, potrebbero essere costituiti, ad esempio, da certi servizi di riparazione di beni mobili materiali, da certi servizi di natura ambientale, da prestazioni di servizi di vicinato con sistemi in servizi personali, come l'assistenza a domicilio, ai giovani, agli anziani o ai disabili, oppure da prestazioni di riparazione e rinnovazione di edifici antichi destinati ad uso abitativo o di edifici storici notificati.

7. Considerata la natura sperimentale e facoltativa del provvedimento, è indispensabile disporre che la Commissione e gli altri Stati membri vengano informati in modo sistematico e parzialmente da parte di coloro che partecipano alla sperimentazione. Inoltre, dato il rischio reale di distorsioni della

concorrenza, la procedura di autorizzazione del Consiglio mediante deliberazione all'unanimità deve consentire sia alla Commissione che agli Stati membri di esaminare le richieste presentate. Infine il buon funzionamento del mercato unico e la necessità di limitare qualsiasi effetto negativo per la neutralità dell'imposta esigono che venga attribuita alla Commissione la facoltà di proporre, al Consiglio, misure che consentano di porre termine ad eventuali pregiudizi arrecati dall'aliquota ridotta alla sana concorrenza, sia all'interno dello Stato membro in questione che nei confronti degli altri Stati membri. Il Consiglio delibera a maggioranza qualificata su tali proposte. Quest'ultima procedura è simile a quella prevista dall'articolo 101 del trattato. Essa mira a consentire, nell'interesse della Comunità - ed eventualmente degli Stati membri danneggiati dall'introduzione dell'aliquota ridotta da parte di un altro Stato membro - l'eliminazione della deroga alla norma generale (aliquota normale), la quale ridiviene quindi automaticamente applicabile senza che lo Stato membro che beneficia della distorsione della concorrenza possa opporre il proprio veto.

8. La natura sperimentale del provvedimento proposto esige che negli Stati membri in cui esso venga attuato abbia luogo una valutazione globale della sua efficacia, sia sotto il profilo della creazione di posti di lavoro, sia sotto quello dell'efficienza nell'ambito del sistema armonizzato di imposta sul valore aggiunto. In base a tali relazioni ed alla luce della propria esperienza, la Commissione trarrà opportuni insegnamenti e formulerà, se del caso, adeguate proposte.

281

COMMENTO DEGLI ARTICOLI

Articolo 1

Con tale articolo si inserisce, nell'articolo 28, un nuovo paragrafo 6, recante una procedura di autorizzazione del Consiglio, con deliberazione all'unanimità, per gli Stati membri che desiderano applicare un'aliquota ridotta su determinati servizi locali ad alta intensità di lavoro. Data la natura sperimentale del provvedimento, appare opportuno limitare l'applicazione del medesimo, da parte degli Stati membri, ad un periodo fisso di tre anni, che decorra obbligatoriamente dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2002, affinché esso possa essere valutato adeguatamente e possano quindi essere adottate le disposizioni del caso. È inoltre necessario assoggettare il provvedimento stesso a condizioni rigorose per preservarne la natura limitata e la verificabilità.

Il secondo e il terzo comma elencano i requisiti cui devono rispondere i servizi ammissibili alla riduzione dell'aliquota in vigore. È infatti opportuno delimitare accuratamente la portata del provvedimento derogatorio onde circoscrivere il rischio che si verifichino effetti negativi sul buon funzionamento del mercato unico e sulla neutralità dell'imposta.

Il quarto comma definisce in modo particolareggiato la procedura di autorizzazione e le informazioni che devono essere fornite dagli Stati membri intenzionati ad introdurre il provvedimento.

Il quinto comma prevede che la Commissione possa proporre al Consiglio adeguate misure qualora nel corso dell'esperimento vengano accertate distorsioni della concorrenza. Tale possibilità deve consentire di porre rimedio ad eventuali disfunzioni derivanti dall'applicazione facoltativa delle aliquote ridotte nonché ai rischi di distorsioni della concorrenza inerenti al provvedimento. Il Consiglio delibera a maggioranza qualificata su queste proposte.

Il sesto comma prescrive, agli Stati membri che applicano il provvedimento, di redigere una relazione particolareggiata sul suo funzionamento nonché sugli effetti da esso esplicati sull'occupazione. Tali relazioni consentiranno di valutare l'esperimento e di trarne opportuni insegnamenti per il futuro.

Articoli da 2 a 4

Questi articoli contengono disposizioni relative all'entrata in vigore della direttiva.

IL CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA

290

visto il trattato che istituisce la Comunità europea, in particolare l'articolo 99, vista la proposta della Commissione (1),
visto il parere del Parlamento europeo (2),
visto il parere del comitato economico e sociale (3),

(1) considerando che l'articolo 12, paragrafo 3, lettera a) della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (4), modificata da ultimo dalla direttiva n. 98/80/CEE (5) consente agli Stati membri di applicare una o due aliquote unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi appartenenti alle categorie indicate nell'allegato H;

(2) considerando nondimeno che il problema della disoccupazione è così grave che si deve consentire, agli Stati membri che lo desiderino, di sperimentare l'applicazione e gli effetti, in termini di nuovi posti di lavoro, di uno sgravio dell'IVA mirato a servizi ad alta intensità di lavoro non ricompresi attualmente nell'allegato H;

(3) considerando altresì che l'aliquota IVA ridotta è in grado di ridurre l'interesse delle imprese ad entrare nell'economia sommersa o a restarvi;

(4) considerando tuttavia che una siffatta riduzione mirata dell'aliquota non è esente da pericoli per il buon funzionamento del mercato interno e per la neutralità dell'imposta; che è pertanto opportuno istituire una procedura d'autorizzazione per un periodo ben delimitato e completo di tre anni, nonché circoscrivere rigorosamente il campo d'applicazione del provvedimento onde preservarne la natura limitata e la verificabilità;

(5) considerando che è necessario istituire una procedura d'esame e di controllo delle autorizzazioni al fine di verificarne la costante compatibilità con il buon funzionamento del mercato interno;

(6) considerando che al fine di eliminare distorsioni della concorrenza all'interno della Comunità le misure adeguate, come la revoca dell'autorizzazione concessa o la riduzione del suo ambito di applicazione devono essere adottate dal Consiglio deliberando a maggioranza qualificata, analogamente alla procedura di cui all'articolo 101 del trattato;

(7) considerando che la natura sperimentale del presente provvedimento esige, da parte degli Stati membri che lo mettono in atto, una valutazione precisa delle sue conseguenze sotto il profilo dell'occupazione e dell'efficienza;

(8) considerando che l'applicazione del provvedimento deve rimanere rigorosamente limitata nel tempo e concludersi entro il 31 dicembre 2002,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DIRETTIVA:

Articolo 1

All'articolo 28 della direttiva n. 77/388/CEE, è aggiunto il paragrafo 6 seguente:

"6. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare uno Stato membro ad applicare a servizi ad alta intensità di lavoro, obbligatoriamente per tutto il periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2002, le aliquote ridotte previste dall'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), terzo comma.

I servizi devono rispondere ai seguenti requisiti:

- (a) essere caratterizzati da un'alta intensità di lavoro;
- (b) essere prestati direttamente ai consumatori finali;
- (c) avere principalmente natura locale e non essere atti a creare distorsioni della concorrenza.

L'applicazione delle aliquote ridotte non deve mettere in pericolo il buon funzionamento del mercato interno.

Lo Stato membro che desideri introdurre la misura di cui al primo comma informa la Commissione anteriormente al 1° settembre 1999, comunicandole, prima di tale data, tutti gli elementi di valutazione utili ed in particolare i dati seguenti:

- a) campo d'applicazione della misura e descrizione precisa dei servizi di cui trattasi;
- b) elementi idonei alla valutazione della sussistenza dei requisiti di cui al secondo e terzo comma;
- c) elementi attestanti che la misura non può creare distorsione della concorrenza;
- d) elementi indicanti i relativi costi di bilancio;
- e) elementi attestanti il nesso diretto tra la riduzione dei prezzi deri-

vante dalla riduzione dell'aliquota ed il previsto aumento della domanda e dell'occupazione.

La Commissione propone al Consiglio adeguate misure qualora constati che le misure introdotte da uno Stato membro non possono essere lasciate in vigore, a causa di distorsioni della concorrenza fra attività analoghe svolte all'interno dello Stato membro interessato oppure fra attività identiche od analoghe svolte in Stati membri differenti. Il Consiglio delibera a maggioranza qualificata su tali proposte.

Gli Stati membri autorizzati ad applicare l'aliquota ridotta di cui al primo comma redigono, anteriormente al 1° ottobre 2002, una relazione dettagliata contenente una valutazione complessiva dell'efficacia di tale misura sotto il profilo dell'occupazione e dell'efficienza".

Articolo 2

Gli Stati membri mettono in vigore le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla presente direttiva entro il 31 dicembre 1999. Essi ne informano immediatamente la Commissione.

Quando gli Stati membri adottano tali disposizioni, queste contengono un riferimento alla presente direttiva o sono corredate di un siffatto riferimento all'atto della pubblicazione ufficiale. Le modalità del riferimento sono decise dagli Stati membri.

Articolo 3

La presente direttiva entra in vigore il settimo giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee*.

Articolo 4

Gli Stati membri sono destinatari della presente direttiva.

Fatto a Bruxelles, addì

*Per il Consiglio
Il Presidente*

(1) GU C.

(2) GU C.

(3) GU C.

(4) GU L 145 del 13.6.1977, pag. 1.

(5) GU L 281 del 17.10.1998, pag. 31.

COUNTERACTING HARMFUL TAX COMPETITION

Recommendations concerning domestic legislation and practices

1. *Recommendation concerning Controlled Foreign Corporations (CFC) or equivalent rules*: that countries that do not have such rules consider adopting them and that countries that have such rules ensure that they apply in a fashion consistent with the desirability of curbing harmful tax practices.

2. *Recommendation concerning foreign investment fund or equivalent rules*: that countries that do not have such rules consider adopting them and that countries that have such rules consider applying them to income and entities covered by practices considered to constitute harmful tax competition.

3. *Recommendation concerning restrictions on participation exemption and other systems of exempting foreign income in the context of harmful tax competition*: that countries that apply the exemption method to eliminate double taxation of foreign source income consider adopting rules that would ensure that foreign income that has benefited from tax practices deemed as constituting harmful tax competition do not qualify for the application of the exemption method.

4. *Recommendation concerning foreign information reporting rules*: that countries that do not have rules concerning reporting of international transactions and foreign operations of resident taxpayers consider adopting such rules and that countries exchange information obtained under these rules.

5. *Recommendation concerning rulings*: that countries, where administrative decisions concerning the particular position of a taxpayer may be obtained in advance of planned transactions, make public the conditions for granting, denying or revoking such decisions.

6. *Recommendation concerning transfer pricing rules*: that countries follow the principles set out in the OECD's 1995 Guidelines on Transfer Pricing and thereby refrain from applying or not applying their transfer pricing rules in a way that would constitute harmful tax competition.

7. *Recommendation concerning access to banking information for tax purposes*: in the context of counteracting harmful tax competition, countries should review their laws, regulations and practices which govern access to banking information with a view to removing impediments to the access to such information by tax authorities.

8. *Recommendation concerning greater and more efficient use of exchanges of information*: that countries should undertake programs to intensify exchange of relevant information concerning transactions in tax havens and preferential tax regimes constituting harmful tax competition.

9. *Recommendation concerning the entitlement to treaty benefits*: that countries consider including in their tax conventions provisions aimed at restricting the entitlement to treaty benefits for entities and income covered by measures constituting harmful tax practices and consider how the existing provisions of their tax conventions can be applied for the same purpose; that the Model Tax Convention be modified to include such provisions or clarifications as are needed in that respect.

10. *Recommendation concerning the clarification of the status of domestic anti-abuse rules and doctrines in tax treaties*: that the Commentary on the Model Tax Convention be clarified to remove any uncertainty or ambiguity regarding the compatibility of domestic anti-abuse measures with the Model Tax Convention.

11. *Recommendation concerning a list of specific exclusion provisions found in treaties*: that the Committee prepare and maintain a list of provisions used by countries to exclude from the benefits of tax conventions certain specific entities or types of income and that the list be used by Member countries as a reference point when negotiating tax conventions and as a basis for discussions in the Forum.

12. *Recommendation concerning tax treaties with tax havens*: that countries consider terminating their tax conventions with tax havens and consider not entering into tax treaties with such countries in the future.

13. *Recommendation concerning co-ordinated enforcement regimes (joint audits; co-ordinated training programmes, etc.)*: that countries consider undertaking co-ordinated enforcement programs (such as simultaneous examinations, specific exchange of information projects or joint training activities) in relation to income or taxpayers benefiting from practices constituting harmful tax competition.

14. *Recommendation concerning assistance in recovery of tax claims*: that countries be encouraged to review the current rules applying to the enforcement of tax claims of other countries and that the Committee pursue its work in this area with a view to drafting provisions that could be included in tax conventions for that purpose.

15. *Recommendation for Guidelines and a Forum on Harmful Tax Practices*: that the Member countries endorse the Guidelines on harmful preferential tax regimes set out in Box III and establish a Forum to implement the Guidelines and other Recommendations of this Report.

16. *Recommendation to produce a list of tax havens*: that the Forum be mandated to establish, within one year of the first meeting of the Forum, a list of tax havens on the basis of the factors identified in section II of Chapter 2.

17. *Recommendation concerning links with tax havens*: that countries that have particular political, economic or other links with tax havens ensure that these links do not contribute to harmful tax competition and, in particular, that countries that have dependencies that are tax havens

ensure that the links that they have with these tax havens are not used in a way that increase or promote harmful tax competition.

18. *Recommendation to develop and actively promote Principles of Good Tax Administration:* that the Committee's existing Strategic Management Forum be responsible for developing and actively promoting a set of principles that should guide tax administrations in the enforcement of the Recommendations included in this Report.

19. *Recommendation on associating non-member countries with the Recommendation:* that the new Forum engage in a dialogue with non-member countries using, where appropriate, the fora offered by other international tax organisations, with the aim of promoting the Recommendations set out in this Chapter, including the Guidelines (*).

(*) Vd. nota prof. D. Da Empoli. (Sez. IV)

LEY 1/1998, DE 26 DE FEBRERO, DE DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES.

JUAN CARLOS I
Rey de España

A todos los que la presente vieren y entendieren.

Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

La aprobación de una Ley que contenga los derechos y garantías de los contribuyentes, ampliamente demandada por todos los sectores sociales, constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas más avanzadas. Permite, además, profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos.

Ahora bien, los derechos y garantías que esta Ley explicita no son sino la contrapartida de las obligaciones que sobre los contribuyentes pesan derivadas de la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con los principios contenidos en la Constitución. La presente Ley, que recoge en un solo cuerpo normativo los principales derechos y garantías de los contribuyentes, no hace referencia alguna, sin embargo, a las obligaciones tributarias, ya que éstas aparecen debidamente establecidas en los correspondientes textos legales y reglamentarios. La regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias, sin perjuicio de su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto que constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario.

II

La presente Ley introduce en algunos preceptos modificaciones esenciales en el ordenamiento jurídico vigente y, en otros, reproduce los principios básicos que deben presidir la actuación de la Administración tributaria en los diferentes procedimientos. Por ello, junto a la importante reforma que esta Ley representa, debe destacarse, asimismo, su

carácter programático, en cuanto que constituye una declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario, con el fin de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras a lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario.

A este propósito responde, asimismo, la creación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, llevada a cabo por el Real Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre, y que contribuirá eficazmente a la aplicación de la presente Ley.

III

Las modificaciones que la Ley incorpora van dirigidas, por una parte, a reforzar los derechos del contribuyente y su participación en los procedimientos tributarios y, por otra, y con esta misma finalidad, a reforzar las obligaciones de la Administración tributaria, tanto en pos de conseguir una mayor celeridad en sus resoluciones, como de completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos.

Al primer grupo de medidas pertenecen las siguientes:

La incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

La mejora de las condiciones de las devoluciones tributarias, mediante el abono del interés de demora tributario transcurrido el plazo establecido para practicar liquidación provisional sin necesidad de denunciar la mora.

La extensión del reembolso de los costes de los avales prestados a los incurridos para afianzar las deudas tributarias y no sólo, como hasta ahora, los correspondientes a las sanciones, así como a los gastos incurridos por la aportación de otras garantías que reglamentariamente se determinen.

La reducción y con carácter general de los plazos de prescripción del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de la acción para imponer sanciones tributarias.

En el segundo grupo de medidas pueden destacarse las siguientes:

La imposición de sanciones tributarias mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor.

La suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en tanto no sean firmes en vía administrativa, lo que entraña la presentación de los correspondientes recursos o reclamaciones sin necesidad de prestar garantía.

La configuración de la vía económico-administrativa en una sola instancia, con el fin de acelerar los plazos de resolución de las correspondientes reclamaciones. Ello no impide, sin embargo, que, si el contribuyente lo considera oportuno, pueda recurrir en ciertos casos en primera instancia ante el Tribunal Económico-administrativo Regional o Local que corresponda y en alzada ante el Tribunal Económico-administrativo Central.

Al mismo tiempo, se incide en las tareas de la Administración tributaria de información y asistencia al contribuyente, con especial mención, por razones de seguridad jurídica, de la posibilidad de concertar acuerdos previos con la Administración tributaria y formular consultas cuya contestación tendrá efecto vinculante para ésta.

IV

De acuerdo con lo anterior, la presente Ley se estructura en ocho capítulos en los que se ordenan desde la perspectiva del contribuyente sus derechos y garantías más relevantes, una disposición adicional, una disposición transitoria, una derogatoria y seis disposiciones finales.

En el capítulo I se racogen los principios generales que la inspiran. En el capítulo II, la obligación de la Administración tributaria de prestar información y asistencia al contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el capítulo III se contienen los preceptos relativos a la devolución de ingresos indebidos, las develuciones de oficio y el reembolso de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria.

Los derechos de los contribuyentes de carácter general en los procedimientos tributarios se regulan en el capítulo IV, mientras que los capítulos V, VI y VII especifican los derechos y garantías propios de los procedimientos de inspección, recaudación y de imposición de sanciones.

En este contexto, el capítulo IV recoge los derechos de los contribuyentes enunciados en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, con su adaptación a las peculiaridades de los procedimientos tributarios, así como los demás derechos generales de los contribuyentes en dichos procedimientos, tales como la obligación de la Administración tributaria de resolver las cuestiones planteadas, el derecho a presentar alegaciones y al trámite de audiencia, los plazos en que deben resolverse los procedimientos tributarios y los plazos de prescripción.

En el capítulo V se regula la publicidad de los planes de inspección, la información al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, el derecho de los contribuyentes a solicitar que las actuaciones de comprobación e investigación de carácter parcial tengan carácter general y fija plazos máximos para la conclusión de actuaciones.

En el capítulo VI se regula la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, los derechos y garantías en el procedimiento de apremio y la derivación y alcance de la responsabilidad.

En el capítulo VII se consagra la presunción de buena fe y se prevé la separación entre el procedimiento sancionador y el de comprobación e investigación, así como la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias hasta que adquieran firmeza en vía administrativa.

En el capítulo VIII se recoge el derecho de los contribuyentes a presentar recursos y reclamaciones y se configura, con carácter general, la vía económico-administrativa en una sola instancia.

En la disposición transitoria se establece al régimen aplicable tras la entrada en vigor de la norma a los procedimientos tributarios ya iniciados.

Finalmente, en las disposiciones derogatorias y finales se adecua la normativa tributaria a lo dispuesto en la presente Ley, con la derogación de determinados preceptos de la Ley General Tributaria. Se declara expresamente la vigencia de otros preceptos de dicha Ley y se da nueva redacción a los preceptos que deben ser modificados como consecuencia de la aprobación de la presente Ley.

CAPÍTULO I

Principios generales y derechos de los contribuyentes

29

Artículo 1

Objeto y ámbito de aplicación

1. La presente Ley regula los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las Administraciones tributarias, y será aplicable a todas ellas.

2. Los derechos que se reflejan en la presente Ley se entienden sin perjuicio de los derechos reconocidos en el resto del ordenamiento.

3. Las referencias que en esta Ley se realizan a los contribuyentes se entenderán, asimismo, aplicables a los restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores en la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración tributaria.

Artículo 2

Principios generales en particular

1. La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de generalidad, proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales. Asimismo, asegurará el respeto de los derechos y garantías del contribuyente establecidos en la presente Ley.

Artículo 3

Derechos generales de los contribuyentes

Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas.

b) Derecho a obtener, en los términos previstos en la presente Ley, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 58.2c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.

c) Derecho de ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.

d) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

e) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos de gestión tributaria en los que tenga la condición de interesado.

f) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas.

g) Derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante.

h) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.

i) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

j) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieren su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa.

k) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que

serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

l) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución.

m) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

n) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley.

Artículo 4

Normativa tributaria

1. Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes.

2. Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas.

3. Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado.

4. Las presunciones establecidas por las leyes tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohíban.

30

CAPÍTULO II

Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Artículo 5

Información y asistencia

1. La Administración tributaria deberá prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos.

Esta actividad se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones: publicación de textos actualizados de las normas tributarias, remisión de comunicaciones, contestación a consultas tributarias y adopción de acuerdos previos de valoración.

2. En los términos establecidos por las leyes, quedarán exentos de responsabilidad por infracción tributaria los contribuyentes que adecuen

su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas a las que se refiere el párrafo anterior.

Artículo 6

Publicaciones

1. El Ministerio de Economía y Hacienda acordará y ordenará la publicación en el primer trimestre de cada ejercicio de los textos actualizados de las Leyes y Reales Decretos en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el ejercicio precedente. Asimismo, ordenará la publicación en igual plazo y forma de una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho ejercicio.

2. También publicará periódicamente por los procedimientos que en cada caso resultan adecuados las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión.

3. La Administración central y las Administraciones autonómicas podrán regular mediante convenios la publicación, además de en castellano, en las demás lenguas declaradas oficiales en los Estatutos de Autonomía.

4. La Administración tributaria y los Tribunales Económico-administrativos deberán suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, con supresión en ellas de toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que se refiere.

Artículo 7

Comunicaciones

1. La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativo existentes para la aplicación de la normativa tributaria a través de los servicios de información de las oficinas abiertas al público, facilitará la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios y remitirá comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

Artículo 8

Consultas tributarias

1. Los contribuyentes podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. La Administración tributaria deberá contestar por escrito las consultas así formuladas.

2. Dicha contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria en la forma y en los supuestos previstos en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y en las leyes propias de cada tributo. En este supuesto el plazo máximo para contestar por escrito las consultas será de seis meses.

Artículo 9

Acuerdos previos de valoración

1. Los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible.

2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo y tendrá que acompañarse de una propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el contribuyente.

4. La valoración de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de su carácter vinculante, del supuesto de hecho al que se refiere y del impuesto al que se aplica, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en los plazos indicados implicará la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente.

5. Salvo en el supuesto de que se modifique la legislación, o que varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron su valoración, la Administración tributaria está obligada a aplicar al contribuyente los valores expresados en el acuerdo.

6. El acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años, salvo que en la normativa que lo establezca se prevea otro distinto.

7. Los contribuyentes no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto, sin perjuicio de que puedan hacerlo contra las liquidaciones que pudieran dictarse ulteriormente.

CAPÍTULO III

Devolución y reembolsos

Artículo 10

Devolución de ingresos indebidos

Los contribuyentes y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicán-

dose a los mismos el interés de demora regulado en el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 11

Devoluciones de oficio

La Administración tributaria devolverá de oficio las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa específica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, el contribuyente tendrá derecho al abono del interés de demora regulado en el artículo 58.2.c) de la Ley General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento a tal efecto. A estos efectos, dicho interés se devengará desde la finalización del plazo que dispone la Administración tributaria para practicar liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución.

Artículo 12

Reembolso de los costes de las garantías

304

1. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.

Cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías.

Reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías distintas del aval.

2. Asimismo, en los supuestos de estimación parcial del recurso o la reclamación interpuestos, tendrá derecho el contribuyente a la reducción proporcional de la garantía aportada en los términos que se establezcan reglamentariamente.

CAPÍTULO IV

Derechos y garantías en los procedimientos tributarios

Artículo 13

Obligación de resolver

1. La Administración tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de ge-

stión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte excepto en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación y cuando se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

No obstante, cuando el interesado pida expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, ésta quedará obligada a resolver sobre su petición.

2. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que resuelvan recursos y reclamaciones, los que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tributaria, así como cuantos otros se establezcan en la normativa vigente, serán motivados con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

Artículo 14

Estado de tramitación de los procedimientos

El contribuyente que sea parte en un procedimiento de gestión tributaria podrá conocer, en cualquier momento de su desarrollo, el estado de la tramitación del procedimiento. Asimismo podrá obtener, a su costa, copia de los documentos que figuren en el expediente y que hayan de ser tenidos en cuenta por el órgano competente a la hora de dictar la resolución, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga una ley. En las actuaciones de comprobación e investigación, estas copias se facilitarán en el trámite de audiencia al interesado al que se refiere el artículo 22 de esta Ley.

30:

Artículo 15

Identificación de los responsables de la tramitación de los procedimientos

Los contribuyentes podrán conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos de gestión tributaria en los que tengan la condición de interesados.

Artículo 16

Expedición de certificaciones y copias acreditativas de la presentación de declaraciones y documentos

Los contribuyentes tienen derecho a que se les expida certificación de las declaraciones tributarias por ellos presentadas o de extremos concretos contenidos en las mismas. Asimismo, a efectos de la acreditación

de la presentación de documentos ante la Administración tributaria, así como de la fecha de dicha presentación, los contribuyentes tienen derecho a obtener copia sellada de los mismo, siempre que la aporten junto con los originales para su cotejo y, en el caso de que dichos documentos no deban obrar en el expediente, podrán solicitar la devolución de tales originales.

Artículo 17

Presentación de documentos

Los contribuyentes pueden rehusar la presentación de documentos que no resulten exigidos por la normativa aplicable al procedimiento de gestión tributaria de que se trate. Asimismo, tienen derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante.

Dicha Administración podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de aquellos datos específicos propios o de terceros, previamente aportados, contenidos en dichos documentos.

Artículo 18

Carácter reservado de la información obtenida por la Administración tributaria y acceso a archivos y registros administrativos

306

1. Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.

Cuantas autoridades, funcionarios u otras personas al servicio de la Administración tributaria tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos previstos en las leyes.

2. En el marco previsto en el apartado anterior, los contribuyentes pueden acceder a los registros y documentos que, formando parte de un expediente, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud en los que el solicitante haya intervenido.

Artículo 19

Trato respetuoso

Los contribuyentes tienen derecho, en sus relaciones con la Administración tributaria, a ser tratados con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de aquélla.

Artículo 20

Obligación de la Administración tributaria de facilitar el ejercicio de los derechos

La Administración tributaria facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de la Administración tributaria que requieran la intervención de los contribuyentes deberán llevarse a cabo de la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Artículo 21

Alegaciones

Los contribuyentes podrán, en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

Artículo 22

Audiencia al interesado

30

1. En todo procedimiento de gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho.

2. Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducida por el interesado.

Artículo 23

Plazos

1. El plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo del plazo para resolverlo.

2. Si venciera el plazo de resolución en los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente la hubiera dictado expresamente, se producirán los efectos que establezca su normativa específica. A estos efectos, todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda.

3. Queda excluido de las previsiones anteriores el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro.

Artículo 24

Prescripción

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.
- c) La acción para imponer sanciones tributarias.
- d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Artículo 25

Valoración de bienes

1. Cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y a los efectos de los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o de transmisión.

2. Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa, pero, cuando el contribuyente haya seguido los criterios manifestados por la Administración tributaria, no incurrirá en ningún tipo de responsabilidad.

CAPÍTULO V

Derechos y garantías en el procedimiento de inspección

Artículo 26

Planes de inspección

La Administración tributaria hará públicos los criterios que informan cada año el Plan Nacional de Inspección.

Artículo 27

Información al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación

Los contribuyentes tienen derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Artículo 28

Alcance de las actuaciones de comprobación e investigación

1. Todo contribuyente que esté siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación de carácter parcial, llevada a cabo por la Inspección de los Tributos, podrá solicitar a la Administración tributaria que dicha comprobación tenga carácter general respecto al tributo y ejercicio afectados por la actuación, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.

2. El contribuyente tendrá que efectuar la solicitud en un plazo de quince días desde que se produzca la notificación del inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial.

3. La Administración tributaria deberá iniciar la comprobación de carácter general en el plazo de seis meses desde la solicitud.

Artículo 29

Plazo

1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concurre alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice.

2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computarán las dilaciones imputables al contribuyente, ni los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente.

3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.

4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones.

CAPÍTULO VI

Derechos y garantías en el procedimiento de recaudación

Artículo 30

Suspensión del ingreso

1. El contribuyente tiene derecho, con ocasión de la interposición del correspondiente recurso o reclamación administrativa, a que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria, siempre que aporte las garantías exigidas por la normativa vigente, a menos que, de acuerdo con la misma, proceda la suspensión sin garantía.

2. Cuando el contribuyente interponga recurso contencioso-administrativo, la suspensión acordada en vía administrativa se mantendrá, siempre que exista garantía suficiente, hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión que corresponda en relación con dicha suspensión.

Artículo 31

Procedimiento de apremio

1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al deudor en la que se identificará la deuda pendiente.

2. La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el contribuyente solicite de forma expresa su enajenación.

Artículo 32

Derivación formal y alcance de la responsabilidad

La derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable requerirá la notificación al mismo del acto en el que, previa audiencia al interesado, se declare su responsabilidad y se determine el alcance de ésta.

CAPÍTULO VII

Derechos y garantías en el procedimiento sancionador

Artículo 33

Presunción de buena fe

1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.
2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que con-

curren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

Artículo 34

Procedimiento separado

1. La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado.

2. Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último.

3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses.

4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones.

31

Artículo 35

Suspensión de la ejecución de las sanciones

La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquéllas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.

CAPÍTULO VIII

Recursos y reclamaciones

Artículo 36

Derecho a recurrir

Los contribuyentes tienen derecho, en los términos legalmente previstos, a interponer en vía administrativa los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos dictados por la Administración tributaria, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse.

Artículo 37

Reclamaciones económico-administrativas

Cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ante el Tribunal Económico-administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano.

Disposición adicional única

Referencias a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

Las referencias contenidas en la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, reguladora de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas; en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, y en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, relativas a la aplicación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se entenderán realizadas también a la presente Ley.

Disposición transitoria única

Procedimientos tributarios

312

1. Los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión.

2. No obstante, la imposición de sanciones se realizará mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infactor en todos aquellos procedimientos de comprobación en los que, a la entrada en vigor de la presente Ley, aún no se haya documentado el resultado de las actuaciones en las actas correspondientes.

Disposición derogatoria única

1. Quedan derogadas cuantas disposiciones se opongan a lo previsto en esta Ley.

2. En particular, pueda derogado el apartado 3 de la disposición adicional octava de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988.

3. Conservan su vigencia los artículos 16, 37, 77, 96, 107, 113, 123 124 y 127 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Disposición final primera
Modificación de determinados artículos de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

1. El artículo 3, el artículo 64 y el apartado 1 del artículo 155 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, quedarán redactados como sigue:

“Artículo 3: La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.”.

“Artículo 64: Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas.

c) La acción para imponer sanciones tributarias.

d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.”.

“Artículo 155, apartado 1: 1. Los contribuyentes y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés de demora regulado en el artículo 58.2.c).”.

2. Se da nueva redacción a los apartados 3 y 4 del artículo 81 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Se suprime el apartado 6 de este mismo precepto, que pasa a ser el 5, todo ello conforme a la siguiente redacción:

“Artículo 81, apartados 3, 4 y 5: 3. La ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativos que contra aquéllas procedas y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.

4. La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza.

Cuando la deuda tributaria sea declarada parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las referidas garantías.

Esta medida se extenderá en la forma que se determine en vía reglamentaria a otros gastos incurridos en la prestación de garantías distintas de las anteriores.

5. Los órganos competentes de las Haciendas territoriales para la imposición de las naciones serán los que ejerzan funciones análogas a las mencionadas.”.

Disposición final segunda
Procedimiento económico-administrativo

Los artículos del Real Decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-administrativo, que a continuación se relacionan, quedarán modificados como sigue:

Uno. "**Artículo 5:** El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

a) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros Departamentos, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas.

b) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan directamente ante ese Tribunal contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, o por los órganos de las Comunidades Autónomas no comprendidos en el párrafo anterior cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el Tribunal Económico-administrativo Regional o Local correspondiente, la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-administrativo Central.

c) En segunda instancia, de los recursos de alzada que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico-administrativos Regionales y Locales.

d) De los recursos extraordinarios de revisión y de los de alzada que se interpongan para unificación de criterio."

Dos. "**Artículo 6,** apartado 1: Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales conocerán:

a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas no comprendidos en la letra a) del artículo anterior, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al valor que se fije reglamentariamente.

b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados

en el párrafo anterior, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al valor que se fije reglamentariamente.”.

Disposición final tercera
*Cuantía en las reclamaciones
económico-administrativas*

Con efectos para las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, las cuantías a que se refieren las letras *a)* y *b)* del apartado 2 del artículo 10 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, quedan fijadas en 25.000.000 y 300.000.000 de pesetas, respectivamente.

Disposición final cuarta
Cuenta corriente tributaria

En un plazo de tres meses desde la aprobación de la presente Ley, el Gobierno, mediante Real Decreto, regulará un sistema de cuenta corriente tributaria, con objeto de conseguir una mayor eficacia en la compensación de deudas y créditos tributarios.

31:

Disposición final quinta
Desarrollo de la Ley

Se autoriza al Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la presente Ley.

Disposición final sexta

El artículo 15 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, queda redactado como sigue:

“1. Las infracciones administrativas de contrabando prescriben a los cuatro años a contar desde el día de su comisión.

2. Las sanciones impuestas por infracciones administrativas de contrabando prescriben a los cuatro años a contar desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la resolución por la que se impone la sanción.”.

Disposición final séptima
Entrada en vigor

1. La presente Ley entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”.

2. Lo dispuesto en el artículo 24 de la presente Ley, la nueva redacción dada al artículo 64 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y la nueva redacción dada al artículo 15 de la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, entrarán en vigor el día 1 de enero de 1999.

Por tanto,

Mando a todos los españoles, particulares y autoridades, que guarden y hagan guardar esta Ley.

Madrid, 26 de febrero de 1998.

JUAN CARLOS R.

El Presidente del Gobierno

JOSÉ MARÍA AZNAR LÓPEZ

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

Harmful tax competition

Domenico Da Empoli

This report is the result of long-lasting consultations among OECD member states about the introduction of limits to the so-called harmful tax competition in order to avoid tax distortions in investment and financing choices. It is part of a much wider effort by the OECD on fiscal matters. Its closest precedent is an OECD volume on *Tax Evasion and Tax Avoidance*, which came out about ten years ago.

The principal intent of the report is to protect governments' revenues from the external effects of tax policies by countries which intend to attract foreign capitals through special tax treatment. To do so, two questions are faced: on the one hand, the definition of "harmful tax competition", a very difficult matter, as the ensuing remarks will point out; on the other hand, a list of suggestions to fight the activities involved.

The report acknowledges the positive effects of globalization, especially in terms of efficiency due to intensified competition. Furthermore, tax competition, *per se*, is not disapproved. For this reason, "acceptable" and "harmful" tax competition are distinguished.

319

Even the identification of harmful tax competition is far from being controversial, since it is not easy to uniformly classify facts and situations that are very different from each other. This is so evident that the same report distinguishes between two categories of "harmful tax competition": "tax havens", and a less defined category named "harmful tax regimes".

As concerns the first category, the definition is relatively easy. Tax havens are openly structured jurisdictions to attract "purely tax driven" investments or transactions. The following elements identify a tax haven: (a) absence of taxes; (b) lack of effective exchange of information; (c) no transparency in the operation of legal or administrative measures; (d) lack of considerable economic activities.

A more difficult task is the definition, and outline, of the second category, which refers to countries "that have already established or are considering to establish preferential tax regimes to attract highly mobile financial and other service activities" [p. 25]. It is apparent that this definition does not only cover the so-called harmful tax regimes, but also includes tax regimes that the report itself considers justifiable because they "may be needed for the perspective of the country in question to offset non-tax disadvantages" [p. 35].

The key elements characterizing "harmful tax regimes" are (a): no or low effective tax rates; (b) ring-fencing of regimes; (c) absence of transparency; (d) absence of effective exchange of information.

Since the identification of these elements is, quite probably, uncertain to some degree, the report requires an overall assessment of each factor. Furthermore, it suggests to consider other elements, such as artificial definition of the tax base, disregard of international transfer price principles, exemption of foreign source income from residence country taxation, negotiability of taxation (tax rate and/or tax base), secrecy provisions, and other elements.

Another set of criteria refers to the assessment of the economic effects of a preferential tax regime: whether it simply favors migration of activities from one country to another, without any additional output or improvement; whether the activities in the host country are commensurate with the amount of investment or income; whether the tax regime can be considered as the primary motivation for the location of an economic activity.

Counteracting harmful tax competition is a quite difficult job as well. Considering the jurisdictional problems, unilateral or bilateral efforts are certainly less effective than coordinated, multilateral measures, for which the report gives a list of recommendations. They are divided into three categories: (a) domestic legislation; (b) tax treaties; (c) international cooperation.

As regards domestic legislation, recommendations deal with the introduction (or, for those countries which already have them, the implementation) of rules on Controlled Foreign Corporations (CFC), which allow governments to tax attributed income from CFC perceived by residents. Recommendations concern also: rules on foreign investment funds, restrictions on foreign income exemption, a proper application of transfer pricing rules and an improved access to banking information.

As to tax treaties, recommendations include efficient exchange of information and government behavior such that tax treaties contribute to fight harmful tax practices rather than to facilitate them.

International cooperation is the third field that the report finds important in order to counter harmful tax practices. Cooperation should move towards three main directions: (a) adoption of a system of Guidelines (as the existing ones which aim to assure that states which are part of the system withdraw from any harmful preferential tax regime); (b) establishment of a Forum on Harmful Tax Practices with the aim to exchange views and experiences on harmful tax competition; (c) setting up of a list of countries to be considered as tax havens.

Finally, a recommendation to countries to conform their systems to the principles of "good tax administration".

Though this presentation is far from being complete, it intends to give a sufficiently clear picture to allow to make some general considerations about the perspectives of fighting against harmful tax competition.

A first aspect to look upon is the entity of the issue, which requires inquiring into the subject of how 'harmful' "harmful tax competition" is and in particular whether it generates very large distortions in productive activities.

This does not seem to be the case, since tax havens are normally not adequate in terms of facilities, physical size and organization for establishing important economic activities. What they do is to provide an official tax residence, while actually economic activities continue, under a different name, in the same areas where they had started before the change of residence by the taxpayers. They receive flows of incomes that generally have been generated elsewhere.

If this argument is well founded, the consequences of "harmful tax competition" appear confined to the shrinking of tax bases for countries whose tax yields suffer from the change of residence of their taxpayers.

This does not mean that the issue is negligible, in particular from the perspective of the countries, though it is reassuring to know that the total world product remains unchanged, in spite of massive cases of tax elusion and evasion.

32

It goes without saying that, in order to limit this phenomenon, the efforts made by the states, through the cooperation promoted by the OECD Fiscal Committee, as well as through recommendations in the report, are certainly welcome.

One may doubt, however, about how decisive these recommendations will be. The main message, *i.e.*, encouragement to cooperate through exchange of information among states, may appear perplexing to economists which are acquainted with game theory. In fact, this is a typical 'zero sum' game: it is in the interest of each country to attract as much capital as possible, which implies some propensity to non-cooperation.

Furthermore, OECD recommendations are morally binding only for OECD members (and in the case of this report, two members, Luxembourg and Switzerland, stated their disagreement). Tax havens, however, are mainly outside the OECD member states, which makes the implementation of OECD recommendations harder to achieve. In any case, states' sovereignty may always block any attempt to effectively counterfight harmful tax competition.

At a deeper level of analysis, it appears that the main reason for the development of tax havens is the generalized application of the residence

principle. This principle was perfectly adequate until the largest part of economic activities took place within the territorial limits of states. In recent times, however, in consequence of the growing globalization of the world economy, it proves more and more insufficient, since an increasing percentage of economic activities takes place abroad, giving rise to foreign source income.

Failing any change in tax principles, the future seems to imply a lower taxation of mobile capitals and a heavier taxation of labor and immobile capital.

By consequence, it is in the interest of countries (especially of those which are net capital exporters) to tax incomes on the basis of their source, which would radically worsen the perspectives of tax haven countries.

It is certainly true that this change may face political opposition (because it would require, among other changes, a move of income taxation from progressive to proportional), but it is also true that in any case the historical reasons for progressive income taxation would collapse as far as the income tax from capital would decline and that on labor would increase.

Control system within administrative co-operation between member states

Emanuela Durastante

Abstract

The **VIES** is an electronic data processing system for the exchange of information between MS, allowing control on sales and transactions between operators in MS.

The **FISCAL S.C.E.N.T.** (System of Customs Enforcement Network) allows an exchange of information on line detected cases of intracommunity VAT fraud, indicating both how the fraud has been discovered and carried out, and any possible query into the case.

The **FISCALIS PROGRAMME** is to cover the period going from January 1st 1998 to December 31st 2002 and is meant to improve the indirect taxation system in the domestic market.

HOW CONTROL WAS PLANNED AND CARRIED OUT. The main target of control is to maximize VAT revenue by an efficient use of resources that minimizes costs; all this with the aim of diminishing tax avoidance and evasion, particularly detecting cases of tax fraud.

CHECKS ON FRAUD TO PREVENT DAMAGE TO THE COMMUNITY BUDGET. Different types of fraud are filed in an apposite classification system might help to examine frauds and their development over a certain period of time.

Il sistema dei controlli nell'ambito della cooperazione amministrativa tra gli stati membri

Emanuela Durastante

IL SISTEMA INFORMATICO V.I.E.S.

L'efficace e tempestivo funzionamento del sistema di cooperazione amministrativa delineato nel settore dell'I.V.A., che si fonda e realizza attraverso lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni fiscali nazionali, dipende dalla validità di un'adeguata rete telematica e dalla corretta applicazione delle procedure.

A tale proposito, a conclusione dei programmi comunitari ed in conseguenza delle considerazioni espresse dai competenti organi istituzionali è stato ideato il sistema elettronico V.I.E.S., che costituisce lo strumento fondamentale per lo scambio delle informazioni tra le Amministrazioni fiscali dei Paesi della Comunità e consente di controllare le operazioni di vendita e di acquisto dichiarate negli Stati Membri dagli operatori intracomunitari.

Il V.I.E.S. - Vat Information Exchange System-, operativo dal 1° gennaio 1993, è un sistema attraverso il quale viene attivato, presso ogni Stato membro, un archivio di dati a base elettronica in cui viene registrata ogni persona che riceve o effettua una fornitura intracomunitaria di beni ed, in prospettiva, anche una prestazione intracomunitaria di servizi.

Il V.I.E.S., nella sua fase di definizione, ha dovuto risolvere i seguenti, non trascurabili problemi:

- differenti livelli di Information Technology negli Stati membri;
- nove differenti linguaggi;
- dodici differenti valute nazionali;
- indisponibilità di stime sul presumibile "traffico di rete" e di una rete di trasmissione dati transeuropea;
- necessità di garantire l'accesso alle informazioni 24 ore al giorno e 7 giorni la settimana;
- necessità di garantire tempi di servizio predefiniti pari a 10 secondi per interrogazioni anagrafiche, da 30 secondi a 5 minuti per interrogazioni contabili e 1 giorno per trasferimento, a richiesta, di files. (1)

(1) Scuola Centrale Tributaria Ezio Vanoni: incontri di studio sull'I.V.A. comunitaria 6/14 febbraio 1995 p. 69 e segg.

Il data base è alimentato dagli elementi contenuti negli elenchi riepilogativi che periodicamente i contribuenti devono presentare agli uffici doganali (listings), che si sostanziano nei modelli INTRA di cui al decreto 21 ottobre 1992. (2) Tali dati vengono trasmessi dal Dipartimento delle Dogane all'Anagrafe Tributaria, che provvede alla loro successiva elaborazione ed all'inserimento nel V.I.E.S. stesso ai fini del collegamento con gli altri Stati membri.

I terminali da cui è possibile la consultazione dei dati V.I.E.S. sono collocati, a livello centrale, presso il C.L.O. e a livello periferico, presso gli Uffici I.V.A. e Doganali nonché i Comandi della Guardia di Finanza che possono direttamente mettersi in contatto telematico con gli altri Paesi dell'Unione Europea, previa selezione del codice I.V.A. del contribuente nazionale o estero, al fine di acquisire le informazioni di I e II livello.

L'Autorità competente di ogni Stato membro attribuisce a ciascun contribuente un numero personale di identificazione, preceduto da un prefisso che consente di individuare lo Stato membro che lo ha rilasciato (ad esempio per l'Italia le lettere IT).

In qualsiasi momento, l'Autorità competente di ogni Stato membro, in base ai dati raccolti, con l'accesso diretto all'archivio elettronico, può ottenere, o farsi trasmettere, la conferma della validità del numero di identificazione I.V.A. di un determinato soggetto che ha posto in essere operazioni intracomunitarie o di altri dati di I livello, quali, ad esempio, l'importo totale delle operazioni effettuate nell'arco di un trimestre con le persone titolari dei codici identificativi.

32

Più in particolare, tramite l'interrogazione a rete si ha la disponibilità di:

- a) dati anagrafici dell'operatore estero per numero di partita I.V.A.;
- b) ammontare delle operazioni;
- c) elenchi clienti/fornitori;
- d) elenchi di tutti i soggetti italiani che hanno effettuato operazioni con il contribuente estero.

Attualmente il sistema V.I.E.S. è costituito da 15 Gateways (Sistemi centrali dei singoli Stati membri), collegati fra loro da una rete di trasmissione di dati i quali, peraltro, transitano sulla linea opportunamente crittografati.

Le applicazioni del V.I.E.S. sono basate su un meccanismo "client-server", in base al quale ogni Stato membro deve essere in grado di inviare una richiesta e ricevere un messaggio per la successiva elaborazio-

(2) F. Morera: "Un nuovo strumento per il contrasto alla frode fiscale nell'Unione europea: l'Ufficio centrale di collegamento - C.L.O. - in Rivista Guardia di Finanza n. 2/95 p. 461 e segg.

ne: (3) dal lato "client", ogni Stato membro deve essere in grado di inviare una richiesta, dal lato "server", ogni Stato membro deve essere in grado di ricevere un messaggio ed elaborarlo. (4)

Il sistema di scambio di informazioni basato sul V.I.E.S. consente di mettere in contatto, in tempo reale, le Amministrazioni fiscali che possono, così, colloquiare direttamente in via informatica, presentando, nel contempo, grandi vantaggi in punto di facilità di gestione delle basi di dati, riduzione dei costi di realizzazione e protezione delle informazioni.(5)

Il V.I.E.S. viene utilizzato anche per il monitoraggio sullo scambio dei dati, necessario a verificare il puntuale raggiungimento degli obiettivi fissati nel Regolamento 218/92 ed al riguardo, in forza dei valori statistici riportati sui modelli INTRASTAT, è dato conoscere per trimestre:

- a) il numero di elenchi elaborati e gli importi delle transazioni comunitarie;
- b) il numero degli elenchi errati e relativi importi;
- c) il numero delle interrogazioni inoltrate agli Stati membri e quelle provenienti dagli stessi (per le informazioni di I e II livello);
- d) il numero di segnalazioni di errore riferiti a codici I.V.A. inesistenti, errati, inattivi o cessati (per le informazioni di I e II livello).

La prima valutazione sul dispositivo di cooperazione appare positiva e l'infrastruttura tecnica è sicuramente adeguata rispetto agli obiettivi assegnati dal Regolamento 218/92.

Il sistema V.I.E.S., quale mezzo di controllo degli scambi intracomunitari è utilizzato, attraverso l'analisi e l'elaborazione dei dati in esso contenuti, anche per la definizione dei criteri di scelta dei contribuenti da sottoporre a controllo in base al decreto annuale di programma emanato dal Ministro delle Finanze. (6)

(3) F. Morera "I.V.A. comunitaria. La cooperazione amministrativa tra gli Stati dell'Unione Europea" Edizioni Laurus Robuffo, Roma, 1996 pag. 96 e segg.

(4) Scuola Centrale Tributaria Ezio Vanoni: incontri di studio sull'I.V.A. comunitaria 6/14 febbraio 1995 p. 69 e segg.

(5) F. Morera "I.V.A. comunitaria. La cooperazione amministrativa tra gli Stati dell'Unione Europea" Edizioni Laurus Robuffo, Roma, 1996 pag. 95.

(6) F. Morera "I.V.A. comunitaria. La cooperazione amministrativa tra gli Stati dell'Unione Europea" Edizioni Laurus Robuffo, Roma, 1996 pag. 99 e segg.

LO S.C.E.N.T. FISCALE

Il sistema V.I.E.S. non è apparso, però, da solo sufficiente a combattere la frode e, pertanto, è stata prevista l'attuazione del sistema "S.C.E.N.T. fiscale" I.V.A. (System of Customs Enforcement Network), che consente lo scambio in tempo reale tra i Paesi e la Commissione di notizie su casi accertati di frode all'I.V.A. comunitaria, con l'indicazione delle modalità di scoperta e di attuazione della frode stessa e le eventuali richieste rivolte agli Stati membri interessati.

Nel contesto del commercio comunitario lo "S.C.E.N.T. fiscale" serve ad effettuare determinate operazioni portando rapidamente a conoscenza delle Amministrazioni interessate informazioni relative a casi supposti od accertati di frode.

I messaggi trasmessi possono contenere informazioni sui flussi concreti di merci, e risulta molto importante essere a conoscenza di eventi che, per loro natura, fanno supporre operazioni, ad esempio di vendita, che avrebbero dovuto figurare nelle dichiarazioni; le informazioni trasmesse possono, comunque, servire anche alla preparazione di azioni più mirate, come i controlli di fatturazione.

Lo "S.C.E.N.T. fiscale" è particolarmente interessante quando si tratta di prodotti soggetti ad una forte imposizione, come le bevande alcoliche ed il tabacco su cui gravano contemporaneamente I.V.A. ed accise.

32

Lo "S.C.E.N.T. fiscale", che trova il suo fondamento giuridico nella Direttiva 799/77 modificata dalla Direttiva 1070/79 e nel Regolamento 218/92, consente lo scambio di messaggi su modelli standardizzati anche se può essere inviata, a seconda delle necessità, corrispondenza a testo libero e cifrata; in particolare, le notizie comunicabili riguardano:

a) traffici occulti o semiocculti di vendite di merci, con produzione di fatture false o di fatture che coprono soltanto una parte degli importi effettivi ed accordi tra venditori e compratori per far apparire le rispettive dichiarazioni non discordanti;

b) individuazione di imprese clandestine e dei luoghi di scarico della merce;

c) società di comodo che sono costituite quali intermediarie tra venditore e compratore di diversi Stati membri e che procedono poi alla rivendita delle merci senza il versamento dell'I.V.A.;

d) società di breve durata che beneficiano del rimborso di credito d'I.V.A. e spariscono prima dei controlli a posteriori;

e) regimi speciali dell'I.V.A. comunitaria (es. vendite a distanza). (7)

(7) F. Morera "I.V.A. comunitaria. La cooperazione amministrativa tra gli Stati dell'Unione Europea" Edizioni Laurus Robuffo, Roma, 1996 pag. 100 e segg.

La gestione del sistema S.C.E.N.T. rientra tra le attività dei Servizi antifrode del Dipartimento delle Dogane.

Qualora i servizi doganali di uno Stato membro individuino un caso di sospetta frode e qualora ritengano che essa possa coinvolgere altri Stati, detti Servizi inviano un apposito messaggio alla Commissione C.E.E., collegata dalla rete telematica S.C.E.N.T. a tutti gli Stati membri.

Procedendo in tal modo vengono delimitate più aree a rischio che vengono poi segnalate ai servizi doganali competenti che concentreranno i loro controlli soprattutto in queste aree.

Con queste informazioni i funzionari di collegamento possono determinare le rispettive priorità sulla base dei rischi che le operazioni doganali relative a quel prodotto comportano.

L'attivazione dello S.C.E.N.T. ha introdotto un radicale cambiamento nella metodologia di lavoro degli Uffici doganali ponendo il funzionario in modo direttamente interattivo con il mezzo di acquisizione delle informazioni e di diffusione delle stesse.

Questo rivoluzionario sistema organizzativo ha implicato la necessità di istituire nuclei specializzati di personale, costituiti da funzionari incaricati di seguire il delicato settore antifrode. (8)

PROGRAMMA FISCALIS

Con decisione n. 888/98/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 30/3/98 pubblicata in G.U.C.E. L 126 del 28/4/98 è stato introdotto un programma d'azione comunitario pluriennale (programma Fiscalis) per il periodo 1° gennaio 1998 - 31 dicembre 2002, allo scopo di migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione indiretta nel mercato interno.

Per imposizione indiretta si intendono le imposte indirette cui si applica la normativa comunitaria.

Il programma è inteso a rafforzare, tramite l'azione comunitaria, gli interventi degli Stati membri finalizzati a quanto segue:

- acquisizione da parte dei funzionari di un elevato livello comune di comprensione del diritto comunitario, in particolare in materia di imposizione indiretta, e della sua applicazione negli Stati membri;
- cooperazione ampia, reale ed efficace tra gli Stati membri e tra questi e la Commissione;
- costante miglioramento delle procedure amministrative, per tener

(8) P. Pantalone: "I servizi antifrode del Dipartimento delle Dogane" in *Rivista Tributaria* n. 8/95 pag. 838 e segg.

conto delle esigenze delle amministrazioni e dei contribuenti, tramite l'elaborazione e la diffusione di buone prassi amministrative.

La Commissione e gli Stati membri assicurano il funzionamento dei sistemi di comunicazione e di scambio di informazioni, manuali e guide esistenti che ritengono necessari. Essi elaborano e assicurano il funzionamento dei nuovi sistemi di comunicazione e di scambio di informazioni, manuali e guide che ritengono necessari.

La Commissione e gli Stati Membri organizzano scambi di funzionari (già previsti dal programma *Matthaeus Tax*, ora abolito).

A seconda dei casi, detti scambi possono avere durata diversa, ma non superiore a sei mesi. Ogni scambio è dedicato ad una specifica attività professionale, viene debitamente preparato e viene valutato ex post dai funzionari e dalle Amministrazioni interessati.

Gli Stati Membri adottano i provvedimenti necessari affinché i funzionari partecipanti agli scambi siano attivamente coinvolti nelle attività dell'Amministrazione ospitante e a tal fine autorizzano a svolgere le mansioni inerenti alle funzioni assegnate dall'Amministrazione ospitante, secondo il suo ordinamento giuridico.

Durante lo scambio la responsabilità civile dei funzionari nell'esercizio delle loro funzioni è assimilata a quella dei funzionari dell'Amministrazione ospitante. I funzionari che partecipano allo scambio sono tenuti al segreto d'ufficio secondo le regole vigenti per i funzionari dello Stato ospitante.

La Commissione e gli Stati Membri organizzano seminari ai quali partecipano funzionari delle Amministrazioni, rappresentanti della Commissione e, ove opportuno, altri esperti in materia di imposizione indiretta.

La Commissione e gli Stati Membri possono decidere, a fini sperimentali, di quali, tra i controlli multilaterali organizzati dagli Stati Membri secondo le disposizioni comunitarie sulla cooperazione la Comunità si assume le spese. Gli Stati Membri partecipanti fanno pervenire alla Commissione e agli Stati Membri le relazioni e le valutazioni in merito a detti controlli.

Per favorire una cooperazione strutturata tra i loro organismi di formazione e i funzionari responsabili della formazione in materia di imposizione indiretta all'interno delle Amministrazioni, gli Stati Membri, in cooperazione con la Commissione:

- sviluppano i programmi di formazione esistenti e, se del caso, aprontano nuovi programmi atti a fornire una formazione di base comune ai funzionari, che consenta loro di acquisire le competenze e le conoscenze professionali comuni necessarie;

- consentono, ove sia opportuno, ai funzionari di tutti gli Stati Membri di partecipare ai corsi di formazione in materia di imposizione indiretta previsti da ciascuno di essi per i propri funzionari;
- sviluppano gli strumenti comuni necessari per la formazione in materia di imposizione indiretta, in particolare gli strumenti di formazione linguistica.

Le spese necessarie per l'esecuzione del programma sono ripartite fra la Comunità e gli Stati Membri.

La Commissione è assistita dal comitato permanente per la cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette istituito dall'articolo 10 del regolamento CEE n. 218/92.

Il rappresentante della Commissione sottopone al comitato un progetto delle misure da adottare. Il comitato formula il suo parere sul progetto entro un termine che il presidente può fissare in funzione dell'urgenza della questione in esame. Inoltre, il comitato esamina le questioni sollevate dal presidente, di sua iniziativa o a richiesta del rappresentante di uno Stato Membro, in merito all'applicazione del programma *Fiscalis*.

Il programma è sottoposto ad una valutazione permanente, eseguita in collaborazione dalla Commissione e dagli Stati Membri.

Gli Stati Membri presentano alla Commissione:

- a) una relazione provvisoria, entro il 30 giugno 2000;
- b) una relazione finale, entro il 31 dicembre 2002, sulla realizzazione e sui risultati del programma.

La Commissione presenta al Parlamento europeo e al Consiglio:

- a) entro il 30 giugno 2001, una comunicazione, elaborata sulla base delle relazioni provvisorie degli Stati Membri, circa l'opportunità di proseguire la realizzazione del programma, corredata, se necessario, di una proposta adeguata;
- b) entro il 30 giugno 2003, una relazione finale sulla realizzazione e sui risultati del programma.

PIANIFICAZIONE E ATTUAZIONE DEI CONTROLLI

Nelle loro dichiarazioni, i contribuenti calcolano essi stessi l'I.V.A. da pagare. Scopo delle procedure di controllo è accertare il livello dell'ottemperanza alle leggi fiscali, cioè verificare che il debito fiscale dichiarato sia integrale e preciso; il che comporta:

- l'analisi delle informazioni fornite dai contribuenti nelle loro di-

chiarazioni e il loro raffronto, a scopo di verifica, con altre informazioni pertinenti di cui l'Amministrazione I.V.A. dispone da varie fonti;

- la selezione dei contribuenti da controllare;
- per i contribuenti da sottoporre a controllo, la verifica delle informazioni dichiarate mediante una serie d'indicatori specifici attinenti al loro settore oppure mediante percentuali generali scelte dall'Amministrazione, che si possono dedurre dalla contabilità oppure da altri dati forniti dal soggetto passivo oggetto del controllo o da terzi.

L'obiettivo principale del controllo è quello di massimizzare la riscossione delle entrate I.V.A. mediante un uso efficace delle risorse in rapporto ai costi, minimizzando o impedendo l'elusione e l'evasione fiscale, in particolare scoprendo e reprimendo i casi di frode.

Le informazioni di cui dispongono gli Stati membri sui singoli soggetti passivi e sulle loro operazioni soggette a imposta variano di molto: tutti gli Stati membri hanno accesso alle registrazioni contabili del soggetto passivo, ma l'accesso alle scritture bancarie può essere limitato a certe specifiche richieste d'informazioni.

Nel selezionare i soggetti passivi da controllare, gli Stati membri si avvalgono delle risorse disponibili per il controllo di quei gruppi di soggetti passivi presso i quali si riscontra la maggiore probabilità che evadano o eludano il loro debito fiscale.

Nella maggior parte degli Stati membri si applicano i seguenti criteri per selezionare i gruppi omogenei, i settori, le attività e i singoli soggetti passivi presso i quali sia più opportuno effettuare i controlli:

- il tipo d'indagini da effettuare, per esempio il controllo dei rimborsi I.V.A., la verifica delle operazioni intracomunitarie, presso le grandi imprese oppure presso i soggetti passivi a rischio;
- la portata e l'accuratezza dei controlli da effettuare, per esempio un'ampia ispezione su tutte le imposte di tutti i periodi oppure una breve ispezione riguardante solo il periodo fiscale in corso, oppure la verifica dell'ottemperanza alle leggi fiscali per quanto attiene alle fatture o ad altre disposizioni giuridiche in materia di I.V.A.;
- il livello e l'esperienza del personale di cui servirsi, per assicurare che i diversi casi siano affidati agli ispettori aventi la formazione più adeguata.

Alcune di tali regole sono basate sul controllo della coerenza tra le dichiarazioni dei singoli soggetti passivi con le loro dichiarazioni precedenti oppure con livelli e medie di riferimento, che vengono aggiornati e rettificati a scadenze regolari, basati sulle dichiarazioni dei soggetti passivi in settori di attività o aree geografiche comparabili.

I criteri più spesso citati dagli Stati membri per quanto riguarda la selezione dei gruppi o degli operatori isolati ai fini di un controllo sono

i criteri finanziari di rischio e i criteri di precedente ottemperanza alle leggi fiscali.

I criteri finanziari di rischio riguardano le dimensioni e la struttura delle imprese (fatturato e numero di dipendenti e per i gruppi di società il numero delle filiali e la loro distribuzione nazionale e internazionale), le attività fonti di reddito (il fatturato; l'entità globale dell'imposizione fiscale, il quoziente tra il fatturato e il totale dell'I.V.A. a credito, il quoziente tra il fatturato e il numero dei dipendenti, entità delle esenzioni parziali e le percentuali dei margini di profitto), il livello di complessità delle registrazioni contabili (sistemi di registrazione e numero di documenti contabili trattati), settori aventi difficoltà nel comprovare gli acquisti effettuati, per esempio presso privati, imprese iscritte di recente presso l'ufficio I.V.A. e imprese che effettuano operazioni intracomunitarie (discrepanze tra gli inputs rispettivamente dichiarati e individuati mediante il sistema V.I.E.S. e uso di numeri di partita I.V.A. inesistenti o inesatti).

I criteri di precedente ottemperanza alle leggi fiscali sono la non presentazione della documentazione obbligatoria, la scoperta o l'autodenuncia di precedenti manchevolezze in materia di dichiarazioni, la reputazione dei proprietari/direttori (ad esempio, precedenti in caso di fallimenti o di insolvenza in relazione a debiti I.V.A.).

In Danimarca, Paesi Bassi e Gran Bretagna, per decidere il tipo, l'ampiezza e l'entità dei controlli da effettuare si usano gli indicatori di rischi finanziari insieme con gli indicatori dei dati relativi all'ottemperanza alle leggi fiscali; mentre in Spagna, in Italia e in Portogallo, tali criteri sono in uso a livello centrale per definire i profili dei soggetti passivi ai fini del controllo e poi presso i funzionari locali per selezionare i singoli soggetti passivi nel contesto dei profili preselezionati per l'ispezione.

La maggior parte degli Stati membri hanno messo a punto alcune forme di cooperazione in materia di pianificazione dei controlli, in particolare su base bilaterale.

I collegamenti più stretti sono quelli tra il Regno Unito e l'Irlanda. Un accordo prevede una cooperazione operativa per i rischi inerenti alle entrate fiscali negli scambi commerciali tra la Repubblica d'Irlanda e l'Irlanda del Nord. Ogni anno viene stabilito un programma di controlli e di visite sulla base del quale operatori che effettuano scambi transfrontalieri sono selezionati per un'azione di controllo. I risultati di tali controlli formano oggetto di comunicazione reciproca. (9)

(9) Seconda relazione a norma dell'art. 12 del regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89: "Riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e procedure di controllo negli Stati membri", Lussemburgo: Ufficio delle pubblicazioni ufficiali delle Comunità Europee, 1995 pag. 21 e segg.

Oggi il sistema dei controlli appare ormai collaudato.

Con il Ministro Gallo fu istituita una Commissione, composta dai Direttori generali dei vari Dipartimenti, dal Comandante della Guardia di Finanza e dal direttore del Se.C.I.T., con lo scopo di studiare, a livello centrale, i fenomeni evasivi più eclatanti, per poi dare disposizioni a livello periferico. Dopo aver fatto una prima relazione su determinati fenomeni di frode, in cui si individuavano anche i mezzi per combatterli, detta Commissione non ebbe più la possibilità di operare.

Riguardo ai metodi utilizzati negli altri Paesi, in Francia l'attività di coordinamento di tutte le indagini in materia di evasione fiscale è stata accentrata in un'unica direzione generale; anche in Inghilterra il sistema è unico, perché i controlli e la gestione in generale dell'I.V.A. spetta alle Dogane; lo stesso per la Danimarca e l'Irlanda; in Germania la situazione non è ancora unitaria, in quanto, da un federalismo assoluto, è stata costretta a creare una sovrastruttura di controllo a livello nazionale.

In confronto ai sistemi degli altri Paesi, il nostro presenta caratteristiche anomale: il Dipartimento delle Entrate gestisce l'I.V.A., le Dogane hanno il compito di fare i controlli sull'I.V.A. all'importazione e su quella intracomunitaria e la Guardia di Finanza ha compiti di controllo anche sull'I.V.A. intracomunitaria, oltre alle funzioni di verifica generale.

Tale sistema necessita di un forte coordinamento: è essenziale che i controlli siano eseguiti tutti secondo uno schema standardizzato. (10)

Nella riunione SCAC (Standing Committee on Administrative Cooperation) tenuta a Bruxelles il 16/2/98, sono state messe a punto delle procedure pratiche per la selezione di controlli multilaterali.

Sono stati previsti due tipi di controlli multilaterali:

- *controlli multinazionali*, con l'integrazione e coordinamento di controlli nazionali delle diverse Amministrazioni degli Stati membri di aziende multinazionali con succursali o rami di attività in due o più Stati membri;
- *controlli coordinati*, di due o più aziende di diversi Stati membri con relazioni d'affari fra loro, in quanto i controlli nazionali si sono dimostrati insufficienti.

La selezione di aziende per controlli multilaterali finanziati dalla Comunità saranno basate su proposte motivate formulate dai singoli Stati membri. Le proposte devono contenere: il nome e il numero di partita Iva del soggetto, il nome del proprietario dell'impresa, l'eventuale struttura del gruppo, l'attività esercitata, le motivazioni per le quali si ritiene debba essere sottoposta a controllo multilaterale.

(10) Scuola Centrale Tributaria Ezio Vanoni: incontri di studio sull'I.V.A. comunitaria 6/14 febbraio 1995 p. 93 e segg.

Tutti gli Stati membri sono obbligati a rispondere alle richieste di informazioni anche se non partecipano ai controlli multilaterali.

La Commissione, gli Stati Membri e lo SCAC decidono l'entità dei costi a carico della Comunità e quali Stati membri parteciperanno ai controlli multilaterali.

Durante il ventinovesimo incontro Scac, tenutosi il 25/6/97, fu stabilito che ogni Stato membro partecipa ad almeno 8 controlli multilaterali ogni anno in materia di Iva finanziati dalla Comunità; ogni Stato membro può, inoltre, partecipare a 2 controlli multilaterali per il 1998 e 4 per il 1999 in materia di Iva, finanziati dai singoli Stati.

I CONTROLLI PER PREVENIRE LE FRODI IN DANNO DEL BILANCIO COMUNITARIO

Il bilancio comunitario nella sezione delle attività (entrate) è costituito da una quota dell'imposta nazionale sul valore aggiunto (corrisposta mediante l'applicazione di un'aliquota uniforme, pari all'1,4% sull'imponibile I.V.A. di ciascuno Stato membro) pari a circa il 55% del totale delle entrate. (11)

La definizione di "frode comunitaria" è desumibile dalla Risoluzione del Consiglio del 6 dicembre 1994 sulla tutela giuridica degli interessi finanziaria dell'Unione europea: in base a questa, rientrano in tale genus "tutti gli atti o le omissioni intenzionali che causano un danno per il bilancio delle Comunità o per i bilanci gestiti da esse o per loro conto, e che implicano, da un lato, appropriazione indebita, detenzione illecita e distrazione dei fondi e, dall'altro, indebita diminuzione delle entrate". (12)

Non interessano, quindi, tutte le altre forme di frodi, ad esempio, in materia di tutela dell'ambiente o in materia di concorrenza che, pur potendosi definire comunitarie non recano alcun nocumento diretto al bilancio della Comunità.

Il fenomeno delle frodi comunitarie, quindi, si estrinseca sostanzialmente in due ambiti distinti e genera due diversi ordini di conseguenze egualmente dannose:

- iniqua distribuzione del carico finanziario delle entrate del bilancio comunitario;

(11) N. Pollari: "Tecniche antifrode nel diritto comunitario e riflessi sull'ordinamento giuridico nazionale" in *Rivista della Guardia di Finanza* n. 1/97 pag. 57.

(12) N. Pollari: "Tecniche antifrode nel diritto comunitario e riflessi sull'ordinamento giuridico nazionale" in *Rivista della Guardia di Finanza* n. 1/97 pag. 56.

- dirottamento delle risorse che la Comunità eroga a favore delle regioni o dei settori maggiormente bisognosi verso scopi o soggetti indebiti. (13)

In assenza di un sistema sanzionatorio normativamente previsto a livello comunitario, la repressione del fenomeno è affidata alle legislazioni dei singoli Stati membri, chiamate ad inquadrare le varie forme di illecito all'interno delle fattispecie criminose previste dai rispettivi ordinamenti giuridici.

Tale processo di assunzione dei contenuti sostanziali della norma comunitaria nell'ambito dei diversi ordinamenti nazionali è reso assai complesso dal fatto che, nella realtà, la frode comunitaria è caratterizzata dalla connessione dell'illecito in esame con una serie di reati di varia gravità.

Le frodi comunitarie vengono materialmente poste in essere assieme a reati come il contrabbando (eventualmente aggravato con altri delitti contro la fede pubblica e la Pubblica Amministrazione), l'associazione a delinquere, la contraffazione di atti pubblici, sigilli e strumenti destinati a pubblica autenticazione o certificazione (accompagnata all'uso degli stessi), la falsità commessa da privato e l'uso della stessa.

Gli Stati membri devono quindi provvedere in ordine a tale problematica non solo attraverso la predisposizione di strumenti idonei ed efficaci per l'accertamento di tali violazioni, ma anche garantendo un efficiente sistema di recupero degli indebiti.

335

In merito agli strumenti di indagine e di accertamento delle violazioni in questione, il sistema antifrode italiano si articola su molteplici procedure di controllo riconducibili a due principali categorie: da una parte, i controlli specifici, mirati a singole ipotesi di violazioni, dall'altra le tecniche ispettive proprie della verifica fiscale, applicate agli aspetti attinenti alle violazioni amministrative, maggiormente efficaci per l'individuazione di pratiche fraudolente lesive degli interessi finanziari europei.

Per il caso di frodi alle entrate esistono già, negli ordinamenti giuridici nazionali, corroborati sistemi per il recupero della materia fiscale evasa in fatto di I.V.A. o di imposte sui redditi nonchè relativamente ai diritti doganali e di confine (tutti di spettanza dell'Unione), le carenze più evidenti si riscontrano sul lato delle frodi alle uscite. (14)

(13) A. Buttice: "Prospettive di collaborazione tra l'U.C.L.A.F. e gli organismi investigativi nazionali" in *Rassegna tributaria* n. 7/93 pag. 19 e segg.

(14) N. Pollari: "Tecniche antifrode nel diritto comunitario e riflessi sull'ordinamento giuridico nazionale" in *Rivista della Guardia di Finanza* n. 1/97 pag. 63 e segg.

Nel passato esercizio finanziario, la Corte dei Conti comunitaria ha esaminato le procedure di accertamento e riscossione della più tradizionale delle risorse proprie, i dazi doganali, in otto Stati membri, fra i quali l'Italia, ponendo particolare attenzione ai casi in cui tali attività avevano luogo "a posteriori", dopo l'accertamento di frodi o irregolarità nell'ambito della mutua assistenza amministrativa.

Il punto debole delle procedure di accertamento e riscossione a posteriori è la prescrizione che, ai sensi dell'art. 221, paragrafo. 3, del Codice doganale comunitario interviene dopo tre anni. Il periodo è senz'altro troppo breve, qualora si considerino i tempi lunghi delle indagini doganali, specie quando pregiudiziale all'accertamento della frode sia la verifica dell'autenticità dei certificati d'origine. Solo dopo l'accertamento della frode si applicheranno infatti i termini, eventualmente più lunghi, previsti dalle legislazioni nazionali. Nei 23 casi di ricorso alla mutua assistenza amministrativa esaminati dalla Corte dei Conti comunitaria, la perdita di risorse proprie per intervenuta prescrizione è ammontata a ben 80 milioni di ECU. Ciò conferma la raccomandazione rivolta sin dal 1994 alla Commissione, di integrare l'art. 220 del Codice doganale comunitario prevedendo la possibilità di costituire una garanzia dopo lo svincolo delle merci, nonchè di interrompere la prescrizione sin dall'inizio di una indagine.

La conclusione delle indagini presuppone la collaborazione delle autorità dei Paesi terzi che rilasciano certificati di origine. Ad esempio, in materia di importazioni di succo d'arancia da Israele, che godono di un regime preferenziale, le autorità locali hanno di fatto rifiutato di cooperare con la Commissione, limitandosi ad accertare l'autenticità dei certificati d'origine, ma non la effettiva provenienza del prodotto, benché i quantitativi importati in Europa fossero il triplo della capacità di produzione di Israele stesso.

Anche la protrazione eccessiva delle procedure e dei termini di risposta da parte di un Paese terzo, potrebbe essere assimilata ad ostacolo amministrativo.

Altro ostacolo è costituito dalle controversie fra gli Stati membri. L'importo dei dazi agricoli elusi è stimato sui 9 miliardi di ECU. L'art. 215 del Codice doganale comunitario e gli artt. 378 e 379, delle relative disposizioni di attuazioni, prevedono che alla riscossione provveda l'autorità doganale competente sul luogo in cui sorge l'obbligazione. Nel caso di un mancato appuramento di un transito, l'obbligazione sorge nel luogo in cui le merci si presumono sottratte nello Stato membro di partenza. Nel caso di partite di latte in polvere originario dell'Est Europa e destinati in Spagna, le autorità belghe non hanno emesso alcun avviso di pagamento, ritenendo, sulla sorta degli atti e delle indagini, che la sot-

trazione delle merci fosse avvenuta in territorio spagnolo. Le autorità spagnole, di contro, non hanno avviato le procedure di riscossione nei confronti dei presunti autori della frode, in virtù della legislazione nazionale che le subordina alla sentenza di condanna. Esse si sono dichiarate incompetenti nei confronti dei debitori principali belgi, non ritenendo dimostrato a sufficienza che la sottrazione delle merci avesse avuto luogo in Spagna. La Commissione ha registrato la situazione, senza disporre di strumenti autoritativi, per porre fine alla controversia ed armonizzare le procedure di riscossione.

La tutela degli interessi finanziari della Comunità, in campo doganale, richiede, sul versante dei rapporti tra Comunità e Paesi terzi, la possibilità di sospendere i vantaggi previsti, ogni qualvolta il bilancio comunitario venga leso dall'inadempimento degli impegni assunti dall'altra parte contraente. D'altro canto, sul versante interno, Comunità e Stati membri devono fare in modo che la normativa sulle risorse proprie venga rispettata quanto agli obiettivi e sia applicata in modo rapido ed uniforme. Appare quanto meno indispensabile l'adozione di prassi identiche in materia di costituzione preventiva della garanzia, di accertamento e riscossione; che i regolamenti siano strutturati in modo da non poter essere facilmente elusi; che vengano istituite procedure di conciliazione rapide ed efficaci per risolvere quei conflitti di competenza fra gli Stati che ritardano o bloccano la riscossione delle risorse proprie; armonizzare i termini di prescrizione in materia di riscossione, previsti dal Codice doganale comunitario, con quelli relativi alle sanzioni amministrative comunitarie.

33

Nel 1994 è stato istituito un sottocomitato dello Scac (Standing Committee of Administrative Cooperation), lo Scaf per la lotta alla frode. Fra i suoi obiettivi, lo studio della frode accertata, mediante invio ai soggetti accertatori di un questionario per le frodi accertate nel 1995 e lo studio delle modalità per contrastare la frode.

Durante la riunione S.C.A.F. del 30/6/97 è stato presentato un rapporto di studio antifrode nei casi di frode all'IVA.

Uno dei primi compiti è stato quello di creare un sistema di classificazione di frode, una tipologia, nella quale dovrebbe essere possibile inserire e classificare tutti i tipi di frode. Tale tipologia potrebbe servire da base in futuro per la valutazione della frode e per uno studio sullo sviluppo della frode in un certo arco di tempo. I delegati sono stati, quindi, invitati a studiare l'utilizzo dei sistemi di classificazione e/o registrazione nei loro Stati e a fornire una breve descrizione. Si ha avuto, nelle risposte, un'immagine eterogenea del tipo di informazioni che gli Stati Membri registrano.

Il questionario, inviato ai soggetti accertatori relativo alle frodi accertate nel 1995, si è basato su 9 elementi chiave:

1. Iscrizione all'IVA;
2. Settore di attività;
3. Volume d'affari;
4. Numero di impiegati;
5. Metodologie di frode;
6. Imponibile fiscale evaso;
7. Transazioni effettuate per attuare la frode;
8. Metodo di accertamento;
9. Numero dei casi di frode.

La selezione dei casi di frode non è basata su una selezione aleatoria, ma è basata sui casi di frode più gravi. La gravità riguarda l'ammontare evaso e la natura della frode.

Lo studio riguarda 479 casi di frode, di cui 299 accertati nel 1995.

1. Iscrizione all'IVA. Dei 479 casi, un caso è risultato con dati insufficienti. Dei 478 casi, l'80% era ancora iscritto all'IVA durante l'accertamento, il 15% è stato radiato (per esempio, in caso di fallimento) e solo il 5% è rimasto totalmente sconosciuto all'Amministrazione finanziaria. Circa il 15% è stato radiato quando la frode è stata accertata;

2. Settore di attività. La classificazione del settore di attività riflette il regolamento CEE n. 761/93 sulla classificazione statistica delle attività economiche. Più del 50% dei casi studiati riguarda i seguenti quattro settori di attività: costruzioni edili, vendita e riparazione di autoveicoli, vendita all'ingrosso e commercio al dettaglio.

3. Volume d'affari. Su 29 casi manca l'indicazione del volume d'affari. Dai restanti 450, 16 hanno un volume d'affari superiore a 100 milioni di ECU, 152 inferiore a 1 milione di ECU;

4. Numero di impiegati. Le informazioni riguardano solo 37 casi e risulta che il 20% non ha impiegati e il 60% ha cinque impiegati al massimo;

5. Tipologia di frode. In alcuni casi, sono stati accertati anche 5-6 differenti tipi di frode in un unico caso. Lo studio riguarda 474 casi distribuiti come segue:

TIPI DI FRODE	NUMERO	%
<i>Falsi soggetti di imposta</i>	59	13
<i>Operazioni fittizie</i>	15	3
<i>Deduzioni fraudolente</i>	120	25
<i>Abuso di regolamenti intra comunitari</i>	68	14
<i>Abuso regolamenti all'importazione/esportazione</i>	42	9
<i>Soppressione delle imposte di produzione</i>	150	32
<i>Abuso di regolamenti di vendita a distanza</i>	1	0
<i>Abuso di nuovi regolamenti dei mezzi di trasporto</i>	4	1
<i>Altri tipi di frode</i>	10	2
<i>Non classificati</i>	5	1
TOTALE	474	

6. Imponibile fiscale evaso. Le informazioni sono insufficienti per 11 casi. 276 su 468 hanno evaso meno di 500.000 ECU; solo 6 casi hanno evaso un imponibile superiore a 10 milioni di ECU.

7. Transazioni effettuate. Possono essere di sette tipi differenti. Le transazioni più utilizzate sono le operazioni interne e quelle intracomunitarie, le meno utilizzate sono quelle internazionali. Il 50% dei casi riguarda pure operazioni interne.

8. Metodo di accertamento. Riguarda l'inizio dell'accertamento, i metodi di controllo e la cooperazione fiscale, interna e internazionale. L'accertamento può avere inizio per un controllo incrociato di fatture, controllo ordinario, controllo casuale, SCENT fiscale, ecc. I metodi di controllo possono consistere in controlli di fatture, controlli d'ufficio, verifiche simultanee, ecc. E' interessante vedere con quali metodi si accertano i vari tipi di frode. I controlli ordinari, solitamente, accertano i falsi soggetti d'imposta, l'abuso di regolamenti di deduzione, ecc. Per quanto riguarda, invece, le operazioni fittizie, non sia ha alcuna immagine chiara del metodo per accertarle. Le informazioni di altri Stati Membri sono le più importanti da utilizzare per accertare l'abuso di regolamenti intracomunitari.

Durante la decima riunione dello Scaf, tenutasi a Bruxelles il 2 febbraio scorso, la Commissione ha presentato un documento di lavoro sulla conservazione, registrazione e diffusione dei dossier sulla frode e delle relative informazioni.

Le procedure di controllo nella lotta alla frode possono e devono essere potenziate. Lo studio dello Scaf concernente la frode all'IVA, indica chiaramente che le frodi sono sempre più complesse e il mercato interno, senza frontiere fisiche, ha aperto nuove possibilità di frode; gli Stati membri e la Commissione devono poter contare su nuovi metodi per combatterla.

Le informazioni relative a casi accertati di frode possono essere utilizzate per:

- controlli mirati;
- lavoro di ricerca;
- fornire una migliore informazione globale sulla frode per la pianificazione delle attività di controllo, a medio e lungo termine.

E' essenziale avere un'immagine chiara dello schema di frode e del modo in cui questo evolve nel tempo. Conseguentemente, queste informazioni devono essere registrate e assemblate secondo i differenti schemi, per poter rispondere a tutte le esigenze per le quali sono utilizzati. Tutti gli Stati membri sono invitati a descrivere brevemente le informazioni di casi di frode all'IVA che utilizzano. La comparazione è comunque difficile, in quanto le definizioni e i contenuti dei parametri sono spesso differenti. Una convenzione dovrà prevedere:

- accordi sulle informazioni necessarie al lavoro degli Stati membri e dello Scaf, identificando i parametri e definendo i loro contenuti;
- accordi sui principi fondamentali di registrazione e assemblamento di questi parametri;
- accordi sul modo in cui queste informazioni saranno utilizzate e stimate.

I nuovi tipi di frode, in particolare le frodi transfrontaliere, devono essere accertate utilizzando nuovi metodi e nuovi dati. Lo scambio di informazioni sui casi di frode accertate e sui soggetti implicati, gioca il ruolo più importante. Le informazioni devono poter essere introdotte in un sistema di valutazione dei rischi, se e quando gli Stati Membri prendano delle misure per istituire tale sistema o potenziare quello già esistente. I principi fondamentali per la raccolta e registrazione delle informazioni relative ai casi di frode possono essere sintetizzati come segue:

- ogni caso deve essere numerato progressivamente secondo un ordine interno ad ogni Stato Membro;
- deve essere possibile verificare le informazioni collegate ai singoli dossier e individuare il funzionario che ha assemblato e registrato i dati;
- i dati devono essere archiviati secondo un sistema comune.

International Congress on the:

**“Interaction between Double Taxation
Conventions and the Rulings of the ECJ on the
Fundamental Freedoms”**

(Trier, ERA - European Law Academy, April 26-27 1999) -

Official languages: French, English and German
(with simultaneous translation)

Pasquale Pistone

In the last few years the area of direct taxation has gradually seen the importance of Community law emerge thanks to the work of the ECJ and to the way in which the latter has interpreted the scope of application of the fundamental freedoms embodied in the EC Treaty. With only few more than a score of rulings, Community case-law has thus avoided that the *impasse* in the harmonisation process via the institutional route might impede many obstacles to be removed in this area - jurisdiction having remained with member states - so that fundamental freedoms might be fully exercised. This has produced a special context of interaction between Community law and international law defined a few years ago by Prof. Frans Vanistendael, the new Community order of direct taxes. The conflict between these two systems is very far from a solution that would be fit to regulate satisfactorily an area of common interest. In the last few years academic writings and case-law have come up with a plethora of solutions. It is in this spirit that the congress - organised by Kirsten Borgsmidt of the European Law Academy (*Europäische Rechtsakademie*) of Trier (Germany), an institution that has been looking at Community issues in different areas of law for years - to date, by offering a discussion forum (with the participation of the representatives of the EC Commission and those of the EU countries with the only exception of Greece) which would consider the development of scenarios in the near future.

The congress, arranged in three sessions, counted eight speeches followed by wide-ranging discussion. The first session was strictly practical and focused on three contributions, those of Paul Farmer, Jan Francke and Martin Lausterer.

The subject of the first speech was an analysis of the ECJ case-law on fundamental freedoms and on international conventions against double taxation in the Community context (*The ECJ case law on the fundamental freedoms and double taxation agreements*). The lecturer - fortified by his many years' experience as secretary to Advocate-General Jacobs, an assignment that is now over because of the transferral to the EC Commission) - dwelled on five points of interest in particular. Beginning his lecture with the situation preceding the new Community system of direct taxation, he dealt with the relationship between Community law and existing bilateral agreements, emphasising the prevalence of Community law over international law, tempered only by the safeguarding of double taxation agreements with third countries when the EEC was born (or rather, when the nine non-founding countries later adhered). Then Farmer compared the application of the non-discrimination principle in bilateral conventions based on the Oecd Model to that which emerges from the ECJ settled case-law. This comparison was then extended to the application of the most-favoured nation clause according to the GATT-WTO regulations that consider this principle to be a means to ensure that distortions in free trade be eliminated and also to a possible application of the same principle in judicial proceedings in a Community context.

342

As is well known, exponents of the Viennese School, particularly Joseph Schuch, but also German academics like Prof. Albert Rädler are firm in their belief that during the last few years (especially since the *Schumacker* case) the need has arisen to interpret, in the light of Community law, the hundred and upwards bilateral agreements existing between EU states. According to this theory, failing to apply the more favourable tax regime (as established in a bilateral agreement with a member country) to residents of the other member states means treating non-residents differently when they might actually find themselves in substantially the same situation. Both Farmer and the discussion that ensued highlighted the numerous limits to this theory which postulates the obligation to apply the domestic treatment on the basis of the Community principle of equality of treatment.

The solution to problems of compatibility with Community law cannot be found in the complete erasing of the *package deal* that is the result of every international convention, as Joanna Wheeler underlined (IBFD of Amsterdam) in the wake of criticism already formulated by Prof. Klaus Vogel. Then Farmer suggested an idea - already elaborated in occasion of the *Non-discrimination tax seminar* held at the University of Bergamo, March 98 - and according to which the evolution of the fundamental freedoms would postulate the passage from prohibiting discrimination to prohibiting any form of restriction, taking into consideration

both the rules on free circulation of goods and, going back a bit, the *Dassonville* case-law (with the limits supplied by the *Keck* case that followed), and also the free circulation of capital, as reformulated in the Maastricht Treaty. In this respect, Farmer analysed the recent *Safir* case (CV-118/96) concerning the freedom to provide services, by showing how this evolution is present in the Court's ruling. According to Farmer, the Court's activity focuses on eight areas on the subject of direct taxation: higher rates or failure to accord tax deductions to cross-border workers; failure to recognise tax credits to subjects transferring to another EC country; restrictions on transnational provisions of services carried out within the Community; failure to apply bilateral treaties and higher rates for permanent establishments of other EC countries; application of anti avoidance legislation of the kind of controlled foreign companies (CFC) and anti-thin capitalisation; different tax regimes for non-residents; different levels of withholding tax; international double taxation and ways to eliminate it.

The fourth point of Farmer's speech concerned member states' competence to conclude bilateral treaties, under the protection of Art. 220 EC Treaty, the direct effect of which has recently been re-affirmed by the Court in the *Gilly* case (C-336/96). During the discussion sparked off by this particular point of Farmer's speech, Prof. Vanistendael supported the interesting view that in the *Gilly* case, international double taxation, due to the characteristics of the facts pertaining to the Franco-German couple, could not constitute discrimination since German legislation had refused to accord Mrs. Gilly *splitting* as a consequence of her already being considered, by the French tax authorities, in relation to the nationality acquired by her marriage and since, also, lodging a petition before the French tax authorities was preventing them from differently applying German law.

Setting aside the substantial characteristics of the *Gilly* case, Farmer noted that since the *Schumacker* case, the Court has been constant in its pointing out that member states' power to regulate their bilateral relations should not be exercised in a way that damages Community law. In the light of this principle, Farmer analysed the assembled case of *Hoechst* and *Metallgesellschaft*, pending before the Court of Justice and concerning the failure to apply the British *Advance Corporation tax* (ACT) to non-residents (till 1.4.1999). A favourable outcome for the applicants is not excluded. Consequences produced on the international and Community law set up in tax matters will certainly be very important. The final point addressed by Farmer concerned an area of taxation the borders of which are still very uncertain even after the entry into force of the Amsterdam Treaty and of the EU external authority. The doctrine of paral-

lelism, developed by the international and Community literature during the 70s and 80s on the model of the A.E.T.R. ruling (C-22/70) of the Court, represented one of the few immovable points of Farmer's and Pistone's observations: if Community institutions are competent to regulate internal relations in a certain area, then they should be competent in external matters also, that is, with outside countries.

The first session of the congress continued with Jan Francke's speech, Swedish member of the Oecd Committee for Fiscal Affairs, addressing developments of the Oecd model in the near future (*Discussions in the Oecd concerning the Model Convention*). The speech departed from a viewpoint that was diametrically opposed to Farmer's, being based on the strictly international needs of industrialised countries that have been represented to date in the Oecd Model. Many will perhaps know about the Oecd's intention for the year 2000 to bring some considerable changes to the present model. Francke dwelled on three of these changes in particular and respectively, on the elimination of Article 14, pertaining to income from independent personal services (now considered *business like any other business*), on the broadening of Article 23 so as to include transnational taxation problems with regard to partnerships and then, on the extension to all taxes of the exchange of information procedure established under Article 26 of the Model. Francke also considered in his speech topical tax issues at transnational level such as taxation of electronic trade, on the subject of which Professors Luc Hinneken and Richard Doernberg have recently published a study, the result of a research project promoted by the *International Fiscal Association*. The Oecd organised an apposite study group to examine possible consequences which might be had in this area with regard to the present bilateral conventions against double taxation that follow this Model. A further point of particular interest in Francke's speech was that relating to the analysis of the sectors in which more often the Model gives rise to conflicts in application. Six points were highlighted: determination of the source of income; allocation conflicts; problems of qualification; difference in the way facts, national and conventional provisions are interpreted. Also noted were the limits of the present mutual agreement procedure to settle this type of conflicts and the impact that this situation causes on transnational relations, especially in a Community context. Francke considers the mutual agreement procedure an imperfect tool to settle taxation conflicts in a tax world that is of itself far from being perfect. Those taking part in the discussion also pointed out that this result might not be sufficient in bilateral relations that are internal to the EU.

In his conclusion, Francke envisaged three scenarios for the future of the Oecd Model. In the short term, the Oecd Model and its commentary

will continue to represent an important benchmark in the negotiation, application and interpretation of international conventions against double taxation. After the short term, the success of the Oecd Model will depend on the ability to solve the critical points singled out by Francke during his speech. There is doubt as to what the scenario will be like in the long term, since sooner or later there could be an overturning of the role that residence and taxation criteria linked to territory play, and the same could happen with the application of income taxation.

The contrasting speeches of Farmer and Francke stimulated a rich discussion examining both the views of supporters of Europeanism and those a purely internationalist kind. Among the former group, there was of Prof. Michael Lang, one of the founders of the Viennese School, who emphasised that in the convention being negotiated between Austria and Germany it could emerge - and it would be the first time in a tax treaty - that the Court of Justice of the European Communities is allocated competence according to Article 182 of the EC Treaty.

The speech that followed came from Prof. Frans Vanistendael, who proposed a compromise between the two requests, suggesting that EU countries keep a unitary position within Oecd, possibly by appointing a single delegate.

The third speech (*Diskriminierung und DBA: Rechtsache C-309/97 Saint Gobain*) of the first session, delivered by the lawyer Martin Lausterer, focused entirely on the *Saint-Gobain* case, still pending before the Court of Justice. The case concerns the taxation treatment, for the year 1988, of a German permanent establishment of a French parent company; through the permanent establishment the latter has a series of direct and indirect shareholdings in Germany, EU countries (like Austria and Italy) and third countries (USA and Switzerland). All of the companies in question present a triangular situation of the type analysed in one of the main themes of the 1998 IFA congress held in London, evincing a different tax treatment of the German permanent establishment compared to the treatment of the companies residing in Germany due to conventions stipulated by this country with Austria, Italy, the US and Switzerland. The preliminary questions concern the German corporate income tax (*Körperschaftsteuer*), obtaining indirect tax credit for foreign source dividends according to § 26, subsection 2 of the law on corporate income tax and capital tax (*Vermögensteuer*) and the affiliation privilege on dividends for shares in the American company according to § 102 and subsection in the German internal regime. Lausterer drew a parallel between the *Saint Gobain* case and that of *avoir fiscal* (C-270/83), which mirrors the former since it concerns a German permanent establishment of a French parent company. Later, he went on with the main lines of ar-

gument on the basis of which the conclusion formulated by the Advocate-General Mischo on 2.3.1999 points to the fact that the Court might seriously consider the German tax system incompatible with articles 52 and 58 of the EC Treaty.

The second session took up again the theme of the interaction between Community fundamental freedoms and the international conventional law in fiscal matters from a scientific point of view, with contributions by Professors Michael Lang and Frans Vanistendael, from the University of Vienna and the Catholic University of Leuven; Pasquale Pistone too, contributed his observations forming part of an on-going research project leading to a research doctor's degree in international and comparative tax law at the University of Genoa.

The first speech (*Perspektiven für die Harmonisierung der DBAen*), delivered by Prof. Michael Lang, dealt with the problem of the possible harmonisation prospects in the future development of international conventions against double taxation in EU countries. His argument ran along the same lines as the one the Professor expressed last year during the scientific symposium held in Munich to celebrate Prof. Albert Rädler's 65th birthday following the publication of the book *Multilateral tax Treaties*. Lang is a firm supporter of Europeanism and he believes that following the position expressed by the EC Court of Justice, it is now high time direct taxation was considered as having been acquired by Community law. Indeed, according to Lang, already the preparation of the two 1990 directives can be taken as representing the beginning of this new Community system. The provision contained in Article 220 of the EC Treaty has only a residual function. The same founding fathers of the EEC included it in the final provisions, considering the elimination of international double taxation a planned objective. They were well aware of the difficulties one would come up against on the path to reaching said objectives and for this reason they left it with member states, Community institutions being competent only in matter of indirect taxation. Lang believes the picture to have considerably changed, therefore Article 100 would already allow the adoption of a secondary Community legislation in matter of direct taxes to the extent that this be necessary to remove those obstacles impeding the implementing of a Single Market. In the same way, Lang recognises that the opposition of Member States has already prevented the adoption of supranational legislation to eliminate international double taxation in transfer pricing. For this reason, as second best, a solution was suggested based in a multilateral convention between EU countries, of which he outlined the main characteristics referring to the draft contained in the study already mentioned. The multilateral convention that Lang spoke of in-

cludes the power of the Court of Justice and allows triangular situations inside the EU to be settled with greater ease. In the final part of Lang's speech there was mention of a possible signing of the multilateral convention by third countries such as Switzerland. This view aroused perplexity and scepticism among the participants, especially with regard to the third country's difficulty in accepting the competence of the Court of Justice. The theme of relations with third countries constituted the core of the second speech of the second round, (*Flashpoints in tax treaties between EU and third countries*) delivered by Prof. Frans Vanistendael of The Catholic University of Leuven, the Prof. already a member of the Ruding Committee for the harmonisation of company taxation in the single European market. Prof. Vanistendael's speech was organised in seven parts. In the first part Vanistendael explained how the question of relations with third countries in matter of direct taxes is not only confined to the application of *limitation on benefits* provisions that the US have been imposing in their bilateral conventions on the model of art. 16 *US Model Tax Treaty* since 1981. It is more a question of fiscal policy, one linked to the necessary material changes to bring about in order to ensure that international conventions be compatible with Community law. These aspects constituted the central theme of the remaining speeches. First of all, the theme concerning the obligation to observe fundamental freedoms and the prohibition of discrimination was dealt with, and in this respect the example of the triangular situations involving a permanent establishment was again brought into play. Prof. Vanistendael believes that the unilateral extension (on the part of EU countries) of the conventional regime to this type of situations demands reflection and that in any case, all the problems arising in connection with the compatibility with the Community's prohibition to discriminate cannot be solved by this one tool. In the third part, the speaker analysed the problems linked to the *limitation on benefits* provisions (LOB). Here, the suggested approach is based in the need to ensure conditions of competition that are not dissimilar to those inside the market, without underestimating the fact that inserting in treaties a different - and more wide-ranging - kind of antiabuse provisions might play an important role in the fight against international tax avoidance and *treaty shopping*. Secondly, Prof. Vanistendael assessed the different approach to damaging tax competition that is found in the text of the Oecd recommendations and in the Community code of conduct, a fuller text. Examples of this can be found in the diametrically opposed evaluation of Oecd and EU in respect of CFC and LOB provisions. The fifth part of the lecture looked at art. 11 of the directive proposal concerning taxation of savings, embodying a specific provision obliging the EU resi-

dents draw from a non-Community source. It will be crucial to keep an eye on how such a situation evolves, since it might indirectly lead to supranational competence of Community institutions in the area of direct taxation. Seen from a different perspective, the directive would appear to be renouncing the reciprocity principle, traditionally applied to international conventions, also, the directive might serve to crystallise common criteria accepted by Member states on which to found a harmonisation of tributary institutions. Similar remarks were formulated when addressing the other directive proposal, the one concerning interests and royalties. Vanistendael, deliberately choosing not to dwell on the means by which to attain the objectives that Community regulations set down with regard to their relations with third countries, suggested instead that in this area, it should rest with the Commission to deal with each common measure the introduction of which is being proposed. In the debate, lady Professor M. Margarida Cordeiro Mesquita pointed out that in the absence of a common position, relations with third countries introduce a further element of non-neutrality in tax collection, being that the negotiation of less drastic anti tax avoidance provisions is entirely dependent upon the negotiating skills of the contracting parties: American conventions (always on the subject of *limitation on benefits* provisions) with the Netherlands (favourable) and with Portugal (less favourable) are cases in point.

348

The second session rounded off with some observations by Pasquale Pistone on a possible solution to the conflict between international conventions and Community law (*A EU Model Convention with Standard Clauses*). Firstly, a review of the six main views in international tax literature and in Community writings (together with respective criticism): judicial application of the provision of the more favourable country; strictly international solution; directive; reinforcement of taxation at territorial level inside the EU; multilateral convention between EU member states; Model Convention for EU countries. The focus then shifted on a comparison between the multilateral convention suggested by the Viennese School and the EU Model, that the speaker considered as better responding to the Community principles of subsidiarity and proportionality. Differently to the multilateral convention, the Model would have the core of a directive in the body of an international law instrument. Indeed, it should embody detailed instructions together with less detailed ones: the former would be provided for should they prove necessary to guarantee the observance of Community law. Examples of this category would be articles 1 [which could be made to: *a*) extend the range of persons able to demand the application of bilateral conventions, and *b*) include an apposite anti-abuse clause]; 3 (2) (interpretative autonomy), 4 (with a to-

tally autonomous concept of residence for conventional purposes, also taking into consideration possible developments relating to Article 8A of the EC Treaty) and 25 (which should not be limited to the mutual agreement procedure)]. One should not lose sight of the fact that the aim here is to prepare - at least at the outset - an instrument that will resolve as soon as is possible the conflict between international and Community law. The multilateral convention is probably the tool which manages the EU Model the easiest, but this could arouse less opposition on the part of member states that would maintain unimpaired the possibility to regulate their relations via bilateral conventions. In any case, a political solution is called for in order to reach a systematic and coherent compromise between internationalist and Community needs. This does not mean diminishing the role of the Court of Justice in relation to the Model and to bilateral conventions, whose function, on the contrary, should expressly be considered since it could also represent the means by which to guarantee solutions able to eliminate international double taxation within the EU. In this context, the proposal formulated by Prof. Kees van Raad at the Stockholm congress, May 1998, was again taken up. This proposal aims at organising a committee of experts on international conventions available to the Court; a committee which might prove very useful and non-binding.

Two application-oriented speeches were the subject of the second session. These contributions served as an assessment of the scope left to international tax planning following the introduction of numerous anti tax-avoidance provisions both in international conventions and in the domestic legislation of Community and extra-Community countries.

The first contribution (*Opportunities for the Use of Bilateral Conventions and Solutions for coping with Treaty Shopping Restrictions*), delivered by Dr. Stef van Weeghel, drew largely on the conclusions of the recent text that the same author published on the theme of abuse of international conventions (*The Abuse of Tax Treaties*). The lecture was divided into two parts: the first, dedicated to the instruments of international tax planning; the second, addressing solutions to the negative effects of restrictive measures in order to avoid treaty shopping. During the first part, a distinction was made in terms of techniques focusing on the use of a simple mediating structure (*direct conduit*) and those of a more complex nature (*stepping stone conduits*); the analysis then moved to triangular cases and on the possible advantages at group level that derive from setting up holdings, practising *dividend stripping*, borrowing from affiliated companies, from provisions of services carried out by a company in a multinational group registered in a country with a light tax burden. The second part of the lecture started off with an analysis of article 22 of the US Model Tax Treaty

(so-called *limitation on benefits* clause) and of the government accompanying technical report and then went on to discuss the impact of the various anti avoidance techniques embodied both in domestic legislation and in conventions. In the final lecture of this study congress (*Loopholes in the network of bilateral tax conventions and possibilities of treaty-shopping from the practitioner's perspective*) Anne Rainer provided examples of international planning transactions relating to *capital gains* flows of extra-Community source, in order to demonstrate how interposition still makes possible a considerable thinning of revenue in the state of source. The lectures went on to assess the impact that in the Community state of residence is produced by anti avoidance measures of the type contained in the German law on personal income taxation in § 50, lettera *d*), subsection 1a, aimed at dealing with man of straw phenomena.

Convegno di studi sul tema:

**“Interaction between the Double Taxation
Conventions and the Rulings of the ECJ on the
Fundamental Freedoms”**

**(Treviri, ERA - Accademia di diritto europeo,
26-27 aprile 1999) -**

Lingue ufficiali: francese, inglese e tedesco
(con traduzione simultanea)

Pasquale Pistone

Nel corso degli ultimi anni il settore dell'imposizione diretta ha visto progressivamente espandersi la rilevanza della normativa comunitaria grazie all'operato della Corte di Giustizia delle Comunità Europee ed al modo in cui questa ha inteso l'ambito applicativo delle libertà fondamentali previste dal Trattato CE.

Attraverso poco più di una ventina di sentenze la giurisprudenza comunitaria ha in questo modo evitato che l'*impasse* del processo di armonizzazione per via istituzionale impedisse la rimozione di molti ostacoli che questa materia, rimasta di competenza degli Stati membri, frapponeva al pieno esercizio delle libertà fondamentali comunitarie. Ne è risultato un contesto particolare di interazione tra diritto comunitario e diritto internazionale, che alcuni anni fa il prof. Frans Vanistendael ha definito con il termine di nuovo ordine comunitario delle imposte dirette. Il conflitto fra questi due ordinamenti è allo stato attuale ben lungi da una soluzione in grado di regolare la materia di comune interesse in modo soddisfacente. Molte soluzioni sono state proposte dalla dottrina e dalla giurisprudenza nel corso degli ultimi anni. In questo spirito il convegno - organizzato dalla d.ssa Kirsten Borgsmidt dell'Accademia di diritto europeo (*Europäische Rechtsakademie*) di Treviri (Germania), una istituzione che da anni analizza le problematiche comunitarie nei vari settori del diritto - ha inteso mettere a confronto nel corso di due giornate di studio le varie esperienze teoriche ed applicative finora maturate, offrendo un *forum* di discussione (con i rappresentanti della Commissione,

nonché di tutti i Paesi comunitari ad esclusione della sola Grecia) e mirando a prospettare gli scenari evolutivi per il prossimo futuro.

Il Convegno è stato articolato in tre sessioni con gli interventi di otto relatori ed un ampio dibattito.

La prima sessione, a carattere prettamente applicativo, si è incentrata su tre contributi, rispettivamente di Paul Farmer, Jan Francke e Martin Lausterer.

Il primo intervento ha avuto ad oggetto l'analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia sulle libertà fondamentali e sulle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione in ambito comunitario (*The ECJ case law on the fundamental freedoms and double taxation agreements*). Il relatore - forte della sua esperienza pluriennale di segretario dell'avvocato generale Jacobs (di recente interrotta a seguito del trasferimento presso la Commissione CE) - si è soffermato in particolare su cinque punti di interesse. Partendo dalla situazione antecedente al nuovo ordine comunitario delle imposte dirette, egli ha affrontato il rapporto tra la normativa comunitaria ed i trattati bilaterali esistenti, sottolineando la prevalenza del diritto comunitario su quello internazionale, temperata dalla sola salvaguardia delle convenzioni contro la doppia imposizione concluse con i Paesi terzi al momento della nascita della CEE (ovvero della successiva adesione ad essa da parte dei nove Stati non fondatori). Successivamente Farmer ha operato un raffronto tra l'estensione del principio di non discriminazione nelle convenzioni bilaterali basate sul modello OCSE e di quello che risulta dalla giurisprudenza costante della Corte di Giustizia. Il raffronto è stato poi esteso anche all'applicazione della clausola della nazione più favorita secondo gli schemi del GATT-WTO, che la configura come uno strumento per assicurare l'eliminazione delle distorsioni al libero commercio, ed ancora ad una possibile applicazione in sede giudiziale di questo principio anche in sede comunitaria. Com'è noto, esponenti della Scuola viennese (fra cui soprattutto Joseph Schuch), ma anche accademici tedeschi (come il prof. Albert Rädler) hanno con forza sostenuto nel corso degli ultimi anni (e soprattutto a partire dalla sentenza *Schumacker*) la necessità di interpretare le oltre cento convenzioni bilaterali vigenti tra i Paesi della UE alla luce del diritto comunitario. Secondo questa teoria la mancata estensione del regime impositivo più favorevole (previsto in un rapporto bilaterale con uno Stato membro) anche ai residenti degli altri Stati membri comporterebbe un trattamento differenziato tra persone non residenti che pur potrebbero trovarsi nella stessa situazione sostanziale. Tanto la relazione di Farmer, come il dibattito ad essa successivo, non hanno tuttavia mancato di sottolineare i numerosi limiti di questa teoria, nonché di quella che postula l'obbligo del trattamento nazionale sulla base del principio comunitario

dell'eguaglianza di trattamento. La soluzione dei problemi di compatibilità del diritto comunitario non può risolversi nel completo annullamento del *package deal* di cui è frutto ciascuna convenzione internazionale, come sottolineato da Joanna Wheeler (International Bureau of Fiscal Documentation di Amsterdam) sulla scia delle critiche già formulate dal prof. Klaus Vogel. Farmer ha poi riproposto un'idea già elaborata in occasione del convegno *Non-discrimination tax seminar*, svoltosi presso l'Università di Bergamo nel marzo 1998, secondo cui l'evoluzione delle libertà fondamentali ne postula il passaggio dal divieto di discriminazione a quello di ogni forma di restrizione, tenendo conto sia della formulazione delle norme sulla libera circolazione delle merci e della ormai risalente giurisprudenza *Dassonville* (come circoscritta alla luce della successiva sentenza *Keck*), che della libera circolazione dei capitali, come riformulata dal Trattato di Maastricht. A questo proposito Farmer ha analizzato la recente sentenza *Safir* (C-118/96) in materia di libera prestazione di servizi, mostrando il riscontro di questa evoluzione nella pronuncia della Corte. Secondo Farmer sono otto gli ambiti in cui si sta concentrando l'attività della Corte nella materia di imposte dirette: maggiori aliquote o mancate deduzioni d'imposta per i lavoratori frontalieri; mancato riconoscimento dei rimborsi d'imposta per i soggetti che si trasferiscono in altro Paese comunitario; restrizioni sulle prestazioni di servizi transnazionali intracomunitari; mancata applicazione di trattati bilaterali e maggiori aliquote per stabili organizzazioni di altri Paesi comunitari; applicazione delle normative antielusione del tipo società controllate estere (*CFC legislation*) e anti-thin capitalization; diversità di trattamento fiscale per i non residenti, diversità di livelli di ritenute alla fonte; doppia imposizione internazionale e procedure per la sua eliminazione. Il quarto punto dell'intervento è stato incentrato sulla competenza degli Stati membri a concludere i trattati bilaterali, salvaguardata dall'Articolo 220 del Trattato CE, la cui efficacia diretta è stata ribadita dalla Corte di recente nel caso *Gilly* (C-336/96). Nel corso del dibattito su questo punto della relazione di Farmer, il prof. Frans Vanistendael ha sostenuto l'interessante posizione per cui nel caso *Gilly* la doppia imposizione internazionale non poteva, per le caratteristiche della situazione sostanziale della coppia franco-tedesca, costituire un caso di discriminazione, giacché per la legislazione tedesca il diniego del regime tributario dello *splitting* alla signora *Gilly* era conseguenza del mero fatto che già in Francia si teneva conto del suo rapporto di coniugio e che inoltre la proposizione del ricorso innanzi alle autorità fiscali francesi impediva a queste di applicare diversamente la legge tedesca.

A prescindere dalle particolarità sostanziali del caso *Gilly*, Farmer ha comunque ricordato che, a partire dal caso *Schumacker*, la Corte ha co-

stantemente precisato che il potere degli Stati membri di regolare i loro rapporti a livello bilaterale non deve essere esercitato in modo da comportare lesioni al diritto comunitario. Alla luce di questo principio Farmer ha analizzato le cause riunite *Hoechst e Metallgesellschaft*, attualmente pendenti davanti alla Corte di Giustizia relativamente alla mancata applicazione dell'*Advance Corporation Tax* britannica ai non residenti (fino all'1.4.1999). Un possibile esito favorevole ai ricorrenti non è del tutto escluso. Le conseguenze saranno sicuramente molto importanti sull'assetto dei rapporti tra diritto internazionale e comunitario in materia tributaria. L'ultimo punto della relazione di Farmer ha infine trattato un argomento i cui confini sono tuttora molto incerti in materia tributaria anche dopo l'entrata in vigore del Trattato di Amsterdam e della PESC: la competenza esterna della UE. La teoria del parallelismo, sviluppata dalla dottrina comunitaria ed internazionale nel corso degli anni '70 ed '80 sulla falsariga della sentenza A.E.T.R. (C-22/70) della Corte, ha rappresentato uno dei pochi punti fermi delle riflessioni di Farmer, oltre che del successivo intervento di Pistone: nella misura in cui le istituzioni comunitarie hanno competenza a regolare i rapporti interni in una determinata materia, allora esse si sostituiscono anche nei rapporti esterni, ossia con i Paesi terzi.

354

La prima sessione di lavori del convegno è poi proseguita con la seconda relazione - tenuta da Jan Francke, membro svedese del Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE - relativamente agli sviluppi del Modello OCSE nel prossimo futuro (*Discussion in the OECD concerning the Model Convention*). La relazione è partita da un punto di vista diametralmente opposto a quello considerato da Farmer, basandosi cioè sulle istanze puramente internazionali dei Paesi industrializzati, che sono finora confluite nel Modello OCSE. A molti è forse già noto che l'OCSE ha previsto per il 2000 di apportare alcune significative modifiche all'attuale Modello. Francke si è soffermato su tre di esse in particolare, rispettivamente l'eliminazione dell'articolo 14, relativo ai redditi di lavoro autonomo (che è ritenuto ormai *business like any other business*), l'ampliamento dell'articolo 23, in modo da tenere conto dei problemi impositivi transnazionali delle società di persone (*partnerships*) ed ancora l'estensione a tutte le imposte della procedura di scambio di informazioni prevista in base all'articolo 26 del Modello. La relazione di Francke ha anche preso in considerazione problemi di attualità nei rapporti tributari transnazionali, come quelli della tassazione del commercio elettronico, su cui è di recente apparsa la monografia dei proff. Luc Hinnekens e Richard Doernberg, frutto del progetto di ricerca promosso dall'*International Fiscal Association*. L'OCSE ha predisposto un apposito gruppo di studio per esaminare le conseguenze che in questo ambito potrebbero determinarsi sul-

le attuali convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione che seguono il Modello. Un ulteriore punto di particolare interesse nella relazione di Francke è stato quello relativo all'analisi dei settori in cui con maggiore frequenza il Modello determina l'insorgenza di conflitti applicati. Sei punti sono stati evidenziati: determinazione della fonte del reddito; conflitti allocativi; problemi di qualificazione; divergenza nelle interpretazioni dei fatti, delle disposizioni nazionali e convenzionali. Durante il dibattito si sono poi ricordati i limiti della attuale procedura amichevole per la risoluzione di questo tipo di conflitti e l'impatto che tale situazione produce sulle relazioni transnazionali, soprattutto in ambito comunitario. Francke considera la procedura amichevole come uno strumento imperfetto per la soluzione di conflitti impositivi in un mondo tributario a sua volta imperfetto. La discussione tra i partecipanti ha sottolineato che questo risultato potrebbe non essere sufficiente nelle relazioni bilaterali interne alla Unione Europea.

Nelle conclusioni Francke ha infine prospettato tre scenari per l'evoluzione futura del Modello OCSE. Nel breve termine il Modello OCSE ed il suo commentario continueranno a rappresentare un principale punto di riferimento per i negoziati, l'applicazione e l'interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione. Nel medio termine il successo del Modello OCSE dipenderà dalla capacità di risolvere i punti critici evidenziati da Francke nel corso della sua relazione. Nel lungo termine lo scenario è alquanto incerto, giacché prima o poi potrebbe verificarsi un capovolgimento nel ruolo dei criteri della residenza e della tassazione su base territoriale, così come nell'applicazione della stessa imposizione del reddito.

La contrapposizione tra gli interventi di Francke e Farmer ha stimolato un vivo dibattito in cui si sono confrontate posizioni europeiste con istanze di tipo puramente internazionalista. Fra le prime, in particolare, il prof. Michael Lang, tra i fondatori della Scuola viennese, ha sottolineato come nella convenzione in corso di negoziato tra Austria e Germania potrebbe emergere per la prima volta in un trattato fiscale l'attribuzione di competenza alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sulla base dell'articolo 182 del Trattato CE. Un secondo intervento del prof. Frans Vanistendael ha proposto un compromesso tra le due istanze, suggerendo che i Paesi dell'Unione Europea tengano una posizione unitaria in seno all'OCSE, eventualmente anche per mezzo della nomina di un unico delegato.

La terza relazione (*Diskriminierung und DBA: Rechtssache C-307/97 Saint Gobain*) della prima sessione, tenuta dall'avv. Martin Lausterer, è stata invece pienamente incentrata sul caso *Saint-Gobain*, tuttora pendente davanti alla Corte di Giustizia. Il caso riguarda il trattamento im-

positivo per il 1988 di una stabile organizzazione tedesca di una casa madre francese, attraverso cui quest'ultima controlla una serie di partecipazioni dirette ed indirette in Germania, in Paesi comunitari (come l'Austria e l'Italia) ed extracomunitari (come gli USA e la Svizzera). Tutte le società presentano situazioni triangolari del tipo analizzato in uno dei due temi principali del congresso IFA 1998 di Londra, evidenziando un differente trattamento impositivo per la stabile organizzazione rispetto al trattamento spettante alle società residenti in Germania per effetto delle convenzioni concluse da questo Paese con Austria, Italia, Stati Uniti e Svizzera. Le questioni pregiudiziali riguardano l'imposta tedesca sul reddito delle persone giuridiche (*Körperschaftsteuer*), l'ottenimento del credito di imposte indirette per i dividendi di fonte estera ai sensi del § 26, comma 2, della legge sull'imposta sul reddito delle persone giuridiche, ma altresì l'imposta sul patrimonio (*Vermögensteuer*) ed il privilegio di affiliazione per le partecipazioni nella società statunitense in base al § 102, comma 2, della disciplina interna tedesca. Lauster ha tracciato un parallelo tra il caso *Saint-Gobain* e quello *avoir fiscal* (C-270/83), che ne rappresenta la versione speculare, giacché riguarda una stabile organizzazione tedesca di una casa madre francese. Successivamente ha ripercorso i principali argomenti sulla base dei quali le conclusioni formulate dall'avvocato generale Mischo il 2.3.1999 lasciano presagire che la Corte possa seriamente considerare di ritenere incompatibile con gli artt. 52 e 58 del Trattato CE il regime tributario tedesco.

356

La seconda sessione ha poi ripreso il tema dell'interazione delle libertà fondamentali comunitarie con il diritto delle convenzioni internazionali in materia fiscale da una prospettiva scientifica, con i contributi dei proff. Michael Lang, Università di Vienna, e Frans Vanistendael, Università Cattolica di Lovanio; nonché con alcune riflessioni relative ad un progetto di ricerca in corso, formulate da Pasquale Pistone, dottorando di ricerca in diritto tributario internazionale e comparato nell'Università di Genova.

Il primo intervento (*Perspektiven für die Harmonisierung der DBAen*), tenuto dal prof. Michael Lang, ha affrontato il problema delle possibili prospettive di armonizzazione nello sviluppo futuro delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione all'interno dei Paesi dell'Unione europea. L'intervento ripercorre nella sostanza il pensiero che l'Autore aveva già avuto modo di formulare lo scorso anno durante il simposio scientifico tenutosi a Monaco di Baviera in onore del 65° Compleanno del prof. Albert Rädler a seguito della pubblicazione del saggio su *Multilateral Tax Treaties*. Lang parte da una posizione fortemente europeista, che ritiene che per effetto della posizione espressa dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee sia ormai giunto il tempo di ritenere le imposte di-

rette acquisite al diritto comunitario. Invero, secondo Lang, già la stessa predisposizione delle due direttive nel 1990 avrebbe rappresentato il punto di inizio di questo nuovo ordine comunitario. La norma contenuta nell'articolo 220 del Trattato CE svolge ormai una funzione soltanto residuale. Gli stessi padri fondatori della Comunità Economica Europea la inclusero nelle disposizioni finali considerando l'eliminazione della doppia imposizione internazionale come un obiettivo programmatico. Essi erano ben consci delle difficoltà che il suo raggiungimento avrebbe potuto comportare e per questo ne lasciarono la competenza agli Stati membri, limitando le attribuzioni alle istituzioni comunitarie nel solo ambito delle imposte indirette. Lang ritiene che il quadro sia sensibilmente cambiato, per cui l'articolo 100 permetterebbe già l'adozione di normativa comunitaria secondaria in materia di imposte dirette nella misura in cui sia necessario alla rimozione degli ostacoli che impediscano l'attuazione del Mercato Unico. Nondimeno, Lang riconosce che l'opposizione degli Stati membri ha già impedito l'adozione di normativa sovranazionale per l'eliminazione della doppia imposizione internazionale in materia di prezzi di trasferimento. Per questa ragione ha proposto come *second best* una soluzione basata su di una convenzione multilaterale tra i Paesi membri della UE, di cui ha delineato i caratteri salienti ripercorrendo la bozza contenuta nella monografia già in precedenza ricordata. La convenzione multilaterale proposta da Lang include la competenza della Corte di Giustizia e consente di risolvere con maggiore facilità le situazioni triangolari all'interno dell'Unione Europea. Nella parte finale della relazione Lang si spinge poi a formulare una possibile firma della convenzione multilaterale anche da parte di Paesi non comunitari, come la Svizzera. Quest'ultima posizione ha destato perplessità e scetticismo tra i partecipanti al dibattito, soprattutto per le difficoltà dello Stato terzo di accettare la competenza della Corte di Giustizia.

357

Il tema dei rapporti con i Paesi terzi costituisce invece la parte centrale della seconda relazione (*Flashpoints in tax treaties between EU and third countries*) della seconda sessione, tenuta dal prof. Frans Vanistendael dell'Università Cattolica di Lovanio, già membro del Comitato Ruding per l'armonizzazione delle imposizioni sulle società nel mercato unico europeo. La relazione del prof. Vanistendael è stata articolata in sette parti. Nella prima parte si chiarisce che il problema delle relazioni con i Paesi terzi in materia di imposte dirette non è esclusivamente limitato all'applicazione delle clausole di tipo *limitation on benefits*, che gli Stati Uniti impongono nelle loro convenzioni bilaterali sullo schema dell'art. 16 dello *US Model Tax Treaty* a partire dal 1981. Si tratta piuttosto di un problema di politica fiscale, relativo ai cambiamenti materiali necessari per garantire la compatibilità delle convenzioni internazionali con il di-

ritto comunitario. Questi aspetti costituiscono l'argomento centrale delle restanti parti dell'intervento. Innanzitutto viene affrontato il tema dell'obbligo di rispettare le libertà fondamentali ed il divieto di discriminazione, facendosi ancora una volta l'esempio concreto delle situazioni triangolari che coinvolgono una stabile organizzazione. Il prof. Vanistendael ritiene che l'estensione unilaterale (da parte dei Paesi UE) del regime convenzionale a queste situazioni richieda riflessione e non rappresenti comunque lo strumento in grado di risolvere tutti i problemi che sorgono rispetto alla compatibilità con il divieto comunitario di discriminazione. Nella terza parte l'intervento analizza i problemi delle clausole di tipo *limitation on benefits* (LOB), alle quali l'Autore suggerisce un approccio basato sulla necessità di assicurare condizioni di concorrenza non dissimili all'interno del mercato, non sottovalutando il ruolo che l'inserimento nei trattati di un diverso (e più ampio) tipo di clausole anti-abuso potrebbe svolgere nella lotta all'elusione fiscale internazionale ed al *treaty shopping*. Successivamente il prof. Vanistendael valuta il diverso approccio alla concorrenza fiscale dannosa nel testo delle raccomandazioni dell'OCSE e del codice di condotta comunitario, che presenta una maggiore ampiezza. Esempi di ciò possono rinvenirsi nella valutazione diametralmente opposta di OCSE e UE rispetto a norme di tipo di CFC e LOB. Nella parte quinta della relazione si analizza l'art. 11 della proposta di direttiva sulla tassazione del risparmio, che contiene una specifica disposizione che obbliga la UE ad intraprendere negoziati e trattative con i Paesi terzi per consentire l'effettiva tassazione delle rendite finanziarie che i residenti nella UE ritraggono da fonte non comunitaria. Sarà decisivo tenere d'occhio l'evoluzione di questa materia, perché potrebbe indirettamente determinare competenze sovranazionali delle istituzioni comunitarie nell'ambito delle imposte dirette. Per altro verso la direttiva sembrerebbe rinunciare al principio di reciprocità, tradizionalmente applicato nelle convenzioni internazionali, e potrebbe anche cristallizzare al suo interno criteri comuni accettati dagli Stati membri sui cui si potrebbe fondare un'armonizzazione di istituti tributari. Analoghe considerazioni sono svolte nell'intervento in merito all'altra proposta di direttiva, relativa ad interessi e royalties. Volutamente Vanistendael non si sofferma sugli strumenti attraverso cui raggiungere gli obiettivi della regolamentazione comunitaria nei rapporti con i Paesi terzi, suggerendo che questa materia debba essere affrontata dalla Commissione in relazione ad ogni misura comune di cui propone l'introduzione. Nel dibattito la prof.ssa M. Margarida Cordeiro Mesquita ricorda che in assenza di una posizione comune i rapporti con i Paesi terzi introducono un ulteriore fattore di non neutralità nel prelievo fiscale, essendo il negoziato di clausole anti-elusione meno aggressive interamente lasciato alle capacità ne-

goziali delle parti contraenti: nel caso delle clausole di tipo *limitation on benefits* le convenzioni statunitensi rispettivamente con Olanda (molto favorevole) e Portogallo (poco favorevole) forniscono la prova di questa situazione.

La seconda sessione si chiude con alcune riflessioni di Pasquale Pistone su di una proposta di soluzione del conflitto tra diritto delle convenzioni internazionali e diritto comunitario (*A EU Model Convention with Standard Clauses*). Nella prima parte vengono passate in rassegna le sei principali posizioni espresse dalla dottrina tributaria internazionale e comunitaria (unitamente alle relative critiche): applicazione giudiziale della clausola della nazione più favorita, soluzione puramente internazionale; direttiva; rafforzamento della tassazione su base territoriale all'interno della Unione Europea; convenzione multilaterale tra i Paesi membri della Ue; Modello di convenzione per i Paesi UE. Successivamente l'intervento viene incentrato su di un raffronto tra la convenzione multilaterale proposta dalla Scuola viennese ed il Modello UE, che l'Autore ritiene più confacente ai principi comunitari di sussidiarietà e proporzionalità. A differenza della convenzione multilaterale, il Modello avrebbe il cuore di una direttiva nel corpo di uno strumento di diritto internazionale. Infatti, esso dovrebbe contenere disposizioni dettagliate insieme a disposizioni meno dettagliate: le prime sarebbero previste solo nella misura in cui fossero necessarie a garantire il rispetto del diritto comunitario. Esempi di quest'ultima categoria potrebbero essere gli articoli 1 (in cui si potrebbe estendere l'ambito delle persone in grado di invocare l'applicazione delle convenzioni bilaterali, nonché includere un'apposita clausola anti-abuso), 3 (2) (autonomia interpretativa), 4 (con un concetto pienamente autonomo di residenza ai fini convenzionali, tenuto anche conto dei possibili sviluppi relativi all'articolo 8a, del Trattato CE) e 25 (non limitato alla sola procedura amichevole). Non va dimenticato che l'obiettivo è quello di predisporre - almeno in un primo momento - uno strumento che consenta di risolvere prima possibile il conflitto tra diritto internazionale e diritto comunitario. Probabilmente la convenzione multilaterale è uno strumento di più facile gestione del Modello UE, ma questo può suscitare una minore opposizione da parte degli Stati membri, che conserverebbero integra la possibilità di regolare i loro rapporti per via di convenzioni bilaterali. In ogni caso una soluzione politica è necessaria al fine di raggiungere un compromesso organico e coerente tra istanze internazionaliste e comunitarie. Questo non significa sminuire il ruolo della Corte di Giustizia in relazione al Modello ed alle convenzioni bilaterali, che anzi dovrebbe essere specificamente prevista e potrebbe rappresentare lo strumento per garantire soluzioni in grado di eliminare effettivamente la doppia imposizione internazionale all'interno

della Unione Europea. Viene ripresa in questo contesto la proposta formulata dal prof. Kees van Raad al congresso di Stoccolma dello scorso maggio 1998, volta a predisporre un comitato di esperti sulle convenzioni internazionali, che potrebbe fornire in questo contesto un ausilio molto efficace (e non vincolante) a disposizione della Corte.

La terza sessione ha infine previsto due interventi di tipo applicativo, volti a verificare gli spazi rimasti per la pianificazione fiscale internazionale a seguito dell'introduzione di numerose disposizioni antielusione tanto nelle convenzioni internazionali quanto nelle normative nazionali dei Paesi comunitari ed extracomunitari.

Il primo intervento (*Opportunities for the Use of Bilateral Conventions and Solutions for coping with Treaty Shopping Restrictions*), tenuto dal Dr. Stef van Weeghel, si è basato in larga parte sulle risultanze della recente monografia che lo stesso Autore ha pubblicato sul tema dell'abuso delle convenzioni internazionali (*the Abuse of Tax Treaties*). La relazione è stata divisa in due parti, delle quali la prima dedicata agli strumenti di pianificazione fiscale internazionale e la seconda invece alle soluzioni per evitare gli effetti negativi delle misure restrittive in funzione anti-treaty shopping. Nel corso della prima parte sono state prima differenziate le tecniche incentrate sull'utilizzo di una struttura interpositiva semplice (*direct conduit*) da quelle a carattere complesso (*stepping stone conduits*); successivamente l'analisi si è spostata sulle situazioni triangolari e sui possibili vantaggi a livelli di gruppo derivanti dalla costituzione di società holding, dall'attuazione di pratiche di *dividend stripping*, dall'indebitamento nei confronti di società collegate e dalle prestazioni di servizi da parte di una società di un gruppo multinazionale con sede in un Paese a bassa pressione fiscale. La seconda parte ha avuto inizio con l'analisi dell'articolo 22 dello US Model Tax Treaty (cosiddetta clausola di *limitation on benefits*) e della relazione tecnica governativa di accompagnamento, per poi estendersi all'impatto delle varie tecniche antielusione previste sia dalla normativa interna, che da quella convenzionale.

Nell'ultimo intervento (*Loopholes in the network of bilateral tax conventions and possibilities of treaty shopping from the practitioner's perspective*) del convegno Anno Rainer ha infine simulato alcune operazioni di pianificazione internazionale relativamente a flussi di *capital gains* di fonte extracomunitaria, per dimostrare come l'interposizione renda ancor oggi possibile un significativo assottigliamento delle ritenute nello Stato della fonte reddituale. La relazione ha successivamente verificato l'impatto che possono produrre nello Stato comunitario di residenza misure antielusione del tipo di quella contenuta nella legge tedesca sull'imposizione del reddito delle persone fisiche al § 50, lettera d), comma 1a, mirate a fronteggiare i fenomeni di interposizione di persona.

N. Pollari • A. Casertano • P. Debidda

I DIRITTI DI CONFINE LE DOGANE E IL MERCATO COMUNE EUROPEO

[illegible]

sesta edizione 1998 - 1999
pagg. 772 - L. 60.000

Richiesta con pagamento anticipato a:

ETI S.p.A. - Viale Mazzini, 25 - 00195 Roma
versando l'importo di £. 60.000 sul c/c postale n. 61844007
o con assegno bancario, N.T.

**Finalmente una banca dati
tributaria on line, efficiente, veloce,
completa e...**

...ora anche in internet!

fisconline[®] 2

**E' così perché nasce dai ventuno anni di
esperienza della rivista "il fisco"!!!**

La nuova Banca Dati tributaria ON LINE contiene, coordinati e annotati, tutti i più importanti provvedimenti normativi di carattere fiscale emanati successivamente alla riforma tributaria del 1972 (nonché quelli precedenti ancora in vigore) oltre alle più rilevanti circolari e note del Ministero delle Finanze e decisioni delle commissioni tributarie, giurisprudenza, commenti esplicativi, scadenziario fiscale e archivio storico.

AGGIORNATA IN TEMPO REALE!!!

Per la consultazione è sufficiente un abbonamento ad Internet!!!^(*)

^(*) La ETI mette a disposizione la sua rete privata Intranet in alternativa ad Internet.

Attraverso la rete Intranet il servizio è consultabile anche, in ambiente operativo DOS.

Ulteriori informazioni o materiale
illustrativo o visita di un esperto
potranno essere richieste
all'editore per
Fax 06.32.17.808
o per lettera indirizzata a:

**ETI S.p.A.
V.le Mazzini, 25
00195 Roma**

