

ANTONIO EMANUELE GRANELLI

**LA LÉGISLATION FISCALE ITALIENNE ET SA RÉFORME
PAR RAPPORT AU DROIT INTERNATIONAL (*)**

(*) Texte de la leçon tenue au *Séminaire de droit italien* organisé par le « Centro di studi giuridici europei » auprès de l'Université d'Urbino (24-26 août 1972).

L'A. tient à exprimer ses remerciements à Mr. Mario Burgio, Administrateur principal de la Commission CEE, Professeur à l'École Supérieure des Sciences Fiscales de Bruxelles, qui lui a donné la documentation nécessaire, et à M.me Françoise Ouvradou, lic. en droit de l'Univ. de Paris, qui a eu soin de la révision du texte.

RÉSUMÉ: 1. Notions générales. Idée du droit international fiscal dans ses différents significations. Rapports entre le droit international et les législations internes. Rapports entre les organisations internationales et les Etats. Programme de cette étude. — 2. Les principes du droit international général par rapport à la fiscalité. La défense d'appliquer aux étrangers des contributions haineuses, et de confisquer leurs biens. L'exemption des sièges des représentations diplomatiques. L'art. 10 de la Constitution. Les règles posées par le droit international particulier. Le principe de l'égalisation des étrangers aux citoyens. La clause de la nation la plus favorisée. Les règles de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT). Les conventions bilatérales. Les conventions en matière de double imposition entre l'Italie et les autres Pays. L'imposition en Italie des étrangers, suivant le T.U. des impôts directs en vigueur. — 3. Le régime fiscal des bénéficiaires: la retenue à la source et l'impôt cédulaire, selon la loi nationale. Le traitement des bénéficiaires suivant les conventions internationales. Le principe de l'assistance judiciaire mutuelle entre les Etats, posé par quelques conventions. Le problème du sort des conventions en vigueur après la réforme fiscale. Les accords internationaux instituant des « unions ». Les organisations internationales et supranationales. La Communauté économique européenne (CEE). Les dispositions du Traité de Rome par rapport à la fiscalité. — 4. L'Union douanière entre les Etats de la CEE: examen de ses particularités. L'abolition, entre les Pays membres, des droits de douane et des autres mesures équivalentes. Les arrêts de la Cour de Justice sur les droits administratifs et sur la taxe sur l'exportation des choses ayant une valeur artistique ou d'archive. L'aménagement des monopoles nationaux ayant un caractère commercial. Le doute sur la légitimité des monopoles fiscaux par rapport aux artt. 41 et 43 de la Constitution. L'interdiction de frapper les produits des autres Etats membres d'impositions supérieures à celles des produits nationaux; l'interdiction de concéder aux produits nationaux des primes pour l'exportation dans les Etats membres. Le régime communautaire des impôts sur le chiffre d'affaires d'après le système cumulatif en cascade. L'harmonisation des législations relatives à cette matière. Le rapprochement des législations sur les impôts directs. Les mesures des organismes communautaires: les règlements, les directives, les décisions. Les directives en matière de douane. Les directives sur le traitement fiscal des transferts de capitaux. — 5. Les directives concernant la taxe à la valeur ajoutée. Les principes posés par la 1.^{ère} et par la 2.^{me} directive. La loi de délégation pour la réforme fiscale italienne: ses principes. Les renvois de la réforme italienne. — 6. Les dispositions communautaires directement applicables. Les règlements du Conseil et de la Commission de la CEE. Le problème de leurs rapports avec la loi nationale. Le doute sur la légitimité de ces règlements par rapport à l'art. 23 de la Constitution italienne. Les règlements en matière douanière, et sur les prélèvements communautaires. Le droit in-

ternational intérieur italien concernant la fiscalité. Les dispositions de renvoi. Les lois qui rendent exécutoires les principes posés par le droit international. Les lois qui règlent les rapports avec l'étranger n'ayant pas leur régime dans le droit international. Le problème des limitations au pouvoir de l'Etat de régler les rapports fiscaux avec l'étranger. L'art. 53 de la Constitution. — 7. Les règles de droit international posées par la réforme. Les impôts directs de la réforme par rapport au rapprochement des législations. L'impôt sur le revenu des personnes physiques. L'impôt sur le revenu des personnes juridiques. L'imposition des bénéfices et des intérêts: les retenues à titre d'acompte et à titre d'impôt cédulaire. Les facilités fiscales. — 8. L'impôt local sur les revenus. L'impôt sur la valeur ajoutée par rapport à l'étranger. L'impôt sur la plus-value des immeubles. Les impôts sur les successions et sur les donations. La révision des autres impôts.

1. Dans l'application et dans la perception des impôts on rencontre souvent, comme dans tout secteur de l'expérience juridique, des cas qui présentent des éléments objectifs ou subjectifs, étrangers à l'égard du système législatif considéré.

Ce phénomène n'est point nouveau: par exemple, le problème de la taxation des étrangers, de ses justifications morales et juridiques, avait attiré l'attention des Grecs, des Romains, et plus encore des auteurs du moyen âge ⁽¹⁾. Néanmoins, cette matière à acquis de nos jours une extension particulière, à cause du développement des échanges entre les Etats.

Il arrive donc que le droit fiscal se croise de plus en plus avec le droit international: de sorte que certains ont proposé l'élaboration du droit fiscal international en tant que catégorie juridique autonome ⁽²⁾. Il faut toutefois considérer que cette notion se colore de plusieurs significations, en rapport avec la *summa divisio* du droit international entre « droit international public » et « droit international privé ».

Tout d'abord, la notion du droit international fiscal comporte l'ensemble des règles juridiques, qui gouvernent les contri-

(1) Voyez: V. UCKMAR, *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova 1955, p. 3 s.; POMINI, *La « causa impositionis » nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Milano 1972 (réédition), p. 236 et s.

(2) V.: UDINA, *Diritto internazionale tributario*, dans *Novissimo digesto italiano*, Torino 1968, p. 932 et s.

butions des Etats entre eux, ou leurs cotisations envers les organisations internationales ⁽³⁾. Il s'agit d'une acception qui n'intéresse pas le thème de cet exposé. Mais on parle aussi du droit international fiscal pour indiquer les principes et les règles qui limitent ou conditionnent l'exercice du pouvoir interne d'imposition d'un Etat vis à vis d'un pouvoir analogue du ressort d'un autre Etat, ou d'un autre sujet de droit international, ou bien en face d'une obligation qu'il a contractée au niveau des rapports internationaux ⁽⁴⁾. Par exemple, il peut se faire qu'un Etat doive s'abstenir de lever une contribution sur un revenu produit sur son territoire, car il a reconnu le droit d'un autre Etat de taxer ce revenu, ou bien parce qu'il a pris l'engagement de l'exempter. D'autres fois, il se peut qu'une organisation internationale, en vertu de son statut, ait le pouvoir d'assujettir à des contributions spéciales directement les citoyens des Etats adhérents : en ce cas, le pouvoir souverain de l'Etat coexistait avec une autorité externe, qu'il avait reconnue valable sur son propre territoire. On peut rappeler, à ce propos, la levée des prélèvements dont la Communauté Européenne du Charbon et de l'Acier (CECA) frappe les entreprises du secteur ⁽⁵⁾. Du point de vue de la législation intérieure, on peut déclarer de droit international fiscal toutes les dispositions de l'Etat qui règlent les rapports avec l'étranger, y compris l'ensemble des lois sur l'exécution des traités et des accords internationaux ⁽⁶⁾. L'étude que je m'appête à faire, bien que bornée à la matière fiscale, ne peut que partir d'un bref examen des rapports entre le droit international (public) et la législation intérieure. Je sais bien que mon exposé laissera, sur ce

⁽³⁾ UDINA, *Diritto internazionale*, cité, p. 933; Contre DECLEVA, *La contribuzione internazionale*, dans *Annali Univ. Trieste* 1936, p. 203 et s. Ce dernier A. nie la nature fiscale de ces cotisations.

⁽⁴⁾ UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova 1949, p. 1-15; *Diritto internazionale*, cité, p. 934 et s.

⁽⁵⁾ CHRETIE, *A la recherche du droit international fiscal commun*, Paris 1955, p. 98.

⁽⁶⁾ Sur ce point, voyez: UDINA, *Il diritto internazionale*, cité, p. 103-37; *Diritto internazionale*, cité, p. 935-36.

point, beaucoup à désirer; qu'il paraîtra atteint d'un certain simplisme; qu'on y trouvera énoncées comme résolues plusieurs questions bien controversées parmi les internationalistes: je m'en excuse auprès d'eux, et j'espère qu'ils ne me refuseront pas leur indulgence. C'est que l'approfondissement de ces questions, outre que supérieur à mes forces, serait inutile par rapport à l'object de cette recherche.

Il faut donc considérer qu'en ce qui concerne les rapports entre le droit international et les législations de chaque Etat s'opposent deux doctrines différentes: celle « moniste », qui affirme l'unification de l'un et des autres dans un ordre supérieur, par rapport auquel ils ne seraient que les éléments d'un plus ample système juridique ⁽⁷⁾; et celle « dualiste », qui soutient au contraire la pluralité de ces ordres ⁽⁸⁾. A mon avis, la première théorie, quoiqu'elle ait donné une contribution remarquable à l'approfondissement du problème, ne répond pas aux données de l'expérience juridique.

En effet, la réalité de cette expérience porte à reconnaître dans ces ordres, celui du droit international, et celui de la législation interne, deux systèmes absolument autonomes, susceptibles de se développer indépendamment l'un de l'autre ⁽⁹⁾.

Il va de soi, cependant, que ces deux ordres juridiques ne sont, ni ne pourraient être, des monades sans portes ni fenêtres: ils révèlent, en vérité, plusieurs points de contact entre eux. Il s'agit donc d'une pluralité d'organisations juridiques, qui sont liées par un rapport de coordination, mais qui ne paraissent

(7) V. KELSEN, *Il fondamento della validità del diritto*, dans *Riv. dir. intern.*, 1957, 497 et s.

(8) V., parmi les Auteurs italiens: ANZILOTTI, *Il diritto internazionale nei giudizi interni*, Bologna 1905, p. 26 et s.; *Corso di diritto internazionale*, I, Padova 1955, 4^e ed., p. 47 et s.

Aux fins de la présente étude, on peut faire abstraction d'une troisième doctrine, nommée « pluraliste »: v. toutefois sur ce point, ZICCARDI, *Diritto internazionale*, dans *Enciclopedia del diritto*, XII, Milano 1964, p. 988 et s., et notamment p. 1004 et s.

(9) ZICCARDI, *Diritto internazionale*, cité, notamment p. 1023 et s.

point ordonnables selon un principe de hiérarchie ⁽¹⁰⁾. Afin que l'on puisse parler d'une quelconque subordination entre deux systèmes de règles juridiques, il faut en vérité qu'il y ait, dans le système dominant, un principe qui crée l'invalidation des règles du système subordonné, lorsqu'elles contrastent avec lui: par exemple, on dit que les dispositions réglementaires ont une valeur inférieure à celle de la loi, car le juge doit, suivant le cas, annuler ou ne pas appliquer les règlements contraires à la loi; et si l'on peut affirmer qu'en Italie, et plus généralement dans tout pays ayant une constitution rigide, la loi constitutionnelle prime la loi ordinaire, cela est dû au fait que la loi ordinaire, contraire à la Constitution, perd sa vigueur. Or, on ne peut trouver rien de tout cela dans les rapports entre les principes internationaux et la législation nationale: en effet, l'influence que le droit international exerce sur les lois intérieures, n'opère point par rapport à leur validité, mais seulement par rapport à leur qualification aux termes des règles internationales. Enfin: une loi de l'Etat peut bien déterminer une violation du droit international, et toutefois conserver sa vigueur ⁽¹¹⁾. La validité de ce principe n'est pas amoindrie du fait que les législations nationales prévoient parfois la règle de leur adaptation automatique au droit international: même en ce cas, bien que la loi intérieure, contraire aux obligations internationales, perde sa vigueur, il ne semble point que l'on y puisse voir une hiérarchie entre les deux ordres. En effet, en vertu de ce principe, l'abolition des lois contraires aux règles posées par le droit international ne trouve pas sa source dans une règle internationale, mais dans une disposition de la législation intérieure ⁽¹²⁾.

⁽¹⁰⁾ V.: MONACO, *Manuale di diritto internazionale pubblico*, Torino 1960, p. 129.

⁽¹¹⁾ MONACO, *Manuale*, cité, lieu cité.

⁽¹²⁾ V., mais à différents points de vue: MORELLI, *L'adattamento del diritto interno al diritto internazionale*, dans *Riv. dir. intern.*, 1923, 2 et s.; Kelsen, *La transformation du droit international en droit interne*, dans *Rev. gén. de dr. intern.* 1936, 5 et s.; SOCINI, *L'adeguamento degli ordinamenti statuali all'ordinamento internazionale*, Milano 1954, p. 73 et s.

Il y a donc, entre ces deux ordres, une sorte de diaphragme, au moyen duquel a lieu leur raccord.

Le point d'intersection du droit international avec la loi nationale consiste le plus souvent dans des dispositions qui ratifient, et rendent exécutoires à l'intérieur, des prescriptions posées par le droit international.

On trouve souvent énoncée, en général, la règle de l'adaptation automatique des lois nationales au droit international : ce que j'ai déjà dit. Il s'agit, par exemple, de la règle : *the international law is a part of the law of the land*, en vertu de laquelle les juges des Etats-Unis peuvent appliquer directement des principes du droit international ⁽¹³⁾, que l'on appelle, pour cela, *self-executing*. En Italie, ce système est suivi par l'art. 10 de la Constitution républicaine, qui statue : « *L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute* ». Il va de soi, cependant, que cette adaptation automatique de la législation italienne aux principes du droit international généralement reconnus concerne seulement le « droit des gens », et ne s'étend pas aux règles du droit international particulier ⁽¹⁴⁾.

Enfin, les organisations internationales ont quelque fois le pouvoir d'établir des dispositions directement applicables à l'intérieur des Etats adhérents : en ce cas, les prescriptions posées par une autorité supranationale sont reconnues égales aux dispositions posées par l'Etat, et tout cela en vertu de la loi qui rend

⁽¹³⁾ V. : DICKINSON, *L'interprétation et l'application du droit international dans les pays anglo-américains*, dans *Rec. La Haye*, 1932, XL, 309 et s.

⁽¹⁴⁾ V., pour tous : PERASSI, *La Costituzione italiana e l'ordinamento internazionale*, Milano 1952 ; LA PERGOLA, *Costituzione e adattamento del diritto interno al diritto internazionale*, Milano 1961.

Selon quelques Auteurs, puisque l'on trouve, parmi les règles du droit international la Const. produirait l'adaptation automatique de la législation italienne même aux national généralement reconnues, même la clause *pacta sunt servanda*, l'art. 10 de dispositions du droit particulier : v., p. exemple, VITTA, *La responsabilità internazionale dello Stato per atti legislativi*, Milano 1953, p. 112. Mais v., pour la critique de cette position : BISCOTTINI, *L'adeguamento del diritto interno alle norme internazionali*, dans *Jus*, 1951, 213 et s.

exécutoire un tel accord ⁽¹⁵⁾. On trouve l'exemple le plus important de ce mécanisme, en matière de droit fiscal, dans l'art. 19 du Traité de Rome, instituant la Communauté Economique Européenne (C.E.E.), signé le 25 mars 1957, et rendu exécutoire en Italie par la loi du 14 octobre 1957, n. 1203. Selon cet article, les règlements arrêtés par le Conseil ou par la Commission de la Communauté sont directement applicables dans tout Etat membre.

En conformité de ce que l'on a dit auparavant, l'étude des aspects internationaux de la fiscalité italienne, et de sa réforme, devra procéder suivant un triple ordre de données juridiques : il faudra considérer, d'abord, les principes et les règles internationales qui obligent le législateur national; deuxièmement, on évaluera l'incidence des dispositions posées par des organisations supranationales, mais directement applicables dans l'Etat; enfin, on examinera les principes suivant lesquels la réforme fiscale en cours règlera les rapports avec l'étranger.

2. Par rapport au premier point, il faut parler avant tout du droit international général, c'est à dire de l'ensemble des principes suivis, dans les rapports entre eux, par tous les Etats : ces principes forment donc le droit que l'on appelle des gens, c'est-à-dire le droit de la communauté internationale. Les règles de ce droit ont pour origine exclusive les coutumes, source première du droit international ⁽¹⁶⁾. Il s'agit donc d'un droit coutumier, qui peut bien s'établir même en vertu des législations nationales, lorsque elles paraissent, par rapport à quelques principes, tout à fait homogènes.

Or, bien que certains en aient douté, je suis d'accord avec ceux qui reconnaissent l'existence de tels principes en matière fiscale ⁽¹⁷⁾; il faut cependant admettre que ces principes ne sont

⁽¹⁵⁾ V.: BENTIVOGLIO, *Diritto internazionale pubblico*, dans *Novissimo digesto*, cité, V, p. 911 et s., et notamment 915.

⁽¹⁶⁾ BENTIVOGLIO, *Diritto internazionale*, cité, p. 930-31.

⁽¹⁷⁾ V.: UCKMAR, *La tassazione degli stranieri*, cité, p. 58 et s.

pas nombreux. Selon quelques auteurs, appartiendrait au droit international général la règle qui prescrit de ne pas imposer aux étrangers des contributions haineuses : on ne pourrait pas rétablir, par exemple, sans enfreindre le principe international, les droits « de chevage » et « de formariage », qui frappaient les étrangers résidant en France sous la monarchie. De même, le droit des gens prohiberait de confisquer au moyen des impôts les biens des étrangers, et imposerait l'exemption des sièges des représentations diplomatiques ⁽¹⁸⁾.

En vertu de l'art. 10 de la Constitution, ces principes deviennent directement applicables dans l'Etat, sans besoin d'aucune loi d'exécution. Donc, une loi ordinaire, qui ne se conformerait pas à ces principes, serait atteinte d'illégitimité constitutionnelle ⁽¹⁹⁾.

Il est d'autres règles internationales, qui n'obligent pas les Etats tous tant qu'il sont, mais seulement un certain nombre d'entre eux : et pour cela on parle, en opposition au droit général, que j'ai nommé droit des gens, d'un droit international particulier ⁽²⁰⁾.

Les règles de ce droit sont posées par des sources primaires, c'est-à-dire par des coutumes suivies par des groupes d'Etats, mais aussi, et surtout, par des accords conclus entre deux ou plusieurs pays. Ces accords, qui peuvent être bilatéraux, ou bien multilatéraux, constituent les sources secondaires du droit particulier : ils se fondent en effet sur la règle coutumière *pacta sunt servanda* ⁽²¹⁾.

En matière fiscale, des clauses bien fréquentes dans les conventions internationales sont celles qui imposent, dans certains cas, l'égalité du traitement fiscal des étrangers, ou de leurs biens, par rapport aux citoyens : par exemple, la Convention de Genève

⁽¹⁸⁾ UCKMAR, *La tassazione*, cité, lieu cité.

⁽¹⁹⁾ GRANELLI, *Principi costituzionali in materia tributaria*, dans *Amm. it.*, 1969, p. 323 et s., et notamment p. 333-335.

⁽²⁰⁾ MONACO, *Manuale* cité, p. 114 et s.

⁽²¹⁾ BENTIVOGLIO, *Diritto internazionale*, cité, p. 930.

sur le régime international des ports, signée le 9 décembre 1923, établit que les navires étrangers et les nationaux doivent être chargés également ⁽²²⁾. Une autre catégorie de dispositions, que l'on trouve dans beaucoup de conventions et de traités, concerne la clause de la nation la plus favorisée. En vertu de cette règle, on étend automatiquement aux Etats adhérents le traitement le plus favorable entre tous ceux que l'on applique ⁽²³⁾.

Ces deux clauses, celle de l'égalité de traitement, et celle de la nation la plus favorisée, se trouvent établies, avec des variantes, dans l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT), signé le 30 octobre 1947. Par cet accord, on a fixé des droits de douane conventionnels, on a pris des dispositions pour éliminer les pratiques de *dumping* et les restrictions quantitatives à l'importation, et on a établi, enfin, la clause de la nation la plus favorisée : cette clause d'ailleurs, en étant posée entre plusieurs Etats, acquiert une vigueur tout à fait particulière, car la condition la plus favorable, lorsqu'on l'a établie, ne peut être révoquée qu'à la suite d'un accord entre tous les Etats adhérents ⁽²⁴⁾. En outre, l'Accord prévoit que les pays membres peuvent créer entre eux, même en dérogeant à la clause de la nation la plus favorisée, des zones de libre échange, ou bien des unions douanières : dans ces deux cas, on parvient à l'abolition des droits de douane entre les Etats signataires; mais, tandis que dans la zone de libre échange chaque Etat conserve en vigueur

(22) V.: UCKMAR, *La tassazione*, cité, p. 68-69.

(23) UCKMAR, *La tassazione*, cité, p. 70-71.

(24) V.: CUTRERA, *G.A.T.T.*, dans *Novissimo digesto*, cité, VII, Torino 1968, p. 765 et s.; ANZILOTTI, *GATT*, dans *Enciclopedia*, cité, XVII, Milano 1969, p. 546 et s.

Sur la clause du « traitement national », en vertu de laquelle « les produits du territoire de toute partie contractante, importés sur le territoire de toute autre partie contractante ne seront pas frappés, directement ou indirectement, de taxes ou d'autres impositions intérieures... supérieures à celles qui frappent... les produits nationaux similaires », v.: Trib. de Brescia, arrêt du 3 juillet 1971, dans *Giur. ital.*, 1972; I, 2, 256, avec annotation de FALSITTA, *Considerazioni sull'efficacia della clausola del « trattamento nazionale » di cui all'art. IV, parte seconda, del « G.A.T.T. » e sul diritto al rimborso vantato dagli importatori di cotone.*

ses propres droits envers les pays tiers, l'union douanière entraîne l'adoption d'un tarif commun ⁽²⁵⁾.

On trouve ensuite beaucoup de conventions bilatérales, qui règlent les rapports fiscaux entre les Etats, surtout en matière de double imposition des impôts directs : au moyen de ces conventions, on résout les conflits d'imposition, qui peuvent se présenter lorsque une même situation imposable donnerait lieu, suivant les législations respectives, à la levée de contributions équivalentes de la part de plusieurs Etats ⁽²⁶⁾. Il y en a donc quelques unes de caractère général; d'autres, au contraire, concernant une certaine catégorie de rapports : par exemple, celles qui règlent la taxation des revenus des transports maritimes ou aériens. Pour ce qui concerne l'Italie, il faut rappeler, pour leur importance et leur caractère général, les conventions suivantes : celle avec l'Allemagne, signée le 31 octobre 1925, et ratifiée par la loi du 13 décembre 1925, n. 2161, dont les dispositions ont été étendues, par un échange de notes du 26 août 1950, ratifié par le D.P.R. du 13 janvier 1955, n. 132, aux rapports avec l'Autriche; celle avec la Belgique, signée l'11 juillet 1931, et ratifiée par la loi du 31 mars 1932, n. 456; celle avec le Danemark, signée le 10 mars 1966, et ratifiée par la loi du 18 mars 1968, n. 649; la nouvelle convention avec la France, signée le 29 octobre 1958, et ratifiée par la loi du 9 février 1963, n. 469, modifiée en vertu de l'accord additif du 6 décembre 1965, ratifié par la loi du 9 août 1967, n. 766; celle avec la Grèce, datée du 19 mars 1965, et ratifiée par la loi du 18 mars 1968, n. 654; celle avec la Norvège, signée le 25 août 1961, et ratifiée par la loi du 2 mars 1963, n. 534; celle avec les Pays-Bas, signée le 24 janvier 1957, et ratifiée par la loi du 18 juin 1960, n. 704; celle avec le Royaume-Uni, datée du 4 juillet 1960, et ratifiée par la loi du 12 août 1962, n. 1378, modifiée par l'accord additif du 28 avril 1969, ratifié par la loi du 12 avril 1973, n. 194; celle avec la R.A.U., signée le 26 mars 1966, ratifiée par la loi du 18

⁽²⁵⁾ ANZILOTTI, *GATT*, cité, p. 552.

⁽²⁶⁾ UDINA, *Diritto internazionale*, cité, p. 935-36.

mars 1968, n. 463; celle avec les États Unis, datée du 30 mars 1955, ratifiée en vertu de la loi du 19 juillet 1956, n. 943; la convention du 20 décembre 1956 avec la Suède, ratifiée par la loi du 13 mars 1958, n. 28, suivie de l'accord additif du 7 décembre 1965, ratifié par la loi du 12 décembre 1967, n. 1249; celle du 20 mars 1969 avec le Japon, ratifiée par la loi du 18 décembre 1972, n. 855; celles avec l'État d'Israël en matière d'impôts directs et d'impôts sur les successions, signées le 22 avril 1968, et ratifiées par la loi du 12 avril 1973, n. 201; celle avec le gouvernement de Trinidad et Tobago, signée le 26 mars 1971, ratifiée par la loi du 20 mars 1973, n. 167; enfin, l'accord avec la Finlande, qui a été signé le 4 août 1967, et qui se trouve en cours de ratification. Bien qu'il y ait de profondes différences entre les unes et les autres, on peut apercevoir leur dénominateur commun dans leur fonction de régler en détail, et parfois en dérogation de la loi nationale, l'application du principe de territorialité des impôts.

Au point de vue de la fiscalité italienne, il faut considérer que la taxation directe, suivant les principes posés par le T.U. du 29 janvier 1958, n. 645, se réalise actuellement surtout au moyen d'impôts réels, c'est-à-dire d'impôts qui portent sur des manifestations extérieures de la richesse: on a donc un impôt sur le revenu de la propriété bâtie (*imposta sui fabbricati*: art. 69 et s. du T.U.), qui frappe le revenu des constructions⁽²⁷⁾; des impôts sur le revenu foncier et agricole des terrains (*imposte sul reddito dominicale e sul reddito agrario*: art. 9 et s. du T.U.), qui frappent respectivement le revenu de la propriété des terrains à l'état naturel, et le revenu du produit de leur culture⁽²⁸⁾; enfin, un impôt sur la richesse mobilière (*imposta di ricchezza mobile*: art. 81 et s. du T.U.), qui frappe les autres revenus⁽²⁹⁾. A côté de ces contributions, on applique

(27) Pour le régime de cette contribution, v. RUMBOLDT, *Le imposte fon-diarie*, Torino 1961, p. 113 et s.

(28) RUMBOLDT, *Le imposte*, cité, p. 3 et s.

(29) ZAPPALÀ et LANZA, *L'imposta sui redditi mobiliari*, Napoli 1964, p. 185 et s.

ensuite deux impôts personnels, qui frappent la richesse globale de chaque sujet: il s'agit de l'impôt complémentaire (*imposta complementare progressiva sul reddito complessivo*: art. 130 et s. du T.U.), auquel sont assujetties les personnes physiques en raison de leur revenu global ⁽³⁰⁾, et de l'impôt sur les sociétés (*imposta sulle società*: art. 145 et s. du T.U.), qui porte sur le patrimoine net et sur le revenu total net des organismes imposables sur la base du bilan, c'est-à-dire les sociétés ayant la personnalité juridique (par actions, à responsabilité limitée, en commandite par actions, coopératives et mutuelles d'assurances), les sociétés et les associations constituées à l'étranger, ayant en Italie un établissement stable, et les autres personnes juridiques ayant l'obligation de bilan et de tenue des comptes (art. 8 du T.U.) ⁽³¹⁾. Complète cette liste l'impôt sur les obligations (art. 156 et s. du T.U.), qui frappe les obligations et les autres titres similaires ⁽³²⁾. Or, le principe de la territorialité est différemment réglé, suivant la nature de chaque impôt. Pour les contributions sur les revenus immobiliers, on tient compte de l'endroit où se trouve la construction ou le terrain. Pour l'impôt sur la richesse mobilière, on taxe les revenus produits en Italie, mais on considère comme produits dans le territoire de l'Etat, et donc imposables, les revenus dus par les sujets domiciliés ou résidant dans l'Etat, même s'ils ont été produits à l'étranger; les revenus de capitaux garantis par une hypothèque sur des biens situés en Italie; ceux du travail effectué à l'étranger sous la dépendance de l'Administration publique italienne ou sous la dépendance d'entrepreneurs domiciliés ou résidant en Italie et n'ayant pas à l'étranger un établissement stable avec gestion et comptabilité séparées; les revenus des entreprises qui opèrent en Italie comme

⁽³⁰⁾ V.: BOIDI, *Commento alla legge sull'imposta complementare progressiva sul reddito*, Torino 1956, 2^a ed., p. 21 et s.; POLI, *L'imposta complementare progressiva sul reddito*, Milano 1969, p. 33 et s.

⁽³¹⁾ POLI, *Imposta sulle società*, Padova 1955, p. 29 et s.; BOIDI, *L'imposta sulle società sulle obbligazioni*, Torino 1959, p. 50 et s.

⁽³²⁾ BOIDI, *L'imposta*, cité, p. 272 et s.

à l'étranger, provenant de l'activité exercée en Italie par leur siège central ou par un établissement quelconque; ceux produits à l'étranger par des entreprises constituées en Italie au moyen d'activités exercées sans un établissement stable avec gestion et comptabilité séparées; ceux produits à l'étranger par des entreprises constituées à l'étranger, mais ayant en Italie leur siège administratif ou leur objet principal; enfin les revenus produits à l'étranger par des sujets domiciliés ou résidant en Italie, s'ils ne sont pas imposables à l'étranger en vertu d'accords internationaux (art. 82 du T.U.) (33). Ces derniers revenus restent donc exemptés non seulement lorsqu'ils sont frappés à l'étranger, mais aussi dans le cas où leur franchise dans l'Etat de production n'est pas établie par un accord international (34). En matière de taxation personnelle, valent au contraire les principes suivants. L'impôt complémentaire est dû, par les sujets résidant en Italie, en incluant dans le revenu global non seulement les revenus produits en Italie, mais aussi ceux produits à l'étranger, lorsqu'ils sont utilisés dans le territoire de l'Etat, ou bien au cas où ils ne sont pas imposables à l'étranger en vertu d'accords internationaux (art. 133 du T.U.); au contraire, les sujets non résidant dans le territoire de l'Etat, payent l'impôt complémentaire seulement sur le revenu produit en Italie (35). En tout cas, sont exemptés de l'impôt complémentaire les ambassadeurs et les autres diplomates, et les revenus provenant de l'exercice de leurs fonctions ne sont pas frappés par l'impôt réel tandis que les con-

(33) V.: A. BERLIRI, *Il Testa Unico delle imposte dirette: esposizione istituzionale dei primi otto titoli*, Milano 1969, 2^a ed., p. 196 et s.

(34) C'est pourquoi la Cour de Cassation a nié l'applicabilité de l'impôt sur les bénéfices dus, par une société constituée en Suisse, à un sujet résidant en Italie: en effet, ces revenus ne payent aucun impôt, mais cela seulement en vertu d'une disposition interne du droit fiscal suisse, parce qu'il n'y a pas, entre l'Italie et la Suisse, de conventions en ce sens. V. donc: Cour de Cass., Sections Unies, arrêt du 4 décembre 1971, n. 3527, dans *Dir. e prat. trib.*, 1972, II, 251, avec annotation de CROXATTO, *Non tassabilità ai fini dell'imposta di r.m. dei dividendi di azioni di società estere*.

(35) A. BERLIRI, *Il Testa Unico*, cité, p. 369 et s.

(36) V. UCKMAR, *La tassazione*, cité, p. 219 et s.

suls, les agents consulaires, les fonctionnaires et les employés des sièges diplomatiques et consulaires jouissent de ces franchises seulement à certaines conditions (art. 84 et 132 du T.U.) ⁽³⁶⁾. Enfin, l'impôt sur les sociétés frappe, comme on l'a vu, le patrimoine et le revenu global non seulement des sociétés et des personnes juridiques italiennes, mais aussi ceux des sociétés et des associations étrangères, lorsqu'elles opèrent en Italie au moyen d'un établissement stable : en ce cas, on considère les éléments actifs et passifs du patrimoine et du revenu pour la part se rapportant aux capitaux employés en Italie (art. 148, dernier c. du T.U.) ⁽³⁷⁾.

3. En vertu de la loi du 29 décembre 1962, n. 1745, modifiée par le D.L. du 21 février 1967, n. 22, ratifié par la loi du 21 avril 1967, n. 209, des règles particulières ont été établies pour la taxation des bénéfices distribués par les sociétés de capitaux. On a donc établi, sur ces bénéfices, une retenue à la source, qui doit être opérée par la société distribuant les bénéfices. Lorsqu'il s'agit de bénéfices dus sur des titres étrangers, qui sont déposés, au termes de l'art. 5 du D.L. du 6 juin 1956, n. 476, ratifié avec modifications par la loi du 25 juillet 1956, n. 786, à la Banque d'Italie ou dans des banques autorisées, la retenue est opérée, par la banque, en excluant les titres d'obligations ⁽³⁸⁾.

Cette retenue présente une double nature suivant la position fiscale du percepteur : elle peut acquérir un caractère d'acompte sur l'impôt complémentaire ou sur l'impôt sur les sociétés, dus par le sujet qui perçoit le bénéfice (*ritenuta d'acconto*), ou bien se présenter comme un impôt elle-même (*imposta cedolare*) ⁽³⁹⁾.

⁽³⁷⁾ V.: UCKMAR, *La tassazione*, cité, pp. 228 et s.; A. BERLIRI, *Il Testo Unico*, cité, p. 403 et s.

⁽³⁸⁾ V.: BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema dell'imposizione diretta*, Padova 1972.

⁽³⁹⁾ SISTAPAOLI, *Imposta cedolare*, dans *Enciclopedia della banca e della borsa*, Roma-Milano 1971, p. 306-07.

La retenue à titre définitif, c'est-à-dire l'impôt cédulaire, est appliquée au taux de 30 % ; elle frappe, outre les bénéficiaires relatifs aux actions au porteur, émises en vertu des lois des Régions à statut spécial, les bénéficiaires revenant aux personnes physiques non résidentes en Italie, aux sociétés, aux organisations et aux personnes morales non assujetties à l'impôt sur les sociétés ou exemptées de cet impôt. Au contraire, la retenue à titre d'acompte de l'impôt personnel frappe au taux de 5 % les bénéficiaires d'actions enregistrées revenant aux personnes physiques résidant en Italie, aux sociétés et aux organismes assujettis à l'impôt sur les sociétés, aux entreprises commerciales individuelles ou sociales. En ce cas, la retenue sera déduite du montant de l'impôt complémentaire ou sur les sociétés, dû par le bénéficiaire, et l'excédent éventuel sera remboursé au contribuable.

Les règles, que je viens d'exposer, sont complétées par les conventions internationales sur les doubles impositions. Ces accords précisent avant tout, pour les rapports entre les États contractants, les notions de domicile, résidence, établissement stable, du lieu de production du revenu, etc. ; les lois sur leur exécution acquièrent donc, à cet égard, la valeur d'une interprétation authentique de la loi nationale. Il y a d'ailleurs, entre les dites conventions, des différences remarquables dans la définition de ces concepts : par exemple, les chantiers de construction ou de montage sont considérés des établissements stables, lorsque leur durée excède une année (voyez, en ce sens, les accords avec le Danemark, la Finlande, la Grèce la Norvège), ou bien un semestre (comme dans l'accord avec la R.A.U.), ou bien encore dans le cas où l'on y a travaillé pendant trois mois au moins dans une année (voir, pour cette solution, l'accord avec la France) ⁽⁴⁰⁾.

(40) Les différentes définitions de l'établissement stable ont été diligemment récapitulées par V. UCKMAR, *La tassazione*, cité, p. 48-49, et, plus récemment, par G. NAVA, *Stabili organizzazioni di società di capitali ed imposizione diretta nell'ambito della C.E.E.*, dans *Boll. trib. inf.*, 1972, 2096 et s.

Quant à la taxation des bénéfices distribués par les sociétés de capitaux, il y a des conventions qui prévoient que ces revenus sont frappés dans l'Etat du domicile du percepteur. Cependant, l'Etat du domicile de la société payante est quelquefois autorisé à lever une contribution à un taux n'excédant pas une certaine mesure, et précisément 15 % suivant les conventions avec le Danemark, la France, les Etats Unis et la Suède, et 25 % dans les rapports avec la Grèce, lorsque les percepteurs sont des sociétés et des associations étrangères, n'ayant pas d'établissement stable en Italie, ou des personnes physiques n'opérant pas en Italie au moyen d'un tel établissement et n'ayant pas d'autres revenus supérieurs à la franchise prévue pour l'impôt complémentaire (41).

En ce cas, la retenue à la source à titre d'impôt doit être opérée, sur les bénéfices dus par les sociétés domiciliées en Italie, non plus au taux de 30 %, mais au taux conventionnel de 15 %, ou 25 %. Suivant les conventions avec les Pays Bas, la Norvège et la R.A.U., la retenue a lieu, dans les mêmes cas, au taux de 30 %, aucun taux conventionnel n'étant prévu; et elle est opérée d'une façon analogue sur les bénéfices dus aux personnes physiques résidant en Allemagne, en Autriche et en Belgique, même si elles ont en Italie un établissement stable, ainsi qu'aux organismes constitués, mais non assujettis à l'impôt sur les sociétés (42). Il peut se faire, donc, que la retenue de 30 %, opérée sur des bénéfices dus à des personnes physiques également assujetties à l'impôt complémentaire, même résidant à l'étranger, se présente comme une retenue à titre d'acompte (43). En outre, quand le bénéficiaire prouve que le revenu a été frappé à l'étranger, sauf en Allemagne, en Autriche, ou en Belgique, la retenue doit lui être remboursée, suivant les cas, entièrement, ou jusqu'à concurrence de la somme représentant la différence entre le taux normal et le taux conventionnel. La retenue d'acompte au taux

(41) V. la Circulaire du Ministère des finances, en date du 22 juin 1971, n. 28, publiée dans *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 610 et s.

(42) Circulaire citée, lieu cité, et notamment p. 613-14.

(43) Circulaire citée, lieu cité, p. 615.

de 5 % est due, au contraire, lorsqu'il s'agit de bénéfices payés aux organismes étrangers ayant en Italie un établissement stable, ou bien aux personnes physiques assujetties à l'impôt complémentaire (44).

Au contraire, la taxation des bénéfices distribués par les sociétés étrangères aux sujets domiciliés en Italie, a lieu suivant les prescriptions de la loi nationale sur la retenue d'acompte et l'impôt cédulaire : mais il faut rappeler que, en vertu de quelques conventions, on accorde au contribuable une déduction sur le montant de l'impôt personnel, proportionnelle à l'impôt payé à l'étranger.

Il faut encore faire mention des règles, posées par quelques conventions, en vertu desquelles l'un des Etats contractants peut s'adresser aux autorités et saisir les juges de l'autre Etat pour réaliser ses créances fiscales. Il s'agit d'un principe très important, surtout parce qu'on a mis en doute, suivant la loi nationale, que les juges aient le pouvoir d'appliquer le droit fiscal étranger (45).

Quel sort auront ces accords internationaux, après l'entrée en vigueur de la réforme fiscale ?

Il faut déclarer d'abord que leur structure typique, ainsi qu'on peut la relever au moyen d'une étude comparative, est la suivante : ils donnent, avant tout, une réglementation des conflits d'imposition qui surgissent de l'aménagement des législations actuelles, et par conséquent portent une énumération des impôts en vigueur ; cependant, ils prévoient l'extension de leurs dispositions aux impôts analogues que chacun des Etats contractants devrait instituer ; enfin, ils établissent quelques fois que, dans le cas où l'on introduirait, dans la législation d'une des parties, des réformes qui changent la nature ou le caractère des impôts indiqués, il faudra entamer de nouvelles consultations (46).

(44) Circulaire citée, lieu cité.

(45) *Amplius* : V. UCKMAR, *La tassazione*, cité p. 85 et s.

(46) V., par exemple, le § 3 de l'art. 2 de la Convention Italo-Française.

Cependant, même si elle ne prévoit rien à ce propos, je crois que cette dernière clause doit être considérée comme incluse implicitement en vertu du principe *rebus sic stantibus*.

Or, il me semble évident que la réforme fiscale en cours rentre dans ce dernier cas. Ses dispositions prévoient en effet une modification assez remarquable du système des impôts directs, car elles remplaceront l'ordre en vigueur, fondé sur des contributions réelles, par un ordre opposé, dans lequel prévauront les impôts personnels. Ce renversement aura lieu moyennant l'abolition, entre autre, des impôts sur le revenu foncier et agricole des terrains et sur le revenu de la propriété bâtie, de l'impôt spécial sur le revenu des immeubles de luxe, de la taxe complémentaire, des impôts sur les sociétés et sur les obligations, et de l'institution de deux impôts personnels : l'un, sur le revenu des personnes physiques (*imposta sul reddito delle persone fisiche*), l'autre sur le revenu des personnes juridiques (*imposta sul reddito delle persone giuridiche*), auxquels s'ajoute un impôt réel sur les revenus ayant une source autre que celle du travail salarié (*imposta locale sui redditi*)⁽⁴⁷⁾. A la suite d'une telle innovation, je crois qu'il faudra réviser les accords internationaux touchant cette matière.

Les conventions que j'ai jusqu'ici rappelées, se bornent à résoudre des conflits entre les législations respectives : elle n'indiquent pas aux États contractants un but commun à poursuivre. Lorsque les accords internationaux sont posés en vue d'une telle finalité, lorsqu'ils assignent aux États un but à poursuivre ensemble, prend alors naissance une entité juridique qui s'appelle « union »⁽⁴⁸⁾. Cela est arrivé, par exemple, à la suite du GATT⁽⁴⁹⁾.

(47) V. : DE NARDO et NAPOLITANO, *La riforma tributaria: confronti e ricerche documentali*, dans *Tributi*, avril 1971 (n. 64), 5 et s.; *La riforma tributaria* (recueil d'études par les soins de l'Institut des sciences économiques et financières de l'Université de Gênes), Genova 1972, p. 3 et s.; MICHELI, *Lineamenti della riforma tributaria*, Torino 1972 p. 7 et s.; POLI, *Le imposte sul reddito nella riforma tributaria*, dans *Boll. trib. inf.*, 1972, 3 et 54.

(48) BENTIVOGLIO, *Diritto internazionale*, cité, p. 913.

(49) CUTRERA, *G.A.T.T.*, cité, p. 769.

Les unions internationales peuvent être simples, lorsque le but commun est poursuivi non pas au moyen d'institutions distinctes, mais avec les organes mêmes des Etats membres, ou bien munies de personnalité et d'organes propres. En ce cas, elles prennent le nom d'organisations internationales ⁽⁵⁰⁾.

On reconnaît souvent, à de telles institutions, même le pouvoir de poser des règles juridiques, qui obligent les Etats adhérents: les actes de ces organisations, que l'on appelle supranationales, constituent donc des sources du droit international particulier, et précisément des sources tertiaires, car elles ont leur légitimation dans le traité instituant l'union ⁽⁵¹⁾.

Par rapport à la législation fiscale, l'organisation la plus importante est sans doute celle de la Communauté Economique Européenne (C.E.E.), instituée par le Traité de Rome ⁽⁵²⁾. A la Communauté on a, en effet, assigné le rôle de promouvoir un développement harmonieux des activités économiques dans leur ensemble, une expansion continue et équilibrée, une stabilité accrue, un relèvement accéléré du niveau de vie, des relations plus étroites entre Etats membres, par l'établissement d'un marché commun et par le rapprochement progressif de leurs politiques économiques (art. 2 du Traité de Rome) ⁽⁵³⁾.

Les dispositions du Traité de Rome constituent donc des sources de droit international particulier.

Elles concernent en grande partie la fiscalité, puisqu'elles prévoient, entre autre, l'élimination entre les Etats membres des droits de douane et des restrictions quantitatives à l'entrée et à la sortie des marchandises, ainsi que de toutes autres me-

⁽⁵⁰⁾ V.: SERENI, *Le organizzazioni internazionali*, Milano 1961, p. 15 et s.; MONACO, *Organizzazione internazionale*, dans *Novissimo digesto*, cité, XII, Torino, 1968, p. 196 et s.

⁽⁵¹⁾ BENTIVOGLIO, *Diritto internazionale*, cité, p. 931.

⁽⁵²⁾ V.: MONACO, *Comunità economica europea*, dans *Enciclopedia del diritto*, cité, VIII, Milano 1961, p. 319 et s.; *Mercato comune europeo*, dans *Novissimo digesto*, cité, X, Torino 1968 p. 527 et s.

⁽⁵³⁾ V., en général: CATALANO, *Manuale di diritto delle Comunità Europee*, Milano 1965.

sures d'effet équivalent; l'établissement d'un tarif douanier commun et d'une politique commerciale commune envers les États tiers; l'abolition des obstacles à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux; l'établissement d'un régime assurant que la concurrence ne soit pas faussée dans le marché commun; la coordination des politiques économiques des États membres; le rapprochement des législations nationales dans la mesure nécessaire à son fonctionnement.

4. Beaucoup d'instruments créés par le Traité de Rome en vue des buts proposés, interviennent, directement ou indirectement, dans les rapports fiscaux ⁽⁵⁴⁾.

On doit rappeler, avant tout, l'Union douanière entre les États membres (art. 12 et s.), qui a été réalisée par étapes, et qui est devenue totale le 1^{er} juillet 1968, par suite de l'élimination des derniers droits appliqués à l'intérieur de la Communauté. Cette union, s'insère dans le régime du GATT, puisque l'art. 229 du Traité se charge d'assurer, par l'intermédiaire de la Commission, « toutes liaisons utiles avec... l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce ». Néanmoins, elle présente deux particularités, qui la distinguent des unions prévues par le GATT, et qui se relient à la fonction particulière de l'Union douanière de la C.E.E.: c'est-à-dire la fonction de réaliser un marché commun. Cela signifie que l'Union douanière de la C.E.E. n'est pas une fin en soi: elle constitue plutôt un instrument en vue d'un but plus général. Ces particularités sont les suivantes: avant tout, cette union n'est pas bornée, comme celles prévues par le GATT, à la partie essentielle des transactions, mais s'étend à tous les échanges; deuxièmement, elle ne concerne pas seulement les droits de douane, mais aussi les autres mesures d'effet équivalent ⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵⁴⁾ V.: *Problemi fiscali della C.E.E.* (actes de la II Assemblée d'études de la Società italiana per lo studio dei problemi fiscali), Milano, 1961.

⁽⁵⁵⁾ V.: MURATORI, *Riflessi della normativa comunitaria sull'ordinamento doganale italiano*, I, Padova 1969, p. 7 et s.

En vertu de ce dernier principe la Cour de Justice de la Communauté a jugé illégitimes les droits administratifs (*diritti amministrativi*) levés par l'Italie selon la loi du 5 juin 1950, n. 330 ⁽⁵⁶⁾, et la taxe sur l'exportation des choses ayant une valeur artistique ou d'archive, appliquée conformément à l'art. 37 de la loi du 1^{er} juin 1939, n. 1089 ⁽⁵⁷⁾: de sorte que le législateur italien a dû modifier, par le D.L. du 5 juillet 1972, n. 288, ratifié par la loi du 8 août 1972, n. 487, la réglementation de la matière.

Par l'élimination des restrictions quantitatives d'importation, d'exportation ou de transit entre les Etats membres (art. 30 et s. du Traité), on vise à réaliser le principe de la libre circulation des marchandises dans le territoire de la Communauté, avec, pour seule exception, des interdictions ou restrictions justifiées par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux, de préservation des végétaux, de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique et archéologique, ou de protection de la propriété industrielle et commerciale (art. 36).

L'art. 37 du Traité oblige donc les Etats membres à l'aménagement progressif des monopoles nationaux ayant un caractère commercial, de telle façon que soit assurée l'exclusion de toute discrimination dans les conditions d'approvisionnement et dans les débouchés entre les Etats membres ⁽⁵⁸⁾.

On prévoit que, en vertu de cette disposition, les Etats membres de la Communauté, selon les directives à donner, devront procéder, entre autre, à l'abolition des monopoles fiscaux, c'est-à-dire des monopoles qui ont pour seul but d'assurer un revenu

⁽⁵⁶⁾ Arrêts du 16 novembre 1970, n. 33-70, et du 17 décembre 1970, n. 33-70, dans *Foro ital.*, 1971, IV, 87, 98.

⁽⁵⁷⁾ Arrêt du 10 décembre 1968, n. 7/68, dans *Foro ital.*, 1969, IV, 89.

⁽⁵⁸⁾ V.: SESSA et VITALI, *La politica fiscale della Comunità Economica Europea*, Padova 1969, p. 155.

au trésor public. Ces monopoles devraient être remplacés par des impôts perçus sur la consommation ou sur la fabrication de certains produits (*accise*). Quiqu'elle engendre des difficultés pratiques, surtout en France et en Italie, où les monopoles, et notamment ceux des tabacs, ont une tradition séculaire, l'élimination de ces vieux instruments financiers ne pourra qu'être salutaire à la longue. Je crois en vérité toujours valables, à ce propos, les considérations de Montesquieu, qui écrivait, en 1748 : « Les droits sur les marchandises sont ceux que les peuples sentent le moins, parce qu'on ne leur fait pas une demande formelle. Ils peuvent être si sagement ménagés, que le peuple ignore presque qu'il les paie... Pour que le prix de la chose et le droit puissent se confondre dans la tête de celui qui paie, il faut ... que, sur une denrée de peu de valeur, on ne mette pas un droit excessif ... D'ailleurs, pour que le prince puisse lever un droit si disproportionné à la valeur de la chose, il faut qu'il vende lui-même la marchandise, et que le peuple ne puisse l'aller acheter ailleurs; ce qui est sujet à mille inconvénients. La fraude étant dans ce cas très lucrative, la peine naturelle, celle que la raison demande, qui est la confiscation de la marchandise, devient incapable de l'arrêter; d'autant plus que cette marchandise est, pour l'ordinaire, d'un prix très vil. Il faut donc avoir recours à des peines extravagantes, et pareilles à celles que l'on inflige pour les plus grands crimes. Toute la proportion des peines est ôtée. Des gens qu'on ne saurait regarder comme des hommes méchants, sont punis comme des scélérats... » (59).

Du reste, pour ce qui touche à la législation italienne l'abolition des monopoles fiscaux deviendra inévitable pour d'autres raisons. Selon les article 41 et 43 de la Constitution, la loi peut réserver à l'Etat et aux corps publics les activités ayant un caractère de prééminent intérêt général : mais cela peut avoir lieu seulement en vue de « fins d'utilité générale », lorsqu'il s'agit de

(59) *De l'esprit des lois*, L. XIII, § 8.

remettre entre les mains de l'Etat des services essentiels, ou concernant des sources d'énergie, ou bien d'éliminer des monopoles de fait. Or, dira-t-on que la production et le commerce du tabac sont un service essentiel?

A cet égard, on peut juger à juste titre que les monopoles fiscaux sont incompatibles avec la Constitution : et la question d'illégitimité constitutionnelle du monopole des tabacs a été déjà soulevée par des Tribunaux ⁽⁶⁰⁾.

Il y a ensuite, dans le Traité, un corps de dispositions fiscales (art. 95 et s.), qui interdisent soit de frapper les produits des autres Etats membres d'impositions supérieures à celles qui frappent les produits nationaux, soit de concéder aux produits exportés vers le territoire des Etats membres des ristournes d'impositions intérieures supérieures aux impositions dont ils ont été frappés directement ou indirectement ⁽⁶¹⁾. Dans ce but, les Etats membres qui percevaient la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le système cumulatif en cascade (c'était le cas, jusqu'au 31 décembre 1972, de l'*imposta generale sull'entrata*, appliquée en Italie, en vertu du D.L. 9 janvier 1940 n. 2, ratifié par la loi du 9 juillet 1940, n. 762) ⁽⁶²⁾, pouvaient, soit pour la taxation interne dont ils frappaient les produits importés, soit pour les ristournes qu'ils accordaient aux produits exportés, procéder à la fixation de taux

⁽⁶⁰⁾ Trib. de Roma, arrêts du 6 juillet 1971, dans *Gazz. Uff.*, n. 297/1971, p. 7502, du 8 avril 1972, *ivi*, n. 304/1972, p. 7706, du 7 août 1972, *ibidem*, p. 7710, du 25 juillet 1972, *ibidem*, p. 8803, et du 25 janvier 1973, *ivi*, 1973, p. 2455 ; Trib. de Milano, arrêt du 3 juillet 1972, *ibidem*, p. 7691 ; Trib. de Napoli, arrêt du 12 octobre 1972, *ivi*, n. 35/1973, p. 706 ; Trib. de Torino, arrêt du 6 novembre 1972, *ivi*, 1973, p. 2653.

Amplius, sur le problème de la légitimité constitutionnelle des monopoles, v. : RUJU, *Spunti critici in tema di costituzionalità dei c.d. « monopoli fiscali »*, dans *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1971, I, 246 et s. ; MANGIONE, *Natura « tributaria » del monopolio dei tabacchi e diritto costituzionale alla libertà di iniziativa economica privata*, dans *Giur. ital.*, 1973, II, 46 et s.

⁽⁶¹⁾ REBOUD, *Systèmes fiscaux et marché commun*, Paris, 1961, p. 86 et s. ; Sessa et Vitali, *La politica fiscale*, cité, p. 40 et ss.

⁽⁶²⁾ Pour le régime de cet impôt, v. : STAMMATI, *L'imposta generale sull'entrata*, Torino 1956, p. 91 et s.

moyens par produits ou groupes de produits (art. 97) : cela a été fait, en Italie, par la loi du 31 juillet 1954, n. 570.

Une disposition très importante est posée par l'art. 99 du Traité, qui établit le principe de l'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux impôts sur la consommation et autres impôts indirects, y compris les mesures de compensation applicables aux échanges entre les Etats membres ⁽⁶³⁾.

En matière d'impôts directs, et pour ceux qui ne rentrent pas dans l'énumération de l'art. 99, vaut infin l'art. 100, qui établit, en ligne générale, que le Conseil de la Communauté arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres, ayant une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun ⁽⁶⁴⁾.

Il y a donc, par rapport aux législations fiscales, deux différents degrés de coordination : l'*harmonisation* en matière d'impôts indirects, de taxe sur le chiffre d'affaires et d'impôts sur la consommation; le *rapprochement* pour les autres contributions.

Dans ce but, le Conseil et la Commission peuvent prendre, selon l'art. 189 du Traité, plusieurs catégories de mesures. Avant tout, des « règlements », qui ont une portée générale, et qui sont obligatoires dans tous leurs éléments et directement applicables dans tout Etat membre : et de ce fait, ces dispositions acquièrent, comme on l'a vu, et comme je le dirai mieux ensuite, la valeur de lois internes dans chacun des Etats membres ⁽⁶⁵⁾.

⁽⁶³⁾ V.: SESSA et VITALI, *La politica fiscale*, cité, p. 27 et s.; *Il piano Werner e l'armonizzazione fiscale nella C.E.E.* (actes de la VI Assemblée d'études de la Società italiana per lo studio dei problemi fiscali), Padova 1971; JEGOUZO, *L'imposition du revenu des valeurs mobilières dans la C.E.E.: le problème de l'harmonisation des fiscalités nationales*, dans *Rev. de sc. fn.*, 1971, 661 et s.

⁽⁶⁴⁾ SESSA et VITALI, *La politica fiscale*, cité, p. 157 et s.

⁽⁶⁵⁾ V.: STENDARDI, *I rapporti fra ordinamenti giuridici italiani e delle Comunità Europee*, Milano 1958, p. 60 et s.; *Natura ed efficacia dei regolamenti CEE*, dans *Riv. dir. intern.*, 1961, 403 et s.; SACERDOTI, *L'efficacia del diritto delle comunità europee nell'ordinamento giuridico italiano*, Milano 1964, p. 75 et s.;

Deuxièmement, des « directives ». Ces mesures lient les seuls Etats membres à qui elles sont déclarées applicables et seulement en vue du résultat à atteindre : elle laissent toutefois aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens ⁽⁶⁶⁾.

Il y a, enfin, les « décisions », qui sont obligatoires en tous leurs éléments, mais seulement pour les destinataires (Etats membres ou non), qu'elles désignent.

Toutes ces mesures constituent des sources tertiaires de droit international particulier, et le contrôle sur leur légalité est du ressort de la Haute Cour de Justice (art. 173) ⁽⁶⁷⁾.

Au contraire, je crois que l'on doit refuser une telle qualification aux « recommandations » et aux « avis », car ils ne lient personne.

En vue de la réalisation de l'Union douanière, de l'explication du principe du libre échange, de l'harmonisation et du rapprochement des législations nationales, la Communauté a instauré beaucoup de directives, qui ont une incidence sur la fiscalité des Etats membres.

Quant'à la matière douanière, il faut rappeler la directive du

CATALANO, *Manuale di diritto*, cité, p. 142 et s.; GAUDENZI, *La C.E.E. come ente di governo*, Milano 1972, p. 110 et s.

⁽⁶⁶⁾ V.: STENDARDI, *I rapporti*, cité, p. 27-28; CONFORTI, *Sulle direttive della Comunità Economica Europea*, dans *Giur. ital.*, 1972, IV, 83 et ss.

Cela signifie que le contraste entre les directives et le droit interne, quand même il a été déclaré par la Haute Cour, n'élimine pas de façon automatique la loi nationale contraire aux directives, mais il faut que l'élimination de ce contraste ait lieu au moyen d'une mesure du législateur national.

Néanmoins, lorsque le droit interne a été créé par le Gouvernement à la suite d'une délégation des Chambres, il peut se faire que la loi de délégation se réfère tout exprès à des directives : par exemple, la loi pour la réforme fiscale établit que la réglementation de l'I.V.A. et d'autres impôts indirects doit se conformer aux principes énoncés par les directives sur l'adoption du système commun de taxes sur le chiffre d'affaires et sur les impôts sur le transfert des capitaux. En ce cas, le décret législatif, s'écartant des directives, serait en contraste avec la loi de délégation, et par conséquent vicié d'illégitimité constitutionnelle suivant l'art. 76 de la Constitution, qui oblige le législateur délégué à l'observation de la loi déléguante.

⁽⁶⁷⁾ MIGLIAZZA, *La Corte di Giustizia delle Comunità europee*, Milano 1961; VALENTINE, *The Court of Justice of the European Communities*, London 1965; GREMENTIERI, *Il processo comunitario: principi e garanzie fondamentali*, Milano 1973.

30 juillet 1968, n. 312, sur la présentation des marchandises en douane et sur leur garde temporaire, et celles du 4 mars 1969, n. 73, 74, 75 et 76, sur le régime du « perfectionnement actif », sur les docks douaniers, sur les zones franches, sur l'atermoiement des paiements des droits de douane et des taxes équivalentes.

Sur l'harmonisation fiscale des régimes des impôts indirects, des taxes sur le chiffre d'affaires et des impôts sur la consommation, il faut signaler avant tout la directive du 17 juillet 1969, n. 335, sur les impôts indirects sur le transfert des capitaux entre les Etats membres de la Communauté, qui prévoit l'abolition du droit de timbre (*tassa di bollo*) sur les titres (actions et obligations), et crée des dispositifs en matière d'harmonisation des impôts frappant les apports sociaux ⁽⁶⁸⁾.

Cependant, les directives les plus importantes, dans ce secteur, sont celles qui concernent l'institution dans tout Etat membre de la taxe à la valeur ajoutée. Il s'agit, comme on n'a pas oublié de le mettre en évidence à l'occasion de l'ouverture d'un récent Congrès, d'un véritable impôt européen ⁽⁶⁹⁾.

On n'a pas encore de directives sur le rapprochement des législations nationales en matière d'impôts directs : cependant, des nombreux principes ont été déjà établis dans une résolution du Conseil datée du 22 mars 1971, sur l'union économique et monétaire ⁽⁷⁰⁾.

5. L'histoire des directives sur l'institution de la T.V.A. italienne est liée en partie aux développements de vicissitudes dont on ne peut pas dire qu'elles soient édificantes.

Donc, par la directive du Conseil du 11 avril 1967, n. 227,

⁽⁶⁸⁾ V.: NEME, *L'unification du marché européen des capitaux, et ses liaisons avec les pays tiers*, dans *Rev. de sc. fin.*, 1967, 247 et s.; TEUCCI, *La regolamentazione comunitaria in materia di imposte indirette sulla raccolta di capitali*, dans *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1970, 563 et ss.; GRASSI, *Il fattore fiscale nel raggiungimento di un mercato finanziario integrato*, dans *Tributi*, novembre 1970 (n. 59), 15 et s.

⁽⁶⁹⁾ *L'i.v.a. imposta europea* (Actes de l'Assemblée d'études organisée par le Banco di Roma, Rome, 21-23 juin 1972).

⁽⁷⁰⁾ V. CAMPA, *Politica di bilancio ed unione economica e monetaria*, dans *Il piano Werner*, cité, p. 115 et s.

on a prévu le remplacement, dans tout pays de la Communauté, des systèmes actuels de taxes sur le chiffre d'affaires par un système commun de taxe sur la valeur ajoutée, et on a fixé au 1er janvier 1970 le terme pour l'entrée en vigueur de la nouvelle taxe.

Avec la directive ci-dessus, et avec celle n. 228, datée du même jour, le Conseil détermina les structures et les modalités d'application de la taxe, selon les principes suivants : application de la taxe sur les livraisons et les importations de biens et sur les prestations de services effectuées à titre onéreux, à l'intérieur des pays, aux assujettis, en considérant comme assujetti « quiconque accomplit d'une façon indépendante et à titre habituel des opérations relevant des activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de service, que ce soit ou non dans un but lucratif », et en considérant comme « livraison du bien », outre le transfert du pouvoir d'en disposer comme propriétaire, beaucoup d'autres opérations d'effet équivalent, et comme « prestation de service » toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien »; assimilation à une livraison du prélèvement et de l'utilisation directe d'un bien; application du taux sur la contre-valeur de la livraison du bien ou de la prestation du service, ou bien sur le prix d'achat ou de revient de biens similaires, ou enfin sur la valeur en douane des biens importés; identité du taux de la taxe à l'importation à celui qui est appliqué à l'intérieur du pays pour la livraison d'un même bien; exonération des biens exportés et des prestations de services qui s'y rapportent, ou qui se rapportent aux biens en transit; faculté d'exonérer les prestations de services se rapportant à des importations de biens, et de n'appliquer la taxe que jusqu'au stade du commerce de gros, en excluant le commerce de détail; déduction, de la taxe due par le contribuable, du montant de la taxe qui lui est facturée, ou qu'il a acquittée pour l'utilisation des biens, en excluant la taxe dont sont frappés les biens et les services utilisés pour effectuer des opérations non imposables ou exonérées ⁽⁷¹⁾.

(71) V.: Sessa, *L'imposta sul valore aggiunto*, I, Roma 1971, p. 238 et s.

En vertu de ce système, qui est en vigueur depuis longtemps dans la législation fiscale française, chaque assujetti paye la taxe, mais il la récupère en la débitant à son tour à la contre-partie, de sorte que, à la fin du cycle, le poids de l'imposition pesera sur le consommateur ⁽⁷²⁾.

L'avantage de cette imposition réside, au point de vue communautaire, dans ses caractères de *neutralité* et de *transparence*. Suivant le système de l'impôt cumulatif « en cascade », le taux charge la contre-valeur totale de la transaction à chaque passage, de telle sorte que le prix final d'une même marchandise varie selon le nombre des transferts qu'elle a subis : cela arrivait dans l'application des impôts sur le chiffre d'affaires en vigueur, avant l'introduction de la t.v.a., en Allemagne et au Luxembourg (*Umsatzsteuer*), en Belgique (*taxe de transmission*), dans les Pays Bas (*Omzetbelasting*); et cela s'est produit encore en Italie, jusqu'au 1^{er} janvier 1973, du fait de la taxe sur les transactions que l'on y appliquait. Au contraire, la taxe sur la valeur ajoutée, en étant récupérée à chaque transaction sur la seule différence entre la valeur ajoutée et la valeur précédente, augmente le prix final de la marchandise ou du service indépendamment du nombre des transactions. Deuxièmement, une taxe cumulative en cascade ne permet pas de calculer l'incidence globale de l'impôt, car cela dépend du nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution. Cela a pour conséquence que, en fixant le montant des remises pour les produits exportés, il faut fixer des taux moyens, selon l'art. 97 du Traité : mais tout le monde comprend que, en faisant ainsi, on finit par pénaliser les produits qui supportent une charge fiscale inférieure au taux moyen établi, et par donner des primes de sortie occultes aux produits frappés d'un montant d'impôt supérieur ⁽⁷³⁾.

⁽⁷²⁾ V. : A. BERLIRI, *Appunti per una costruzione giuridica dell'i.v.a.: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, dans *Giur. imp.*, 1968, 251 et s.

⁽⁷³⁾ C'est pourquoi, la Cour de Justice a jugé que la République italienne avait enfreint l'art. 96 du Traité, en accordant des ristournes supérieures aux

La taxe sur la valeur ajoutée élimine au contraire cet inconvénient, car elle est, en tout cas, exactement proportionnelle aux prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues ⁽⁷⁴⁾.

Toutefois, tandis que la France avait déjà instauré, *ante litteram*, le régime de sa T.V.A., en vertu de la loi du 6 janvier 1966, n. 10 ⁽⁷⁵⁾, et que les autres Etats membres instituèrent la nouvelle contribution dans les détails établis par les directives (le Danemark par la loi du 31 mars 1967; l'Allemagne par la loi du 29 mai 1967, n. 545; la Hollande par la loi du 28 juin 1968; les Pays Bas par la loi du 29 juin 1968; le Luxembourg par la loi du 5 août 1969) ⁽⁷⁶⁾, l'Italie et la Belgique ne furent pas en mesure de respecter la date limite du 1^{er} janvier 1970, et demandèrent un délai qui leur fut accordé, par la directive du 9 décembre 1969, n. 320, jusqu'au 1^{er} janvier 1972.

En effet, pour l'Italie, il y avait des difficultés propres, l'introduction de la T.V.A. ne pouvant se concevoir sans une révision globale du système fiscal. Et pourtant, par la loi du 9 octobre 1971, n. 825, on a conféré au Gouvernement la délégation pour une réforme fiscale qui aurait dû entrer en vigueur le 1^{er} janvier 1972. Cette loi prévoyait : l'institution de la taxe sur la valeur ajoutée (*imposta sul valore aggiunto*); l'abolition de l'impôt sur les tran-

impôts internes pour l'exportation des produits de l'industrie mécanique: v., en ce sens, l'arrêt du 19 novembre 1959, n. 45/64, dans *Foro ital.*, 1970, IV, 202.

(74) V.: MARINO, *L'imposta sul valore aggiunto*, dans *La riforma*, cité, p. 95 et s., et notamment 100-101.

(75) V. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, dans *Studi sull'imposta sul valore aggiunto*, Milano 1968, p. 1 et s.

(76) En vue de l'entrée de la Norvège dans la Communauté la T.V.A. y a été instituée par la loi du 19 juin 1969: même en cas de non adhésion de ce Pays, le nouvel impôt y restera en vigueur.

Quant au Royaume Uni et à la République d'Irlande, dont l'adhésion vient d'être ratifiée, la T.V.A. y sera appliquée à partir du 1^{er} avril 1973. V., sur ce point: DAVIES, *The Value - Added Tax in the United Kingdom*, dans *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, p. 373 et s.

La T.V.A., est appliquée, enfin, par la Suède qui tout en n'adhérant pas à la Communauté, rentre toutefois, comme la Norvège, dans la zone de libre échange (EFTA).

sactions et des centimes additionnels correspondants, celle de l'impôt sur les transactions et de l'impôt d'égalisation (*tassa di conguaglio*) dus à l'occasion des importations, des droits de timbre sur les documents de transport (*tassa di bollo sui documenti di trasporto*), de la taxe sur les prêts ou subventions contre dépôt ou sur gage (*tassa sulle anticipazioni o sovvenzioni contro deposito o pegno*), de plusieurs impôts sur la consommation, de l'impôt sur la publicité (*imposta sulla pubblicità*); la réforme des impôts directs, selon les principes dont j'ai déjà parlé; l'institution de l'impôt sur la plus-value des immeubles (*imposta sugli incrementi di valore degli immobili*) au lieu de l'impôt sur la plus-value des terrains à bâtir (*imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*) et des contributions d'amélioration (*contributi di miglioria*). On prévoyait, enfin, la révision de la matière des droits d'enregistrement (*imposta di registro*), de timbre et d'hypothèque (*tassa ipotecaria*), des contributions cadastrales (*diritti catastali*) et des taxes sur les formalités administratives (*tasse di concessione governativa*), du régime fiscal des successions et des donations, ainsi que celle des dispositions relatives à l'évaluation, à la perception, aux sanctions et au contentieux, à l'organisation et au fonctionnement de l'administration financière et aux recettes fiscales des Communes, des Départements et des Régions ⁽⁷⁷⁾.

A cause de plusieurs obstacles les décrets ayant valeur de loi ordinaire, et au moyen desquels la réforme aurait dû être réalisée, ne purent être préparés dans le délai établi: il fallut donc renvoyer la date limite du 1^{er} janvier 1972. C'est pourquoi, la loi du 6 décembre 1971, n. 1036 fixa au 1^{er} juillet 1972 la date d'entrée en vigueur de l'i.v.a. et des autres impôts indirects, et au 1^{er} janvier 1973 celle de l'entrée en vigueur de toutes les

(77) MICHELI, *Lineamenti*, cité, p. 1 et s.

(78) En Belgique, la T.V.A., instituée en vertu du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (loi du 3 juillet 1969), est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1971. V.: BOUAERT et GOFFIN, *La T.V.A. en Belgique: expériences et remarques après les premiers mois d'application*, dans *Tributi*, octobre 1971 (n. 70), pp. 3 et s.

autres mesures. En même temps, par la directive du 20 décembre 1971, n. 401, le Conseil de la C.E.E. autorisait l'Italie à mettre en application le système commun de la T.V.A. à une date non postérieure au 1^{er} juillet 1972 ⁽⁷⁸⁾.

Cependant, même ce dernier délai n'a pu être respecté, y faisant obstacle soit la conjoncture économique (on parle, à ce propos, de *stagflation*), soit la crise du Gouvernement survenue, soit enfin, et surtout, la non préparation de l'Administration financière ⁽⁷⁹⁾ : ainsi, par le D.L. du 25 mai 1972, n. 202, et par la loi de conversion du 24 juillet 1972, n. 321, on a dû renouveler la délégation au Gouvernement, et différer encore la date de l'entrée en vigueur de la réforme. On a donc prévu que les dispositions relatives à l'I.V.A., aux autres impôts directs, à l'impôt sur la plus-value des immeubles, au contentieux, à l'organisation des bureaux financiers, et quelques autres, entreront en vigueur au 1^{er} janvier 1973, et que le reste de la réforme sera au contraire renvoyé au 1^{er} janvier 1974 ⁽⁸⁰⁾. En même temps, le Conseil de la C.E.E. a dû accorder à l'Italie, par la directive du 4 juillet 1972, n. 250, un dernier délai jusqu'au 1^{er} janvier 1973 pour l'application de la T.V.A.

⁽⁷⁹⁾ Mr. PRETI, ex ministre des finances, a toujours nié cela, en assurant que « tout était prêt » dans l'administration pour l'entrée en vigueur de l'i.v.a. Mais que cela n'était pas vrai, Mr. VISENTINI l'a prouvé, je crois sans aucun doute, dans une entrevue, que l'on peut lire, sous le titre : *Erano pronte solo le bugie*, dans *L'Espresso* du 13 août 1972, page 10.

On dirait une fatalité que les ministres italiens soient trompés par leurs grands commis ! Mussolini entra en guerre car on lui avait montré maintes fois les mêmes bataillons : est-ce qu'on a fait visiter plusieurs fois à Mr. Preti les mêmes bureaux de l'I.V.A. ?...

⁽⁸⁰⁾ V. : SCARLATA FAZIO, *Il rinvio dell'i.v.a. ed il D.L. 25 maggio 1972*, n. 202, dans *Boll. trib. inf.*, 1972, 1037 et s.

La première partie de la réforme a été récemment réalisée par les décrets du 26 octobre 1972, n. de 633 à 651.

Des dispositions particulières sur l'I.V.A. ont été prises ensuite par les lois du 23 décembre 1972, n. 821, et du 12 avril 1973, n. 173.

Enfin, on a adopté plusieurs décrets, cinq en date du 28 décembre 1972, et trois en date du 20 et du 24 février, et du 13 mars 1973, sur les régimes spéciaux dans l'application de l'I.V.A.

6. Suivant le plan proposé au début de cet exposé, il faut, arrivé à ce point, s'occuper de l'autre aspect de notre problème : c'est-à-dire des dispositions qui, étant obligatoires pour les sujets privés à l'intérieur de l'Etat, règlent directement les rapports fiscaux.

Il faut, avant tout, distinguer deux catégories de dispositions.

Il y a, d'abord, les règlements du Conseil ou de la Commission de la C.E.E. Leurs dispositions ont une efficacité double : d'une côté, elles obligent les Etats, et se présentent donc comme des règles de droit international; de l'autre, elles sont applicables directement dans tout Etat, et constituent donc des règles de droit intérieur. C'est pourquoi, j'en parle ici.

Du dit principe, il s'ensuit que ces règlements peuvent faire acquérir, même aux privés, des droit subjectifs parfaits⁽⁸¹⁾; pour les sauvegarder, on s'adressera donc aux juges nationaux, dont la compétence est totale à cet égard, avec la faculté de soulever, devant la Cour de Justice, selon l'art. 177 du Traité, à titre préjudiciel, les questions relatives à l'interprétation du Traité et des actes de la Communauté.

Une question bien controversée concerne le rapport entre ces règlements et les lois nationales : ont-ils même autorité, ou bien les règlements priment-ils la loi du pays? Le problème se pose au cas où une loi nationale postérieure serait en opposition avec le règlement : il s'agit de décider, en ce cas, si l'on doit appliquer, ou non, le principe selon lequel le droit postérieur abroge le droit antérieur. Tandis que la Cour de Justice⁽⁸²⁾, suivie de

(81) V.: Cour de Justice des Communautés Européennes, arrêts du 6 octobre 1970, n. 9/70, dans *Giur. ital.*, 1971, I, 1, 337, avec annotation de GORI, *L'« applicabilità diretta » delle decisioni e delle direttive della CEE nell'ordinamento degli Stati membri*, et du 7 mars 1972, dans *Dir. e prat. trib.*, 1972, II, 963, avec annotation de MURATORI, *Ancora sul primato dei regolamenti comunitari rispetto a qualsiasi legge nazionale anche posteriore*. Et pour la jurisprudence italienne: Trib. de Brescia arrêt du 5 janvier 1972, dans *Foro ital.*, 1972, 700, avec annotation de A.M. ASTOLFI, *In tema di diretta applicabilità di talune disposizioni del Trattato di Roma nell'ordinamento giuridico italiano*.

(82) Arrêts du 15 juillet 1964, n. 6/64, dans *Giur. ital.*, 1966, I, 1, 1349,

quelques juges nationaux ⁽⁸³⁾, nie que la loi nationale puisse déroger au règlement, qui a, affirme-t-elle, un plus haut degré ⁽⁸⁴⁾, la Cour Constitutionnelle italienne a arrêté, au contraire, le principe que la loi nationale contraire au règlement de la Communauté, et donc illicite sur le plan du droit international, prime toutefois le règlement ⁽⁸⁵⁾.

Le pouvoir réglementaire des organismes communautaires par rapport à la fiscalité a été mis en question récemment par un arrêt de la Cour d'Appel de Turin, qui a douté de la compatibilité de l'application directe de ces règlements avec l'art. 23 de la Constitution, suivant lequel *nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge* ⁽⁸⁶⁾.

Sur le plan de la fiscalité, plusieurs règlements ont été établis en matière douanière : je rappellerai, pour le Conseil, ceux du 27 juin 1968, n. 950, sur le tarif douanier commun; du 27 septembre 1968, n. 1496, sur le territoire douanier de la Communauté; du 18 mars 1969, n. 542, sur les marchandises en transit dans la Communauté; et, pour la Commission, celui du 6 novembre 1968, n. 1769, sur les frais de transport aérien à

du 13 février 1969 n. 14/68, *ivi*, 1969, I, 1, 993, avec annotation de GORI, *Applicazione parallela del diritto comunitario e del diritto nazionale in materia di concorrenza*, et du 7 mars 1972 cité.

Et v. aussi: CATALANO, *Rapports entre les règles de concurrence établies par le traité CEE et les législations des Etats membres*, dans *Rev. crit. de dr. comp.*, 1963, 269 et ss.

⁽⁸³⁾ V., p. exemple: Cour de Cassation de Belgique, 27 mai 1971, en *Cah. de dr. europ.*, 1971, 561 et s.

⁽⁸⁴⁾ Dans le même sens, v.: MIGLIAZZA, *Le comunità europee in rapporto al diritto internazionale e al diritto degli Stati membri*, Milano 1964, p. 147.

⁽⁸⁵⁾ Cour const., arrêt du 7 mars 1964, n. 14, dans *Giur. ital.*, 1964, I, 1, 516.

⁽⁸⁶⁾ Arrêt du 25 mai 1972, dans *Giur. ital.*, 1973, 2, 355, avec annotation de GRANELLI, *Diritto comunitario e riserva di legge in materia di prestazioni imposte*.

Et v. aussi, pour quelques références: Trib. de Roma, arrêt du 10 février 1971 dans *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1972, II, 2 et s., avec annotation de LA MEDICA, *Incameramento di cauzione determinata da Regolamenti comunitari e riserva della legge di cui all'art. 23 Cost.*

inclure dans la valeur en douane ⁽⁸⁷⁾, et ceux du 24 mars 1972, n. 603 et 604, sur l'acheteur à considérer pour la détermination de la valeur des marchandises, et sur l'exclusion, de cette valeur, du droit d'utilisation des marques.

Il faut en rappeler d'autres, enfin, qui, tout en ne concernant pas les impôts, règlent toutefois une matière très analogue, c'est-à-dire l'imposition des prélèvements communautaires sur les produits de l'agriculture.

Reste à parler, donc, du droit intérieur, ou mieux du droit international intérieur, par rapport à la fiscalité. On entend par cette expression, l'ensemble de lois, au moyen desquelles l'Etat règle les rapports avec l'étranger.

Même quand un rapport ayant une incidence dans le territoire d'un autre Etat est réglé par le droit international, général ou particulier, il faut que les règles de ce droit soient reçues dans la législation de l'Etat en vertu d'une disposition intérieure; et même, comme cela arrive pour les principes du droit des gens généralement reconnus, ou pour les règlements de la C.E.E., quand le droit international ou supranational est directement applicable dans le territoire national, cela n'est possible dans tous les cas que par suite d'une loi intérieure: l'art. 10 de la Constitution dans le premier cas, la loi d'exécution du Traité dans le deuxième. En tout cas donc, comme on l'a vu plus haut, ces rapports ne peuvent être réglés à l'intérieure que par une loi de l'Etat. A défaut de la dite loi, le droit international resterait sans effet à l'intérieur, quand bien même l'Etat, en maintenant des lois contraires aux accords, enfreindrait la règle internationale. C'est pourquoi, au nombre des sources du droit international intérieur, il faut mettre avant tout les dispositions « de renvoi », et les lois qui rendent exécutoires les principes du droit international ⁽⁸⁸⁾.

⁽⁸⁷⁾ Pour un examen attentif et complet de ces dispositions, v.: MURATORI, *Riflessi della normativa*, cité, I, p. 23 et s.; II, Padova 1972.

⁽⁸⁸⁾ V.: MONACO, *I trattati internazionali e la nuova Costituzione*, dans *Rass. dir. pubbl.*, 1949, 197 et s.

Il arrive, toutefois, qu'un rapport ne trouve pas sa règle dans le droit international, ni général, ni particulier : en ce cas, l'Etat ne peut qu'en réglementer le régime pour son propre compte.

Il y a donc une autre catégorie de dispositions de droit international intérieur : il s'agit des lois en vertu desquelles l'Etat établit la réglementation des rapports avec l'étranger ⁽⁸⁹⁾.

L'Etat trouve-t-il, hors du droit international, des limitations au pouvoir de régler ces rapports ?

On parle, à ce propos, du principe de territorialité. Il faut remarquer toutefois que ce principe, se reliant au dogme de l'*efficacité* du droit, influe sur la vigueur de la loi, mais ne pré-détermine pas son contenu ⁽⁹⁰⁾. En d'autres termes, le territoire délimite la sphère de l'applicabilité du droit national : ce qui ne signifie point que l'Etat ne puisse pas établir des règles, valables dans ce territoire pour des rapports tout à fait étrangers ⁽⁹¹⁾. Théoriquement, rien n'exclut que l'Italie crée un impôt sur les revenus produits et consommés en Chine par des chinois : une telle disposition aurait encore une certaine vigueur, car elle permettrait de poursuivre le contribuable s'il venait en Italie. Du reste, cela est moins drôle qu'il ne semble : est-ce que l'art. 10 du Code pénal ne punit pas, dans certains cas, les crimes commis par des étrangers, à l'étranger, contre un étranger, lorsque le coupable se trouve dans le territoire de l'Etat?...

En réalité, la délimitation territoriale du contenu dépend des choix du législateur, qui peuvent être motivés soit par l'exigence d'accomplir un devoir international, soit par un souci d'opportunité.

Cette délimitation peut même avoir lieu, au plus haut degré dans la hiérarchie des sources législatives, en vertu d'un princi-

(89) V., à ce propos : UDINA, *Diritto internazionale*, cité, p. 935.

(90) En ce sens : MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino 1970, p. 33-34.

(91) V., par exemple : S. ROMANO, *Corso di diritto internazionale*, Padova 1933, p. 205 ; BALLADORE PALLIERI, *Diritto internazionale pubblico*, Milano 1937, p. 496 ; SIBERT, *Traité de droit international public*, I, Paris 1951, p. 559.

pe constitutionnel : et cela arrive, dans notre matière, en application de l'art. 53 de la Constitution : « *Tutti sono tenuti a concorrere ai carichi pubblici in ragione della loro capacità contributiva* ». La lettre de l'article se rapporte évidemment à tout le monde, et non pas seulement à tous les citoyens : elle autorise donc l'imposition des étrangers ⁽⁹²⁾. Mais toutefois, le devoir de contribuer est lié à l'idée de dépense publique : cela signifie donc que la loi fiscale ne peut imposer quelqu'un que dans la mesure où il profite des avantages de cette dépense ⁽⁹³⁾. Or, tandis que pour le citoyen cela ne pose aucun problème, puisque son intérêt même est celui de l'existence de l'Etat ⁽⁹⁴⁾, l'étranger pourra être assujetti à un impôt uniquement dans certains cas (résidence ou domicile, possession de biens, production ou consommation d'un revenu dans le territoire de l'Etat, etc.), qui impliquent de sa part l'utilisation des services publics ⁽⁹⁵⁾. Dans ce sens, l'art. 53 de la Constitution reproduit implicitement, à l'égard de l'imposition des étrangers, un enseignement de la sagesse des anciens ⁽⁹⁶⁾.

Le principe de la territorialité de l'imposition, entendu dans le sens que l'Etat doit créer ses propres impôts pour les seuls faits, ayant un rapport quel qu'il soit avec son territoire, nait donc non pas d'un principe de théorie générale, mais seulement de l'art. 53 de la Constitution, c'est-à-dire d'un principe de droit positif.

⁽⁹²⁾ Contre : A. BERLIRI, *L'obbligo di contribuire in proporzione della capacità contributiva come limite alla potestà tributaria*, dans *Scritti in mem. di A. Giuffrè*, Milano 1967, p. 77 et s.; *Principi di diritto tributario*, I, Milano 1967, p. 234 et s.

⁽⁹³⁾ MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino 1970, p. 27 et s.

⁽⁹⁴⁾ Selon MAFFEZZONI, *Il principio*, cité, cet intérêt se relie de même à la possibilité qu'a le citoyen, de jouir des services de l'Etat.

⁽⁹⁵⁾ V. : V. UCKMAR, *La tassazione*, cité, p. 21 et s.

⁽⁹⁶⁾ V., par ex. : GROTIUS, *De jure belli ac pacis*, l. II, ch. II, § 14.

⁽⁹⁷⁾ MONACO, *Diritto internazionale privato*, dans *Novissimo digesto*, cité, V, 892 et s.

⁽⁹⁸⁾ MICHELI, *Corso*, cité, p. 34.

Parmi les dispositions, au moyen desquelles on règle les rapports avec l'étranger, il y en a qui déclarent applicable le droit étranger : on parle, en ce cas, de droit international privé au sens propre ⁽⁹⁷⁾. Mais ces dispositions ne concernent pas la fiscalité, car les rapports publics ne sont réglés que par la loi nationale ⁽⁹⁸⁾.

Les rapports avec l'étranger sont pourtant réglés, quant'au fisc, exclusivement par des dispositions de droit interne. Beaucoup de ces dispositions ont été décrites en traitant des impôts directs actuellement en vigueur.

7. Il reste donc, maintenant, à parler des règles de solution des conflits, et, en général, des dispositions ayant une incidence sur les rapports internationaux, en vue de la réforme à réaliser. Il faut toutefois avertir que cet examen sera nécessairement sommaire et approximatif, car la loi de délégation, dont on dispose actuellement, n'énonce pas les détails, mais se borne à fixer, suivant l'art. 76 de la Constitution, les principes et les lignes directives, que le Gouvernement de la République devra suivre dans l'exercice du pouvoir législatif ⁽⁹⁹⁾.

Dans le secteur de l'imposition directe, le nouveau système sera fondé, comme on l'a dit auparavant, sur deux impôts personnels, qui frapperont, respectivement, les personnes physiques d'une façon progressive ⁽¹⁰⁰⁾, et les personnes juridiques d'une façon proportionnelle ⁽¹⁰¹⁾.

L'adoption de ce système constitue, il faut le souligner, un remarquable pas de la part de l'Italie vers le rapprochement des législations fiscales.

En effet, le choix d'une taxation surtout personnelle a été faite par tous les Etats de la Communauté. En France, on applique

⁽⁹⁹⁾ V. toutefois, pour l'imposition indirecte, qui est en vigueur depuis le 1er janvier 1973, le note n. 80 ci-dessus.

⁽¹⁰⁰⁾ ANTONINI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche: profili giuridici*, dans *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 217 et s.

⁽¹⁰¹⁾ POLI, *Le imposte sul reddito*, cité, 30 et s.

depuis longtemps un *impôt sur les personnes physiques* et un *impôt sur les sociétés* ⁽¹⁰²⁾. En Allemagne, la finance fédérale est caractérisée par deux impôts personnels analogues, l'*Einkommensteuer*, et le *Körperschaftsteuer*, tandis que les impôts réels sur la valeur des terrains (*Grundsteuer*) et sur les bénéfices et les salaires (*Gewerbesteuer*) sont du ressort des finances locales. Au Luxembourg, on applique de même l'*Einkommensteuer* et le *Körperschaftsteuer*, auxquels s'ajoute un impôt sur les émoluments des administrateurs de sociétés (*Aufschlagsteuer*) et un impôt ordinaire sur le patrimoine (*Vermögensteuer* ⁽¹⁰³⁾). La Belgique, qui avait jusqu'en 1962 un système semblable à celui en vigueur en Italie, applique actuellement quatre impôts personnels : un impôt sur les personnes physiques, un impôt sur les sociétés, un impôt sur les personnes morales, un impôt sur les non résidents, et un impôt patrimonial sur les biens possédés par les personnes juridiques sans but lucratif ⁽¹⁰⁴⁾. Aux Pays Bas, existent deux impôts personnels, l'un sur les personnes physiques (*Inkomstenbelasting*), et un autre sur les sociétés (*Vennootschapsbelasting*), accouplés toutefois à trois impôts réels sur les salaires, sur les bénéfices et sur les émoluments des administrateurs de sociétés (*Commissarissembelasting*) ⁽¹⁰⁵⁾. La Royaume-Uni connaît, au contraire, un seul impôt direct personnel, l'*Income tax*, qui frappe à un taux proportionnel le revenu des personnes physiques et des personnes juridiques, auquel on ajoute une surtaxe (*surtax*) sur les revenus excédant un certain plafond ⁽¹⁰⁶⁾. Même en Suède, l'impôt unique sur le revenu (*Stathig Inkomstskatt*) frappe également les personnes physiques et juridiques, mais le système est complété par des impôts réels sur les bénéfices (*Kujangskatt*),

(102) BLANCHER, *Caractères des récentes modifications en matière d'impôt sur le revenu en France*, dans *Rev. de sc. fin.*, 1967, 247 et ss.

(103) GANGEMI, *Sistemi finanziari comparati*, I, Torino 1967, p. 476 et s., 635 et s.

(104) GANGEMI, *Sistemi*, cité, p. 574 et s.

(105) GANGEMI, *Sistemi*, cité, p. 682 et s.

(106) GANGEMI, *Sistemi*, cité, II, p. 95 et s.

sur les gains sociaux non répartis (*Ersättningskatt*), et sur les réserves (*Fondskatt*), ainsi que par un impôt ordinaire sur le patrimoine (*Förmögenheftskatt*) ⁽¹⁰⁷⁾.

Le choix d'un système d'imposition directe caractérisé, comme on l'a vu, par l'accentuation des charges personnelles implique que le principe de territorialité sera basé, quant aux impôts directs, surtout sur le lieu de résidence du sujet, ou bien sur d'autres critères analogues : siège de l'administration, objet de l'entreprise, établissement stable; et que donc dans la taxation directe, le lieu de production des revenus sera considéré comme un principe absolument subsidiaire ⁽¹⁰⁸⁾.

Quant à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, il faut donc distinguer d'abord le régime des sujets résidents de celui des non résidents.

Pour les personnes qui résident en Italie, quelle que ce soit leur nationalité, on inclut dans le revenu global imposable tous les revenus, quelle que soit leur origine, même s'ils ont été produits à l'étranger (art. 2, n. 2 de la loi de délégation). Cependant, on accorde, pour les revenus provenant d'autres pays, un avoir fiscal correspondant aux impôts, dont ils ont été frappés à l'étranger (art. 2, n. 20 de la dite loi). Le montant de cet avoir, les conditions et les procédés relatifs à son attribution, seront réglés par le décret législatif se rapportant précisément au principe de la réciprocité : c'est-à-dire que l'on tâchera d'établir, pour la taxation des revenus déjà frappés à l'étranger, un avoir fiscal égal à ce que l'on reconnaît à l'étranger, pour les revenus imposés en Italie. Surgit, à ce point, le problème de la détermination de l'avoir fiscal, par rapport aux pays qui appliquent le principe de la *tax sparing clause*, qui consiste dans l'attribution de l'avoir fiscal non seulement pour la portion d'impôt qui a été payée, mais aussi pour

⁽¹⁰⁷⁾ V.: BELET, *Réflexions sur le système fiscal suédois*, dans *Rev. de sc. fin.*, 1971, 347 et s.

⁽¹⁰⁸⁾ V.: CROXATTO, *La tassazione del reddito derivante da attività internazionale nel quadro della riforma tributaria*, dans *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 10 et s.

celle qui n'a pas été payée par suite de l'application de facilités fiscales. En effet, quoique la lettre de la loi de délégation parle simplement d'impôts perçus à l'étranger, je crois que le principe de la réciprocité impose de reconnaître même en Italie la dite condition : sans cela, les facilités fiscales pratiquées à l'étranger seraient lettre morte ⁽¹⁰⁹⁾.

Pour les sujets qui ne résident pas en Italie, on prévoit au contraire l'application de l'impôt personnel, mais en incluant dans le revenu imposable seulement les revenus produits dans le territoire de l'Etat. Dans le cas où il s'agit de revenus provenant de l'exercice d'une entreprise commerciale, on les inclut dans le revenu global seulement s'ils sont produits par un établissement stable (art. 2, n. 21).

Quant aux sociétés de personnes, elle ne sont pas considérées comme des sujets autonomes : néanmoins, leur revenu est déterminé d'une façon globale, mais l'imputation en est faite *pro quota* aux associés. Or, ce principe ne trouve pas seulement application au regard des sociétés constituées en Italie, mais aussi pour les sociétés constituées à l'étranger, toutes les fois qu'elles ont en Italie le siège principal de leur administration, l'objet principal de leur activité, ou bien un établissement stable, ou même dans le cas où elles y possèdent des terrains ou d'autres immeubles. Cependant, tandis que les sociétés de personnes, ayant en Italie leur siège, leur objet principal ou leur établissement stable, sont frappées de l'impôt sur tous leur revenus, y compris ceux produits à l'étranger, celles qui y possèdent des biens immeubles, sans y avoir ni objet, ni siège, ni établissement, sont frappées seulement pour l'ensemble des revenus produits par les immeubles sis en Italie.

Pour l'impôt sur le revenu des personnes juridiques, auquel sont assujetties, outre les personnes juridiques, toute autre organisation des personnes ou de biens, en excluant les sociétés de personnes, il y a deux différents régimes fiscaux, selon qu'il

⁽¹⁰⁹⁾ En ce sens : CROXATTO, *La tassazione del reddito*, cité, 17.

s'agit, ou non, de personnes juridiques constituées en Italie, ou bien constituées à l'étranger mais ayant en Italie leur siège ou leur objet principal ⁽¹¹⁰⁾.

Pour les personnes constituées en Italie, on inclut dans le revenu imposable même les revenus produits à l'étranger, et on reconnaît l'avoir fiscal (art. 3, n. 1) en fonction des contributions payées à l'étranger.

Le même traitement est pratiqué aux personnes constituées à l'étranger, mais ayant en Italie leur siège, ou bien l'objet principal de leur entreprise : néanmoins les conventions internationales pourront prévoir, dans ce cas, un régime différent (art. 3, n. 1).

Au contraire, les personnes juridiques constituées à l'étranger et n'ayant en Italie ni leur siège ni l'objet principal de leur entreprise, seront frappées par l'impôt personnel sur l'ensemble des revenus produits en Italie, en excluant toutefois les revenus provenant de l'exercice d'une entreprise, toutes les fois qu'ils ne sont pas produits au moyen d'un établissement stable (art. 3, n. 1).

Le régime que je viens d'exposer, ne permet pas de douter que l'on doive frapper en Italie les « redevances passives », c'est-à-dire les redevances que les entrepreneurs italiens payent à l'étranger pour l'utilisation des brevets d'invention : problème, celui-ci, très disputé à l'égard de l'impôt sur la richesse mobilière ⁽¹¹¹⁾.

Des règles particulières sont établies pour l'imposition des bénéfiques, auxquels on tâchera d'étendre, toutes les fois que ce sera possible, le système de la retenue à la source à titre d'acompte (art. 10, n. 5) ⁽¹¹²⁾.

⁽¹¹⁰⁾ CROXATTO, *La tassazione*, cité 16 et s.

⁽¹¹¹⁾ V., sur ce problème : CAPACCIOLI, *La tassazione delle redevances*, Milano 1967.

Et v. aussi, pour le régime fiscal des royalties : DI MAIO, *In tema di tassabilità delle royalties*, dans *Boll. trib. inf.*, 1959, 1009 et s.

⁽¹¹²⁾ ADONNINO, *Le ritenute d'acconto nella riforma tributaria*, dans *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 20 et s.

Les sociétés de capitaux seront donc tenues d'opérer une retenue au taux del 10% sur les bénéficiés distribués, a titre d'acompte sur l'impôt personnel, lorsque le bénéfice est payé à une personne résidente. Au contraire, dans le cas où le bénéficiaire est une personne physique résidant à l'étranger, et de même s'il s'agit d'une personne juridique exempte de l'impôt personnel, la retenue aura lieu au taux de 30 %, et à titre d'impôt cédulaire (art. 3, n. 7).

Quant aux intérêts, lorsqu'ils seront dus par une personne juridique, celle-ci devra opérer, en tout cas, une retenue au taux de 30 % (art. 3, n. 9). Cette retenue aura lieu à titre d'acompte ou à titre d'impôt cédulaire, selon que le bénéficiaire sera, ou non, assujetti à l'impôt personnel, ou bien à l'impôt réel dont je parlerai ensuite (art. 10, n. 5).

Il y a toutefois, dans ce domaine, beaucoup de facilités fiscales. Avant tout, les intérêts et les primes de nombreux titres de la dette publique, étant exemptés de tout impôt direct, seront frappés de la seule retenue à titre d'impôt (art. 9, n. 2). Quant aux intérêts des dépôts, des comptes courants bancaires ou postaux, des obligations et des titres similaires, dus aux personnes physiques, ils sont exclus du revenu global imposable et exempts de l'impôt réel: on opérera pourtant, à cet égard, une retenue à titre d'impôt au taux de 30%, et, dans certains cas, des retenues réduites au taux de 20 % ou de 15 % (art. 9, n. 3). Même pour les primes et les gains dus par les personnes juridiques, par les entreprises, et, en général, par toute organisation, on prévoit l'exemption de tout impôt direct, et l'application de retenues à la source à titre d'impôt, à un taux à déterminer (art. 9, n. 4).

A la suite de la réforme, le régime de faveur établi, par l'art. 63 du D.L. du 26 octobre 1970, n. 745, ratifié par la loi du 18 décembre 1970, n. 1034, pour les intérêts des emprunts contractés et des obligations émises à l'étranger, sera aboli: ce

régime de faveur consiste en l'exemption de l'impôt sur la richesse mobilière ⁽¹¹³⁾.

En tout cas, pour les revenus dus aux personnes résidant à l'étranger, on pourra établir des retenues spéciales (art. 10, n. 7).

8. L'impôt local sur les revenus, dont les rentrées seront dévolues aux Communes, aux Départements, aux Régions et aux Chambres de commerce, est un impôt qui frappera, d'une façon proportionnelle, tous les revenus, en excluant seulement ceux du travail dépendant, c'est-à-dire les appointements et les salaires, et ceux qui dérivent de la participation aux sociétés (art. 4, n. 1 et 4). Cet impôt joue, dans le système, un rôle de différenciation qualitative du revenu ⁽¹¹⁴⁾: fonction qui, dans le système actuellement en vigueur, est remplie moyennant la subdivision du taux de l'impôt sur la richesse mobilière en quatre catégories.

Les principes d'imputation de cet impôt, comme il sied à une contribution réelle, est celui du lieu de production.

Pourtant, pour les personnes physiques, quelle que soit leur résidence, pour les sociétés de personnes en quelque lieu qu'elles soient constituées et pour les personnes juridiques et les autres organisations exemptées de l'impôt personnel, l'impôt dont il est question frappe les revenus produits dans l'Etat (art. 4, n. 1). Au contraire, pour les personnes juridiques, et pour les autres organisations, frappées par l'impôt personnel, cette contribution s'applique même au revenu global, déterminé en vue de l'impôt sur les personnes juridiques: c'est-à-dire à l'ensemble de tous les revenus, produits en quelque lieu que ce soit, s'il s'agit de personnes ayant en Italie le siège de leur administration ou l'objet principal de leur entreprise; et les revenus produits dans l'Etat, s'il s'agit de personnes y ayant un établissement stable (art. 4, n. 2). En tous

(113) V.: VERNA, *Agevolazioni fiscali per l'emissione di obbligazioni all'estero: prospettive nel quadro della riforma tributaria*, dans *Boll. trib. inf.*, 1972, 850-52.

(114) GRANELLI, *Contributo allo studio dell'imposta locale sui redditi*, dans *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 873 et s.

cas, les revenus de la propriété bâtie, les revenus fonciers des terrains, et les revenus agricoles sont taxés séparément, avec le système cadastrale.

Quant à l'impôt sur la valeur ajoutée, il faut souligner, pour ce qui concerne les rapports avec l'étranger, que les importations des navires et des aéroplanes, affectés aux services de ligne, seront exclus de l'imposition; et que l'on exclut de même le prix des biens exportés, celui des services relatifs aux biens introduits en régime d'importation temporaire, et enfin celui des services concernant l'exportation et des services internationaux (art. 5, n. 1 et 2) ⁽¹¹⁵⁾.

L'impôt communal sur la plus-value des immeubles ⁽¹¹⁶⁾ remplace, comme on l'a dit, deux contributions précédentes : c'est-à-dire l'impôt sur la plus-value des terrains à bâtir ⁽¹¹⁷⁾ et la taxe d'amélioration ⁽¹¹⁸⁾. Il est appliqué, de règle, au moment de l'aliénation d'un bien immeuble sis dans l'Etat, ou bien au moment de son transfert *mortis causa* (art. 6, n. 1).

L'impôt trouve aussi application, pour les sociétés dont l'activité se borne à la gestion d'immeubles (*società immobiliari di gestione*) ⁽¹¹⁹⁾, et cela même à défaut de transfert, automatiquement tous les dix ans (art. 6, n. 1).

⁽¹¹⁵⁾ VINCI, GAGLIARDI, STIPO, *I.v.a.: principi istituzionali*, Milano 1972, p. 9-10.

⁽¹¹⁶⁾ GRANELLI, *La tassazione dei plusvalori nella riforma tributaria*, dans *Boll. trib. inf.*, 1972, 837 et s.

⁽¹¹⁷⁾ V.: A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli s.d.; S. DUS, *L'imposta sulle aree edificabili*, Torino 1968.

Et v. aussi, plus en général: BACHOUR, *L'imposition de la plus-value immobilière (étude comparée)*, Paris 1967.

Sur l'imposition de la plus-value immobilière en France, v. enfin: BOUYSSON, *La fiscalité de l'urbanisme en droit français*, Paris, 1972.

⁽¹¹⁸⁾ MANZONI, *Profili generali dei contributi di miglioria*, Torino s.d.; G. INCROSSO, *I contributi nel sistema tributario italiano*, Napoli 1964; GUIDI, *Il contributo di miglioria*, Padova 1970.

⁽¹¹⁹⁾ La catégorie des sociétés immobilières de gestion a été déjà introduite dans la législation italienne par la loi du 6 août 1954, n. 603, qui a concédé des facilités particulières pour leur dissolution ou leur transformation. Selon cette loi,

En tout cas, la base imposable est donnée par la différence entre la valeur actuelle de l'immeuble, et celle qu'il avait au moment de l'acquisition, ou de la précédente imposition. En ce qui concerne la première application de cet impôt, la différence imposable est déterminée, pour les biens acquis depuis dix ans, en se basant sur la valeur à la dixième année précédente, ou bien, pour les terrains à bâtir, à la date établie par les Municipalités pour la détermination de l'impôt sur l'accroissement de leur valeur (art. 6, n. 3).

Pourtant, même si le propriétaire réside à l'étranger, le bien est frappé d'impôt, car il s'agit d'un impôt réel.

Au contraire, les impôts sur les successions et les donations frappent les bénéficiaires : c'est pourquoi, lorsque l'héritier, le légataire ou le donataire résident in Italie, on leur applique l'impôt, même sur les biens qui se trouvent à l'étranger (art. 8, n. 1); mais, en ce cas, on reconnaît au contribuable l'avoir fiscale pour les impôts payés à l'étranger sur la même succession ou donation (art. 8, n. 7).

Enfin, quant à la révision des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque, des contributions cadastrales, des taxes sur les formalités administratives, il faut souligner qu'on a dû se conformer aux principes établis par la directive de la C.E.E. sur l'harmonisation des impôts indirects sur la circulation des capitaux (art. 7).

appartiennent à cette catégorie les sociétés qui ont effectué, durant les dernières cinq années, une activité bornée à l'administration d'immeubles. Il y a, sur ce point, beaucoup d'arrêts de la Cour de Cassation: v., par ex., ceux du 13 mai 1968, n. 1480, et du 12 juin 1968, n. 1879, dans *Boll. trib. inf.*, 1968, 2445, et 1969, 465.