



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

# **Lineamenti sul concetto di sovranità con riferimento all'evoluzione del panorama tributario internazionale**

**di Carlos María López Espadafor**

## **ABSTRACT:**

Framed by the context of globalization, the evolution of international tax law is such that it has caused a major change in the concept of tax sovereignty. This phenomenon has been felt especially in the fiscal discipline of the European Union, as a consequence of the assignment its institutions of originally state and constitutional competences. However, the concept of sovereignty is still an essential concept in international and communitarian taxation.

## **Sommario:**

I. Introduzione. II. Due prospettive della sovranità in materia tributaria. III. Fondamento e contenuto del potere dello Stato sul territorio: L'idea di sovranità. IV. Il principio di territorialità. V. Il Potere Tributario e l'idea di sovranità. VI. L'idea di sovranità di fronte al fenomeno tributario internazionale. VII. La coesistenza del Potere Tributario dello Stato col Potere Tributario dell'Unione Europea. VIII. L'idea di sovranità con riguardo al fenomeno di integrazione europea: La sua considerazione dalla prospettiva tributaria. IX. Limiti al potere dello Stato sul proprio territorio. X. Inefficacia del Potere Tributario dello Stato fuori dal suo territorio. XI. Cooperazione internazionale nell'applicazione dei tributi. XII. Conclusioni.

## **I. Introduzione.**

Nel panorama fiscale attuale il concetto di sovranità è uno di quei termini con proiezione internazionale che raggiungono un significato specifico. E' un concetto che si è evoluto da rigido a flessibile ed articolato. Ciò ha permesso di comprendere il fenomeno dell'integrazione europea. Sotto il concetto della globalizzazione, l'evoluzione del diritto internazionale tributario è stata così forte che ha provocato un importante cambiamento nella concezione della sovranità fiscale. Questo fenomeno si è lasciato sentire specialmente dentro della disciplina fiscale dell'Unione Europea, vista la cessione alle istituzioni di questa di competenze originariamente statali e di base costituzionale. Nonostante ciò, il concetto di sovranità continua ad essere un concetto essenziale dentro della fiscalità internazionale e dell'Unione Europea.

D'altro canto, mentre nell'ambito interno -negli Stati sociali e democratici di diritto- il termine sovranità perse la sua forza quale giustificazione diretta del Potere Tributario dello Stato, nel contesto internazionale il concetto di sovranità conserva la sua piena vigenza come proprio elemento essenziale, con gran forza nella sua proiezione tributaria.

Uno degli ambiti concettuali nel quale gli Stati si mostrano più ostili nel realizzare cessioni o attribuzioni all'Unione Europea è il campo tributario, come si sancisce in merito al mantenimento della regola dell'unanimità per l'adozione di direttive sull'armonizzazione fiscale.

La crisi economica mondiale, nella sua accezione europea, ha posto in essere l'esistenza di due strumenti che dovrebbero essere inseparabili nella gestione economica -integrata a livello europeo- di tale crisi: uno è l'unione monetaria e l'altro dovrebbe essere il consolidamento dell'integrazione a livello fiscale. Il primo strumento esiste; il secondo va ancora raggiunto. Nell'Unione Europea si è progredito molto per quanto riguarda l'armonizzazione fiscale in materia di imposte indirette, ma molto poco in seno alle imposte dirette. Gli Stati avvertono, come uno strumento essenziale nella loro politica economica, la configurazione dell'imposizione sul reddito, nella quale si traduce la propria concezione sulla redistribuzione della ricchezza attraverso il diritto finanziario e tributario.

Comunque, la riduzione del deficit pubblico diventa l'obiettivo essenziale da raggiungere per colui che svolge un ruolo importante nella politica fiscale di ciascuno Stato. Il problema risiede nell'ottenere un equilibrio tra l'obiettivo della riduzione del deficit evidenziato dalle istituzioni dell'Unione Europea e i principi materiali della giustizia tributaria derivati dalle Costituzioni di ogni Stato membro. Si tratta di cercare un equilibrio tra la sovranità fiscale di ciascuno Stato e le cessioni all'Unione Europea di competenze originariamente sovrane in materia tributaria.

Ciò comporta un ripasso e una riorganizzazione dell'evoluzione che ha subito il concetto di sovranità a livello interno ed internazionale, in merito alla sua proiezione fiscale, in modo tale che non si trascuri questa problematica dinnanzi all'attuale situazione economica mondiale.

## **II. Due prospettive della sovranità in materia tributaria.**

Si è molto discusso sulla validità del concetto di sovranità riguardo al Potere Tributario sul piano interno. È chiaro che la sovranità non si possa presentare oggi come il fondamento diretto del Potere Tributario. Il popolo, titolare della sovranità popolare, approva la Costituzione, ed in questa stabilisce quali siano le condizioni ed i limiti dentro i quali i poteri dello Stato possano agire in materia tributaria. Il fondamento giuridico del Potere Tributario risiede dunque nella Costituzione.

Però, sul piano internazionale, nella considerazione dello Stato come soggetto di diritto internazionale, la sovranità si presenta come uno dei suoi elementi essenziali. Questo serve per definire i poteri dello Stato sul territorio, escludendo gli interventi esterni che potrebbero affettare alla vita indipendente dello Stato, e, così, anche gli atti che possano avere carattere tributario. Il territorio rappresenta per lo Stato un elemento essenziale, un elemento senza il quale non si può nemmeno parlare di Stato.

Ma anche la sovranità come elemento dello Stato in quanto soggetto di diritto internazionale è cambiata, non essendo concepita più come qualcosa di illimitabile ed indivisibile, ma può al contrario distinguere al suo interno una diversità di competenze. Individuate queste, lo Stato può decidere l'attribuzione dell'esercizio di alcune di esse ad un'entità sovranazionale. Questo spiega perché gli Stati abbiano potuto attribuire all'Unione Europea l'esercizio di competenze derivate dalle loro Costituzioni, e,

così, tra queste, l'esercizio di competenze in materia tributaria. Tutto ciò rompe con le concezioni della sovranità dello Stato come un qualcosa di indivisibile.

Di fronte all'utilizzazione del concetto di territorialità in materia tributaria, l'uso di questo concetto in quest'ambito si può fare in un doppio senso: da un lato, in senso materiale e, dall'altro, in senso formale.

Nel primo senso citato la territorialità riguarderebbe la delimitazione dei punti di collegamento con il territorio dello Stato impositore delle manifestazioni di ricchezza sottomesse a gravame, cioè, del vincolo territoriale che la norma tributaria prevede per la materia imponibile. Sotto questo aspetto della territorialità, si studierebbe la diversità di punti di collegamento con il territorio, i loro limiti giuridici e le considerazioni metagiuridiche che incidono nella loro scelta normativa. Quelle appena elencate, sono tutte questioni che riguardano l'ambito della creazione normativa.

D'altra parte, si può parlare della territorialità in senso formale, per far riferimento ai problemi derivanti dal fatto che sul territorio di uno Stato vige esclusivamente la sua legge, e non quella di un altro Stato se non attraverso un meccanismo che trovi il suo fondamento nel consenso dello Stato titolare del territorio. Considerando tutto ciò, si possono quindi comprendere tutti i problemi derivanti dalla limitazione che vuole che uno Stato possa render effettivi i propri atti di impero per l'applicazione delle sue leggi tributarie soltanto sul proprio territorio e non su quello di un altro Stato se non vi è il consenso di quest'ultimo. Sono tutti questi problemi che consideriamo di territorialità in senso formale, problemi che trovano il comune denominatore nell'interessare l'efficacia della legge sul territorio, mentre l'estensione della legge tributaria si muoverebbe invece in sede di territorialità in senso materiale.

Teoricamente, il Potere legislativo dello Stato può trovare riguardo alla territorialità in senso materiale del tributo una serie di limiti, limiti che potrebbero consistere nell'obbligatorietà di adottare il criterio della territorialità nell'imposizione di certe manifestazioni di ricchezza o nel dovere di seguire tale criterio in un certo senso ovvero in una certa misura, condizionando così la delimitazione dei punti di collegamento della norma tributaria. Tra tali limiti, si devono distinguere quelli di Diritto Internazionale Generale, quelli di Diritto Internazionale Convenzionale, quelli di Diritto Comunitario Europeo e quelli di Diritto Costituzionale. Tuttavia questi limiti sono meno consistenti di quelli che esistono con riguardo alla territorialità in senso formale, risiedendo in quest'ultimo pienamente l'idea di sovranità.

Gli Stati non possono inoltre agire senza autorizzazione in territorio straniero. Uno Stato, per se stesso, attraverso i propri agenti non può far valere il suo Diritto fuori dalle sue frontiere, perché queste delimitano l'ambito della sua sovranità territoriale. Questo costituisce un principio di Diritto Internazionale Generale. Quando non si rispetta questa norma si produce una violazione della sovranità di un altro Stato e, per questo, un illecito internazionale. E d'altra parte, all'interno di un Ordinamento giuridico, in linea di principio, non vigono le norme giuridiche straniere. Perché una norma di un Ordinamento giuridico produca effetti in un altro, vi è bisogno di una norma di questo che richiami al Diritto straniero o recepisca gli effetti del Diritto straniero nel proprio Ordinamento. Così, per l'efficacia o applicazione del Diritto straniero nell'Ordinamento di uno Stato, ci vuole il consenso di questo Stato, espresso a mezzo di una norma interna od attraverso uno strumento giuridico internazionale, come può essere una convenzione internazionale. In linea di principio, gli organi di uno Stato non possono esercitare le loro potestà tributarie nel territorio di un altro Stato. Così, tali organi non possono render effettivo il Potere Tributario

del loro Stato fuori dalle frontiere territoriali di questo. Il che troverebbe un'eccezione in quei casi in cui si dia un consenso dello Stato all'agire di organi stranieri sul proprio territorio.

Quest'impossibilità di azione tributaria degli Stati sul territorio altrui, con la conseguente impossibilità per uno Stato di applicare da solo le sue norme tributarie in territorio straniero e così rendervi effettive le sue pretese tributarie, ha reso necessari meccanismi internazionali di cooperazione tra Stati, più abbondanti in materia di scambio di informazione ed accertamento, e scarsi in materia di riscossione.

Anche se uno Stato non può esercitare il suo potere di impero sul territorio di un altro Stato senza il consenso di quest'ultimo, non bisogna confondere tale regola invece con la possibilità di un'organizzazione internazionale di esercitare il suo potere sul territorio degli Stati membri, in base alla previa attribuzione di competenze fatta dagli stessi all'organizzazione. E questo è ciò che succede nel caso dell'Unione Europea.

I limiti in materia di territorialità in senso formale hanno fatto sì che gli Stati abbiano dovuto stabilire tra loro meccanismi di cooperazione nell'applicazione dei tributi. Queste forme di cooperazione non rappresentano propriamente eccezioni a tali limiti della territorialità del tributo in senso formale, ma meccanismi per superare questi limiti, perché qui, in queste azioni di cooperazione, benché si facciano tali attività per favorire la pretesa tributaria di uno Stato straniero, il Potere Tributario che si esercita è quello dello Stato in cui si agisce, perché sono gli organi di questo Stato quelli che esercitano le loro potestà e non organi dello Stato straniero. Così si aiuterà a far sì che la pretesa tributaria dello Stato straniero si renda effettiva e che si adempia quanto disposto dalle leggi tributarie dettate in base al Potere Tributario di questo Stato straniero. In questo caso uno Stato, in base al suo Potere Tributario, incarica i suoi organi dell'esercizio delle proprie potestà nello sviluppo delle attuazioni per la cooperazione, ma questo non significa che uno Stato eserciti il suo Potere Tributario in territorio straniero. In sintesi, uno Stato agisce sul proprio territorio per aiutare un altro, ossia che non agisce lo Stato straniero, ma lo Stato del territorio dove si sviluppano gli atti di cooperazione.

Quando ci sono meccanismi di cooperazione internazionale in materia di territorialità in senso formale, questo non implica che l'esercizio del Potere Tributario di uno Stato possa oltrepassare i limiti del territorio di questo Stato ed inserirsi nel territorio di un altro Stato, ma significa soltanto che esiste un meccanismo di cooperazione internazionale per superare i problemi che derivano dal limite generale in materia di territorialità in senso formale segnalato sopra. Dunque, quando si eseguono o mettono in pratica i meccanismi di cooperazione in materia di territorialità in senso formale, il Potere Tributario statale che si attua è quello dello Stato i cui gli organi agiscono, ossia quello dello Stato a cui si chiede la cooperazione e non quello dello Stato che la chiede, Stato, quest'ultimo, che è titolare della pretesa tributaria. Tutto questo può trovare un'eccezione nei casi in cui si permette l'operare nel territorio nazionale di un agente pubblico tributario di uno Stato straniero, benché sia solo per compiere notifiche con effetti pubblici o ispezioni. Comunque anche in questi casi ci deve essere un intervento dello Stato nel cui territorio si realizzano tali atti, in quanto questo Stato deve dare il suo consenso a tali attuazioni.

Non vi è un principio o norma di Diritto Internazionale Generale che vieti che uno Stato cooperi con un altro nell'applicazione dei tributi di quest'altro, e che compia a questo scopo atti nel suo territorio. Questo è dimostrabile con l'argomentazione degli esempi esistenti di cooperazione tra Stati inerenti a tale ambito. Tali esempi dimostrano che gli Stati non si sentono obbligati per tale ipotetica norma di Diritto

Internazionale Generale, norma che non esiste. Inoltre, sarebbe contrario allo stadio attuale di evoluzione del Diritto Internazionale e della Comunità Internazionale considerare impercorribili, dal proprio Diritto Internazionale, vie alla cooperazione internazionale tra Stati.

A nostro avviso, non esiste neanche un principio di Diritto Internazionale Generale o una consuetudine internazionale che obblighino gli Stati a cooperare nell'applicazione e riscossione dei tributi stranieri. Se ci fosse tale norma, non sarebbero necessarie le convenzioni internazionali ed altri testi internazionali (si pensi ai testi normativi di Diritto Comunitario derivato) che stabiliscono meccanismi di cooperazione in questa materia. Ma si potrebbe anche pensare che tali convenzioni internazionali nascano per dare sicurezza giuridica in questa materia, codificando una consuetudine internazionale che già esisteva nella stessa. Nel confronto di questi due argomenti diversi e vista la forte caratterizzazione territoriale del Diritto Tributario, non si può affermare che gli Stati si sentano obbligati da tale ipotetica consuetudine internazionale. E ancora di più, uno Stato non può accettare sempre gli atti tributari di un altro Stato senza porsi questioni circa certi aspetti ad essi riguardanti. Così, uno Stato dovrebbe aver libertà per giudicare in base ai suoi principi costituzionali e in base a prospettive di politica socio-economica in esso vigenti al momento in cui si dovrebbe eseguire il credito tributario straniero, dato che corrisponde a questo Stato determinare i limiti in materia di esecuzione, soprattutto quando l'ammontare di questa dovrebbe essere consegnata ad uno Stato straniero.

Per tutto questo, siamo dell'opinione che gli Stati debbano essere considerati liberi -e pertanto non vincolati da un obbligo di Diritto Internazionale Generale- di sviluppare o meno tale cooperazione, tranne il caso in cui esista una norma di Diritto Internazionale Convenzionale o di Diritto dell'Unione Europea che imponga tale dovere. Dobbiamo tuttavia riconoscere che tale cooperazione sia molto conveniente, desiderabile e conforme allo spirito di cooperazione che deve darsi nella Comunità Internazionale. Ed il fatto che gli Stati non siano obbligati a cooperare in questa materia non toglie che possano farlo.

### **III. Fondamento e contenuto del potere dello Stato sul territorio: L'idea di sovranità.**

Oltre al territorio, un altro elemento essenziale dello Stato è la sua sovranità, elemento oggi denominato anche indipendenza. La sovranità<sup>1</sup> suppone che lo Stato eserciti la sua attività nei rapporti internazionali per il suo proprio potere e non per quello di un altro soggetto di Diritto Internazionale, e per questo può attuare in maniera diretta e immediata su tutti gli elementi che formano lo Stato<sup>2</sup>.

La sovranità non si concepisce oggi come un tutt'uno indivisibile; la sovranità si delinea attualmente come un insieme di attribuzioni e competenze. E tra le competenze esercitate dallo Stato si possono trovare delle competenze di carattere territoriale, che fanno riferimento alle cose che si trovano

---

<sup>1</sup> Segnala R. MONACO che la sovranità degli Stati non è altro che un concetto che corrisponde a una situazione di superiorità degli Stati stessi nei confronti delle società umane da essi rispettivamente dirette e anche controllate, e non ad una posizione di superiorità degli Stati rispetto ad altri Stati della Comunità Internazionale («Limiti della sovranità dello Stato e organizzazione internazionale», in *Studi di Diritto Costituzionale in memoria di Luigi Rossi*, Giuffrè, Milano, 1952, p. 370). D'altra parte, distacca A. GARELLI che l'esercizio della sovranità include l'esclusività del territorio su cui essa si spiega, e che la territorialità della sovranità si presenta come canone inconcusso di Diritto, per assicurare l'efficacia dei provvedimenti dei singoli Stati (*Il Diritto Internazionale Tributario. Parte Generale. La Scienza della Finanza Internazionale Tributaria*, Roux Frassati e C°, Torino 1899, p. 14).

<sup>2</sup> Cfr. DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M.: *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Tomo I, 8ª ed., Tecnos, Madrid, 1988, p. 196.

dentro del suo territorio ed ai fatti che in questo accadano, e delle competenze di carattere personale, che si riferiscono alle persone che abitano in territorio statale, siano nazionali o stranieri, o a persone determinate, con indipendenza dal fatto che si trovino o meno nel territorio dello Stato<sup>3</sup>.

Nel contenuto della potestà territoriale dello Stato, questa non si concretizza in un diritto sul territorio, ma si manifesta come un aspetto o atteggiamento della potestà generale sovrana dello Stato stesso, che ha per titolo un diritto sopra o per un territorio, ma non ha per oggetto il territorio stesso, in quanto essa si esplica di fronte a tutti i soggetti e a tutte le cose che si trovano su un territorio. Il territorio, quindi, è bensì oggetto diretto o indiretto del diritto dello Stato ad esso relativo, ma risulta parimenti l'ambito di estensione della potestà territoriale, cioè, lo spazio entro cui essa si esercita stabilmente. Tuttavia, la potestà territoriale dello Stato si atteggia in modo diverso a seconda che la si consideri all'interno dell'Ordinamento statale, ovvero nei suoi riflessi nell'Ordinamento o ambito internazionale<sup>4</sup>.

Dalla prima prospettiva segnalata, si evince che, al suo interno, in forza della sovranità che gli è propria, lo Stato possa esercitare una piena autorità su tutte le persone e cose che vi si trovino, perseguendo fini di interesse generale, esso ha per conseguenza che le norme degli Ordinamenti stranieri possano trovarvi efficacia solo in quanto una norma dell'Ordinamento statale rinvii ad esse, attribuendone, di regola, l'applicazione ad organi propri. Prendendo in considerazione la distinzione della potestà territoriale sulle persone e sulle cose<sup>5</sup>, e avendo riguardo alle prime, la potestà territoriale sovrana, lo Stato trova una chiara sua manifestazione nell'assoggettamento del soggetto straniero che si trovi nel suo territorio e rispetti dunque le sue leggi. Lo Stato può dare asilo ad uno straniero nel suo territorio nei casi previsti dall'Ordinamento giuridico, sottraendolo così, in base al proprio potere sovrano, ai poteri spettanti ad un altro Stato sulla sua persona. D'altro canto, lo Stato, nell'esercizio della sua potestà territoriale, può anche espellere dal proprio territorio stranieri o apolidi indesiderati, o impedire che vi entrino, godendo, a questo riguardo, di una potestà che viene definita da taluni domiciliare. D'altra parte, avendo, invece, riguardo alle cose, la potestà territoriale, ciò consente allo Stato sia di stabilire la disciplina giuridica delle medesime e dei rapporti di cui sono oggetto, sia di disporre delle stesse nei casi e nei modi stabiliti dal suo Ordinamento, servendosi, ad esempio, di provvedimenti di requisizione, di occupazione o di espropriazione, fatti salvi gli eventuali indennizzi stabiliti dalle leggi. Nello stesso modo lo Stato può

---

<sup>3</sup> Cfr. DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M., *op. cit.*, p. 299.

<sup>4</sup> Cfr. BISCARETTI DI RUFFIA, P.: «Territorio dello Stato», nell'*Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLIV, 1992, p. 336.

<sup>5</sup> Nella composizione del territorio dello Stato, dobbiamo aver presente che questo non viene composto soltanto di terra ferma, ma che esistono, oltre a questa, altre componenti. E così tra questi elementi vi è la piattaforma continentale. Con riguardo a questo elemento e alla vista della Convenzione di Ginevra di 1958 a questa riguardante, dobbiamo considerare che su essa lo Stato a cui corrisponde non esercita la sua «sovranità», ma «diritti sovrani» ai fini del suo sfruttamento e dall'uso delle sue risorse naturali. Sono diritti caratterizzati dalle note di essere esclusivi, indipendenti dalla loro occupazione fittizia o effettiva e non c'è bisogno nemmeno di proclamarli. In base a questo, lo Stato potrà esercitare sulla piattaforma continentale i suoi poteri in materia tributaria (AZCARRAGA, J.L. de: «El concepto de plataforma continental ante el Derecho Tributario», in *XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Relaciones Fiscales Internacionales*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 780 a 783).

Per altra parte, questi diritti sono denominati all'articolo 77.1 della Convenzione delle Nazioni Unite sul Diritto del Mare, di 10 dicembre 1982, «diritti di sovranità».

D'altro lato, dobbiamo segnalare che tra la zona di piena sovranità e le zone libere ci sono nel mare delle zone senza sovranità piena, dove gli Stati esercitano diverse competenze (HERNANDEZ GONZALEZ, F.: «El ámbito espacial de aplicación de los impuestos españoles sobre el consumo», in *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, n. 64, 1989, p. 532).

impedire che dall'estero vengano introdotte nel suo territorio merci, pubblicazioni, ecc., ad esempio per motivi di sanità o di ordine pubblico<sup>6</sup>.

Per finire con quest'esposizione del contenuto della potestà territoriale dello Stato, facendo un'analisi di questa nell'ambito internazionale, avendo presente inoltre la prevalente dottrina contemporanea, troviamo che questa potestà venga attualmente considerata come una «potestà naturale» dello Stato, che non deriva allo Stato stesso dal Diritto Internazionale, ma che si presenta piuttosto come un presupposto di fatto, sulla cui base ogni Stato può pretendere che altri Stati si astengano dal penetrare e dall'agire nel suo territorio. Ma, tuttavia, lo Stato medesimo diviene responsabile di tutto ciò che avvenga nel suo territorio. Ogni Stato si presenta come titolare di un diritto alla propria sovranità territoriale nei confronti degli altri soggetti (Stati e organizzazioni) della Società Internazionale, che si traduce nel diritto a non essere ostacolato o contrastato nell'esercizio dei suoi poteri nel proprio territorio e a non subire spoliazioni di esso. Si tratterebbe di un diritto all'integrità territoriale, o all'intangibilità del proprio territorio. Questo diritto sarebbe accompagnato dal diritto a respingere, con i mezzi di autotutela ammessi dal Diritto Internazionale, ogni atto di violazione del proprio territorio e della propria sovranità territoriale. Da tutto questo deriva una responsabilità di Diritto Internazionale per gli Stati che violino il territorio altrui. La sanzione di tale responsabilità viene costituita dagli atti di autotutela cui può ricorrere lo Stato il cui territorio è stato violato o che sia stato seriamente minacciato di essere violato, e dagli altri mezzi di garanzia della sovranità territoriale previsti da trattati internazionali oltre alle misure che altri Stati possano prendere in aiuto dello Stato violentato più debole<sup>7</sup>.

#### **IV. Il principio di territorialità.**

Come ricorda SACCHETTO, il principio di territorialità del Diritto trova le sue origini concettuali quando si verifica -dalla fine del XII secolo fino alla Pace di Westfalia nel 1648- il passaggio dello Stato da associazione di persone allo Stato istituzionale di superficie che segna l'inizio dell'era moderna. Questo cambio trova pratica applicazione quando il territorio dello Stato assume importanza come spazio indipendente, segnalando la portata dell'efficacia dell'Ordinamento statale, ed insieme a ciò, quando i teorici dello Stato assumono come scontato che l'esistenza dello Stato dipenda necessariamente da un determinato territorio. In questo processo, il potere che prima si accentrava nel Papato e nell'Impero e poi nelle signorie e nei comuni feudali, si concentra negli enti territoriali ed autonomi che diverranno quello che oggi conosciamo come Stati. L'autonomia di questi acquisisce un'importanza tale nella teoria dello Stato che farà risalire come elemento essenziale di questo la sua sovranità territoriale. La territorialità della legge si presenta come un'immediata conseguenza della forza con cui si è imposta nella coscienza giuridica del Diritto europeo l'idea di sovranità territoriale<sup>8</sup>.

Ma il principio di territorialità comincerà il suo mutamento e anche il suo declino con il cambiamento della concezione dello Stato. Agli inizi di questo secolo si sviluppa nel Diritto Internazionale Privato la nuova concezione dello Stato come Stato-nazione sorto con la Rivoluzione francese, che si manifesta nell'esaltazione della sovranità popolare in opposizione al precedente assolutismo monarchico.

---

<sup>6</sup> Cfr. BISCARETTI DI RUFFIA, P., *op. cit.*, pp. 336 e 337.

<sup>7</sup> Cfr. BISCARETTI DI RUFFIA, P., *op. cit.*, p. 337.

<sup>8</sup> Cfr. SACCHETTO, C.: «Territorialità (diritto tributario)», nell'*Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLIV, 1992, pp. 307 a 309.

Così le leggi non troveranno soltanto il punto di collegamento con lo Stato nella realizzazione di una fattispecie nel suo territorio, ma si comincerà a distinguere anche un'appartenenza personale allo Stato dei soggetti, in maniera che le leggi di questo possano vincolare ai suoi nazionali anche per i fatti realizzati all'estero. Con tutto ciò il territorio continua ad essere base ed elemento essenziale dello Stato. In quest'evoluzione del principio di territorialità, si può segnalare che le due fondamentali obiezioni mosse a questo principio sono, da un lato, che la delimitazione territoriale della potestà normativa statale non è un principio cogente, in quanto la disciplina giuridica di fatti verificati all'estero non comporta necessariamente la violazione del territorio straniero, e, dall'altro, che il concetto di territorialità è così indeterminato che è impossibile derivare da esso concrete conseguenze giuridiche<sup>9</sup>.

Però, il potere legislativo, si può considerare una manifestazione del potere dello Stato sul territorio? Il presupposto di fatto delle norme giuridiche non sempre consiste in situazioni prodotte nel territorio dello Stato che crea la norma. Le leggi di uno Stato si possono applicare, come succede attraverso le norme di conflitto di Diritto Internazionale Privato, a fatti accaduti all'estero ma vincolati con lo Stato attraverso un vincolo di nazionalità dei soggetti che intervengono nella detta situazione. Così troviamo casi di fatti prodotti in uno Stato che fanno riferimento a soggetti di un altro Stato e che sono regolati dalla legge di quest'ultimo. Allora, questi casi, implicherebbero che il potere di creare norme giuridiche non è una manifestazione della potestà territoriale?

Con riguardo alle norme giuridiche, nello Stato si possono trovare sia i poteri per la loro creazione sia i poteri per la loro applicazione. La loro applicazione si presenta senz'ombra di dubbio come una manifestazione del potere dello Stato sul suo territorio. Uno Stato potrebbe adottare una misura coattiva soltanto sul suo territorio. Se uno Stato applicasse una decisione di potere su territorio straniero, in linea di principio, starebbe violando il Diritto Internazionale. L'applicazione di decisioni di potere su territorio straniero soltanto si può verificare nella cornice della cooperazione internazionale fra Stati. Come abbiamo detto, lo Stato nel cui territorio si applica una misura di potere, ha dovuto applicarla esso stesso o aver dato il suo consenso alla sua applicazione per organi di un altro Stato.

Se pensiamo al potere di creazione normativa, con riguardo ai casi più conflittivi, dobbiamo aver presente che se uno Stato decide attraverso le sue norme di conflitto, che le sue leggi si applichino ai suoi nazionali per fatti accaduti all'estero, lo sta decidendo tramite norme -le menzionate norme di conflitto- da applicare sul proprio territorio (*lex fori*), che prendono come presupposto l'esistenza di un conflitto di Diritto presentato davanti ai suoi organi. E quando in base alle norme di conflitto di uno Stato si deve dare applicazione ai nazionali di un altro Stato della legge del loro Stato anche se per fatti non accaduti nel territorio di questo, il fondamento di quest'applicazione normativa si trova nel potere dello Stato in cui si applica.

Inoltre, quando uno Stato prende come presupposto di fatto alcune sue norme non di conflitto, ma norme materiali, fatti non accaduti nel suo territorio relativi ai suoi nazionali, sta comunque producendo con queste norme delle conseguenze giuridiche da applicare sul proprio territorio. Sono norme in cui il presupposto di fatto prende in considerazione l'elemento esterno e che sono create dallo Stato pensando alla loro applicazione nel suo territorio dai suoi organi.

---

<sup>9</sup> Cfr. SACCHETTO, C., *op. cit.*, pp. 309 e 310.

Non si può pensare alla potestà legislativa senza l'esistenza di un Ordinamento giuridico; ad un Ordinamento giuridico non si può pensare senza uno Stato, perché le norme degli enti territoriali minori che si formano dentro del territorio statale si integrano nell'Ordinamento dello Stato e gli Ordinamenti delle organizzazioni sopranazionali trovano applicazione negli Stati perché questi hanno dato il loro consenso a ciò; e uno Stato non può esistere senza territorio, visto che quest'ultimo è uno degli elementi essenziali. E non si può pensare a un Ordinamento giuridico senza pensare all'applicazione delle sue norme, pensando quindi soltanto alla creazione di queste, perché sarebbe un sistema inservibile in quanto non potrebbe essere efficace. Così, non si può dissociare neanche il potere di creazione normativa dello Stato del suo potere sul territorio<sup>10</sup>.

## V. Il Potere Tributario e l'idea di sovranità.

Nella dottrina del Diritto Tributario possiamo trovare degli autori che collegano il Potere Tributario dello Stato alla sovranità di esso<sup>11</sup>. Inoltre, ci sono autori che parlano pure di «sovranità fiscale»<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Ha segnalato SAINZ DE BUJANDA che i casi in cui uno Stato perde la sovranità su una parte del suo territorio per un accordo internazionale o per semplice occupazione materiale, sono casi dove lo Stato occupante può dichiarare l'invalidità o l'inefficacia delle leggi del precedente Stato (*Lecciones de Derecho Financiero*, 8ª ed., Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones, Madrid, 1990, p. 53). Questo ci fa vedere fin che punto il potere di creazione normativa si unisce per forza al potere dello Stato sul territorio.

<sup>11</sup> Si vedano, tra altri, NUÑEZ PEREZ, G.: *Poder Tributario y no sujeción tributaria*, Universidad de La Laguna, Secretariado de publicaciones, La Laguna, Tenerife, 1986, pp. 113 a 235; FANTOZZI, A.: *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, p. 209; BERLIRI, A.: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1985, pp. 55 e 138; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, 10ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1988, p. 103; e SAINZ DE BUJANDA, F., *op. supra cit.*, p. 77.

Per BLUMENSTEIN il «potere di imposizione» si presenta come «una emanazione della sovranità territoriale, ossia del potere di signoria sopra le persone e le cose che si trovano nel territorio dell'ente pubblico» (*Sistema di Diritto delle imposte* -traduzione di F. FORTE-, Giuffrè, Milano, 1954, p. 35). Da altro lato, MICHELI segnala che «il potere di emanare norme giuridiche tributarie costituisce una manifestazione del potere legislativo, espressione della sovranità» («Premesse per una teoria della potestà di imposizione», nella *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1967, Parte I, p. 264). Per COCIVERA «la potestà tributaria è la manifestazione più saliente» della «sovranità dello Stato» (*Principi di Diritto Tributario*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1959, p. 102).

<sup>12</sup> Si vedano, tra altri, SAMPAY, A.E.: *El Derecho Fiscal Internacional*, Ediciones Biblioteca Laboremus, La Plata-Buenos Aires, 1951, p. 76; CASADO OLLERO, G.: «Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado C.E.E.», in *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho presupuestario europeo*, 2ª ed., Ediciones TAT, Granada, 1987, pp. 26 e 62; e SOPENA GIL, J.: «La aplicación de las leyes fiscales españolas en la plataforma marítima continental o zona económica exclusiva», in *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, n. 41, 1984, p. 7.

Il «fenomeno fiscale» secondo C.C. CARLI «si concretizza, essenzialmente, in due situazioni: una attiva, la sovranità fiscale -la quale, a sua volta, può essere scissa in "sovranità di normazione", "sovranità di imposizione" e "sovranità di percezione"-; una passiva, costituita dall'assoggettamento tributario» («Cooperazione internazionale tributaria», nell'*Enciclopedia Giuridica Treccani*, pp. 1 e 2). Per BAYONA DE PEROGORDO la «sovranità fiscale» è un'espressione della «sovranità politica» dello Stato («Impuesto Industrial. Licencia Fiscal. La aplicación de las normas tributarias en el espacio», in *Crónica Tributaria*, n. 1, 1972, p. 198). D'altra parte, GRIZIOTTI si è pronunciato così: «Le prestazioni hanno carattere di vere imposte solo quando sono l'espressione della sovranità fiscale. La sovranità finanziaria è una manifestazione della sovranità generale dello Stato» («Studi di Diritto Tributario», in *Studi nelle Scienze Giuridiche e Sociali della R. Università di Pavia*, XII, 1928, p. 95).

Segnala KRUSE che la sovranità di imposizione è una parte della sovranità finanziaria, che a sua volta si presenta come una parte della sovranità statale generale. La sovranità di imposizione per quest'autore include le funzioni statali legislative, esecutive e giurisprudenziali. Ma manifesta che la totalità della sovranità finanziaria, e non soltanto la sovranità impositiva, possiede un'autonomia certa di fronte alla sovranità statale generale (*Derecho Tributario. Parte General*,

Di fronte a queste opinioni dottrinali, ci sono stati degli autori che hanno cercato di svincolare il Potere Tributario dello Stato dal concetto di sovranità, soprattutto in quello che riguarda il fondamento dello stesso<sup>13</sup>.

D'altra parte, l'applicazione della nozione di sovranità nell'ambito tributario va ripetendosi nella dottrina, resistendo essa ai profondi cambiamenti e trasformazioni nel concetto e nella struttura giuridico-politica dello Stato moderno. C'è stata in tal caso un'inerzia dottrinarica, nel tentativo di usufruire delle idee che venivano usate normalmente e al contempo una certa irresponsabilità di questa, nel senso di non mettere in discussione la validità di un'idea che già non possedeva più lo stesso significato che poteva avere nelle sue formulazioni originarie<sup>14</sup>.

La sovranità è nata come concetto nettamente politico, che contribuisce alla creazione dello Stato, come nuova forma di organizzazione politico-sociale. Nei primi momenti dello sviluppo del concetto in analisi, questo perde il suo indirizzo iniziale, e la sovranità viene anteriormente attribuita al Monarca assoluto, per poi in seguito passare all'istituzione parlamentare. Di forma parallela si produsse un processo di identificazione con le funzioni sviluppate dallo Stato, allontanandosi così dalla sua propria natura. Le

---

Traduzione allo spagnolo da P. YEBRA MARTUL-ORTEGA e M. IZQUIERDO MACIAS-PICAVEA, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978, pp. 88 e 89). Ha segnalato P. YEBRA che se la società attuale, nella sua caratterizzazione come Stato, ha bisogno della sovranità per lo sviluppo della sua vita politica, da questo deriverà come necessaria conseguenza che questo capiti anche nel campo della sua attuazione finanziaria, e per questo che la sovranità finanziaria sta in relazione con la sovranità generale che in maniera originaria corrisponde allo Stato (*Poder Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1977, p. 26).

<sup>13</sup> Così E. VANONI segnala che «il tributo non è dovuto per cause esteriori, come la sottoposizione di certi soggetti alla sovranità od alla supremazia dello Stato, ma è dovuto per la stessa necessità dell'esistenza dell'ente pubblico» («Elementi di diritto tributario», in *Opere Giuridiche* -a cura di F. FORTE e C. LONGOBARDI-, II, Giuffrè, Milano, 1962, p. 38).

Partendo dalla considerazione della «potestà d'imposizione» come un concetto che si scompone sui piani della normazione primaria e dell'Amministrazione, e che sul primo si dissolve nel generico concetto di «potestà normativa», SCOCA manifesta che appare arduo parlare della potestà d'imposizione come un aspetto della sovranità e segnala che bisognerebbe, in primo luogo, stabilire se la sovranità si adatta meglio alla potestà di dettare norme o a quella di emanare atti amministrativi. Aggiunge che nel caso che si preferisca la prima ipotesi, bisognerebbe determinare se abbia un senso effettivo definire sovrano il potere legislativo tributario, soprattutto se si intende con ciò differenziare in qualche modo quest'ultimo dal generico potere legislativo. Rispondendo a quest'interrogante SCOCA segnala che la tradizionale correlazione tra imposizione e sovranità dello Stato appare come una correlazione decisamente superata, che abbia probabilmente avuto una sua legittimità razionale soltanto quando la sovranità era intesa come l'insieme delle prerogative del Sovrano, nel periodo dell'assolutismo. Continua quest'autore segnalando che essa si è tramandata per la forza stessa della tradizione ed ha resistito alla elaborazione successiva dei concetti da essa stessa implicati, giungendo fino a noi come una vecchia immagine vuota di contenuto. Manifesta che, da un lato, si è visto come la nozione di sovranità dello Stato sia da ripudiare, per la sua inattualità, e in particolare come sia da negare qualsiasi significato concreto ad una eventuale idea di sovranità dello Stato-persona, e che, dall'altro lato, la nozione di imposizione non regge nei termini di potestà comprensivamente intesa come unità di potere normativo ed amministrativo, e che se la potestà d'imposizione, intesa come potestà amministrativa, difficilmente è rapportabile alla sovranità, il potere o la potestà normativa tributaria, se vuol considerarsi potestà sovrana, deve considerarsi tale come potestà normativa e non come potestà tributaria. Così, lo stesso autore manifesta che appare veramente mirabile la resistenza che la nozione di sovranità denota in questa materia, ove fra l'altro è stato più fortemente e più anticamente sentita l'esigenza di limitare e disciplinare in qualche modo il prelievo coattivo di ricchezza a carico dei privati per fini pubblici, tanto sul piano della istituzione e disciplina dei tributi, quanto su quello della loro concreta applicazione e riscossione. Conclude SCOCA che «verificata la posizione dello Stato a fronte della potestà di imposizione in generale, si può rigettare la proposizione tradizionale secondo cui la potestà d'imposizione è una tipica manifestazione della sovranità dello Stato» («Stato ed altri enti impositori di fronte al dovere di prestazione tributaria», in *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte I, 1968, pp. 175 a 177 e 185).

<sup>14</sup> Cfr. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, p. 234.

difficoltà che si sono trovate nel tentativo di dare una spiegazione giuridica della sovranità, sono una prova del fatto che essa, sul piano interno dello Stato non è tanto un istituto giuridico, quanto una realtà sostanzialmente politica. Intesa come qualità politica dello Stato, può essere riferita soltanto a questo o all'insieme della totalità delle funzioni che sviluppa, ma non alle sue funzioni considerate in particolare, ed è così che la sovranità trova un significato speciale nella delimitazione dello Stato contemporaneo, non soltanto nel campo internazionale ma anche nell'interno degli attuali tempi di gran pluralismo sociale e politico. La sovranità, sul piano interno, dovrebbe essere stimata come qualità politica dello Stato, costituendo un presupposto dello stesso, senza che si proceda a spostare questo concetto con la stessa forza al campo delle funzioni dello Stato, di ogni funzione dello Stato in particolare. Inoltre, la sovranità non deve essere concepita come nelle sue origini, ma nel contesto storico nel quale si muove oggi lo Stato contemporaneo, adattandosi così alla realtà attuale<sup>15</sup>.

Così, il fondamento diretto del Potere Tributario dello Stato non si trova nella sovranità. Si potrebbero distinguere tre tipi di fondamenti del Potere Tributario dello Stato contemporaneo. In primo luogo, un fondamento economico, che fa riferimento alla funzione di finanziamento delle spese pubbliche che ha il tributo. In secondo luogo, un fondamento politico-sociale, che riguarda gli accordi delle principali forze politiche per decidere come deve essere il finanziamento delle spese pubbliche. E, finalmente, un fondamento giuridico, che si trova nelle Costituzioni degli Stati<sup>16</sup>.

## **VI. L'idea di sovranità di fronte al fenomeno tributario internazionale.**

Ci sono stati degli autori che hanno definito e analizzato la «sovranità fiscale» dalla prospettiva del fenomeno tributario internazionale. Ossia, hanno studiato quel concetto dal punto di vista della confluenza dei Poteri Tributari di diversi Stati su manifestazioni di ricchezza che oltrepassano i limiti territoriali di questi, esplicando così la relazione tra queste manifestazioni ed i Poteri Tributari di diversi Stati, tenendo sempre in considerazione il fatto che gli Stati cerchino la cooperazione di altri Stati per rendere effettive le loro pretese tributarie, vista la mobilità dei loro contribuenti e dei patrimoni di questi.

In linea di principio, la sovranità non ha nel Diritto Tributario un significato diverso di quello che ha in altre branche dell'Ordinamento giuridico, significato che consiste nella facoltà totale ed esclusiva di uno Stato di sviluppare, attraverso la propria volontà manifestata di fronte al resto degli Stati, la competenza unica che gli assiste per realizzare atti legislativi, esecutivi e giudiziali dentro del suo ambito di potere territoriale<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Il significato politico attuale della sovranità si vede a volte chiaro quando ci troviamo di fronte a gruppi, associazioni, assiami sociali che hanno acquisito un gran peso socio-politico ed economico, e che a volte si presentano come rivali potenziali dello Stato. Davanti a tali eventi il concetto di sovranità ha un ruolo a sviluppare. La caratteristica definitoria dello Stato di fronte a questi gruppi socio-economici, che a volte riescono pure a possedere degli strumenti di poteri che si avvicinano ai propri di una struttura statale, è la sovranità soltanto predicabile dello Stato (CAZORLA PRIETO, L.M.: *Poder Tributario y Estado Contemporáneo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1981, pp. 52 a 63).

<sup>16</sup> Cfr. CAZORLA PRIETO, L.M., *op. cit.*, pp. 115 a 151.

<sup>17</sup> Cfr. BÜHLER, O.: *Principios de Derecho Internacional Tributario* (Versione castigliana di F. CERVERA TORREJON), Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 173.

Sul concetto di sovranità sul piano internazionale dalla prospettiva tributaria, si vedano anche BORRAS, A.: *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Universidad de Barcelona, Secretariado de Publicaciones, intercambio científico y extensión universitaria, Barcelona, 1971, p. 3, e GONZALEZ POVEDA, V.: *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1989, pp. 3 a 6.

Qualora si proceda a considerare la sovranità dello Stato in materia tributaria in un contesto internazionale, cioè in una situazione di coesistenza di più Stati aventi una originaria sovranità e, quindi, aventi, in linea di principio, un illimitato potere di imposizione, è opportuno distinguere due concetti generali, da cui far discendere considerazioni di natura più strettamente tributaria. Da un lato, la sovranità intesa come potere d'imposizione preminente su ogni altro potere ed espletantesi entro l'ambito territoriale dell'Ordinamento statale. Dall'altro, la sovranità intesa come indipendenza dello Stato ed espletantesi entro l'ambito della Società Internazionale composta da più Stati sovrani e dotati di potestà impositiva originaria. Mentre da una prospettiva interna il potere sovrano di imposizione implicherebbe una supremazia dello Stato come soggetto attivo titolare di tale potere nei riguardi dei soggetti passivi, da una prospettiva esterna ed internazionale, invece, non si può non rilevare che i poteri statali sovrani di imposizione convivono in un Ordinamento di tipo paritario quale è quello internazionale. Nel contesto esclusivamente interno e statale le norme impositive, attraverso le quali si esplica il Potere Tributario, traggono validità direttamente da quell'Ordinamento giuridico statale che si configura come sovrano. Per contro, nell'ambito dell'Ordinamento giuridico internazionale non si riconosce alcun potere impositivo originario sovrano e superiore a cui spetti una potestà impositiva che si espliciti direttamente sugli Stati o sui cittadini degli Stati<sup>18</sup>.

C'è anche chi, parlando non in materia tributaria ma in genere, si oppone alle tendenze consistenti nel differenziare due accezioni e aspetti diversi della sovranità, per le quali quando questa opera nella sfera interna è sovranità interna, e quando è considerata nei rapporti internazionali è sovranità esterna. Si presenta a tali tendenze l'obiezione d'essere la sovranità un concetto unitario, e che neanche la sua unicità concettuale viene meno se si limita la sua portata a quella di semplice qualifica della potestà d'impero dello Stato. Invero, anche ammettendo che elemento costitutivo dello Stato sia la potestà d'impero e non la sovranità, la quale ne sarebbe soltanto una determinazione accessoria, si dice che non si dimostra che essa sia un concetto duplice, il quale si atteggi diversamente a seconda che qualifichi la potestà d'impero dello Stato nell'Ordinamento interno, ovvero nell'Ordinamento internazionale. Si completa questa critica allo sdoppiamento in analisi della sovranità, segnalando che tale distinzione tra i due aspetti della sovranità è senz'altro artificiosa, perché lo Stato, anche quando agisce nei confronti degli altri soggetti di Diritto Internazionale, è sempre una persona sovrana, e non esercita competenze che siano sempre scindibili da quelle di cui è dotato nei riguardi del proprio Ordinamento. E si segnala che neppure può dirsi che in quest'ultimo Ordinamento sia più sovrano ovvero assolutamente sovrano, mentre nell'Ordinamento

---

<sup>18</sup> Mediante l'adozione di questa duplice prospettiva d'indagine, che procede dai fondamenti della sovranità di uno Stato singolo per approdare alle modalità con cui interagiscono le espressioni della sovranità di più Stati, si rinvengono due aspetti interconnessi di questo problema. Così, la dimensione esclusivamente interna e la dimensione esterna della sovranità. Dunque, la sovranità dello Stato, intesa nel suo aspetto di sovrano Potere Tributario, sotto il profilo interno, si intende da certa dottrina come il modo in cui si manifesta il carattere autoritario dell'Ordinamento interno dello Stato nei riguardi dei soggetti ad esso sottoposti, mentre, sotto il profilo esterno essa inserisce all'esercizio di una piena capacità di Diritto Internazionale dello Stato in materia impositiva nei confronti degli altri Stati. Nella base di questa costruzione si trova la considerazione che la sovranità tributaria è una specie dell'ampio genero costituito dai poteri che sono gli attributi della sovranità dello Stato e nella considerazione che essa si manifesta nel potere dello Stato di perseguire una politica fiscale nazionale che si esprime mediante norme aventi ad oggetto fattispecie con elementi di estraneità. Così, la sovranità statale si presenterebbe come il fondamento su cui lo Stato stesso procederebbe a sviluppare le relazioni fiscali dei suoi contribuenti con gli altri Stati (GARBARINO, C.: *La tassazione del reddito transnazionale*, CEDAM, Padova, 1990, pp. 96 a 99).

internazionale esso sia sovrano in senso relativo o con limitazioni, ovvero che la sua sovranità diventi affievolita<sup>19</sup>.

Ma, d'altra parte, sembra maggioritariamente ammesso dalla dottrina, e neanche in sede tributaria ma in genere, la posizione che, senza abbandonare una prospettiva internazionale della sovranità, e senza parlare di due nozioni diverse di sovranità, difende la duplice manifestazione della sovranità. In primo luogo, si dice che verso l'esteriore dello Stato la sovranità si manifesterebbe in un'autentica libertà di decisione nell'esercizio dei suoi rapporti internazionali. E poi, in secondo luogo, si segnala che la sovranità si manifesterebbe anche verso l'interno, in quanto lo Stato sovrano possiede la pienezza della giurisdizione per regolare tutto quello che fa riferimento al suo territorio, alla sua popolazione ed ai diversi aspetti della sua vita sociale, senza che si possa avere l'ingerenza, intervento o controllo del Governo di altro Stato nei poteri interni<sup>20</sup>.

## **VII. La coesistenza del Potere Tributario dello Stato col Potere Tributario dell'Unione Europea.**

Le organizzazioni internazionali sono soggetti di Diritto Internazionale, ma, a differenza di quello che capita con gli Stati non hanno il territorio come elemento essenziale. Tra le organizzazioni internazionali troviamo l'Unione Europea. Il territorio, dunque, non è uno dei suoi elementi fondamentali, tuttavia il territorio di tutti gli Stati membri costituisce l'ambito di applicazione dell'Ordinamento dell'Unione, ambito nel quale hanno efficacia diretta le norme da essa provenienti. Così coincide sul territorio degli Stati membri l'applicazione delle norme di Diritto Tributario degli Stati con quella delle norme di Diritto Tributario dell'Unione Europea, sempre con la primazia del Diritto di questa sul Diritto statale in caso di collisione. E l'individuazione di un Potere Tributario dell'Unione Europea ci porta a vedere la coesistenza di quest'ultimo con il Potere Tributario degli Stati membri.

Questo si vede tanto in sede di armonizzazione fiscale europea, come in sede di risorse proprie dell'Unione. Risulta quindi facile dimostrare che l'Unione Europea possiede un autentico Potere Tributario, partendo nella sua analisi dagli schemi del concetto di Potere Tributario come potere di creazione normativa tributaria, schemi che sono stati elaborati dalla dottrina nell'ambito statale.

Nel territorio statale, col Potere Tributario proprio dello Stato coesistono anche Poteri Tributari di enti territoriali minori dello Stato e che si integrano nella sua struttura territoriale. E' il caso delle regioni e dei comuni, che benché possano avere il loro fondamento nelle Costituzioni degli Stati a cui appartengono e abbiano una personalità giuridica diversa da quella dello Stato, di regola si vedono condizionati e limitati nel loro Potere Tributario dal Potere Tributario dello Stato. E anche questi enti territoriali minori allo Stato non hanno personalità giuridica internazionale, che al contrario è solo attribuibile agli Stati e alle organizzazioni internazionali. Perciò il loro Potere Tributario non si può presentare al livello di quello dello Stato e con le stesse implicazioni nell'analisi del fenomeno tributario internazionale. Ciò che dobbiamo tener sempre presente è che il potere di questi altri enti territoriali a sua volta deve esercitarsi rispettando il Diritto dell'Unione Europea.

---

<sup>19</sup> Cfr. MONACO, R., *op. cit.*, pp. 365 e 366.

<sup>20</sup> Cfr. DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M., *op. cit.*, p. 196.

Alcuni autori hanno posto la loro attenzione sulla confluenza dei principi costituzionali tributari degli Stati membri con la diretta applicabilità delle norme dell'Unione Europea in materia tributaria<sup>21</sup>. Nelle Costituzioni degli Stati membri questi problemi trovano soluzione nei loro precetti che permettono l'attribuzione di competenze derivanti dalle stesse ad un'organizzazione sopranazionale.

### **VIII. L'idea di sovranità con riguardo al fenomeno di integrazione europea: La sua considerazione dalla prospettiva tributaria.**

Uno Stato in Europa non può giocare un ruolo di protagonista nella storia perché gli manca il giusto potere per farlo, e gli manca potere politico, potere economico e potere militare<sup>22</sup>. Gli Stati europei hanno sentito la necessità di procedere ad un'integrazione economica che cammini verso una più profonda integrazione politica. Il processo di integrazione europea ha ricevuto un grande impulso con il Trattato di Lisbona.

Però, già prima di questo, con la creazione delle Comunità Europee è nato un sistema di poteri i cui rapporti con gli Stati sono diversi da quelli che si danno con le organizzazioni internazionali di semplice cooperazione. L'Unione Europea si presenta come organizzazione di integrazione, e la presenza di questa organizzazione sopranazionale altera in maniera tale il potere che le organizzazioni internazionali esercitavano sugli Stati, che anche la dottrina ha riconosciuto un'influenza di questo fenomeno sulla tradizionale concezione della sovranità<sup>23</sup>.

Le considerazioni fatte *supra* ci fanno vedere quanto discussa sia la validità del concetto di sovranità con riguardo al Potere Tributario nel piano interno. Invece, sul piano internazionale, la sovranità gioca un ruolo essenziale; serve per definire i poteri dello Stato sul territorio, escludendo gli interventi esterni. Ma anche, come abbiamo già detto, la sovranità come elemento dello Stato in quanto soggetto di Diritto Internazionale è cambiata, non essendo più concepita come illimitabile ed indivisibile, ma al contrario può distinguere al suo interno diverse competenze. Definite queste, lo Stato può decidere l'attribuzione dell'esercizio di alcune di esse ad un'organizzazione internazionale. Così si spiega come gli Stati abbiano potuto attribuire all'Unione Europea l'esercizio di competenze derivate dalle loro Costituzioni, e tra queste, l'esercizio di competenze in materia fiscale. Questo ci dimostra che la sovranità dello Stato non è un tutto indivisibile.

### **IX. Limiti al potere dello Stato sul proprio territorio.**

Abbiamo già parlato della concezione della sovranità come un insieme di competenze e non come un tutto indivisibile. Questo fa sì che tali competenze abbiano dei limiti. Così, lo Stato può vedere limitate le sue competenze sul proprio territorio. Veramente queste limitazioni rappresentano casi in cui lo Stato

---

<sup>21</sup> Su questa questione, analizzata alla luce dell'articolo 23 della Costituzione italiana, si vedano AMATUCCI, A.: *L'ordinamento giuridico finanziario*, quarta edizione, Jovene, Napoli, 1990, pp. 177 a 186, e FANTOZZI, A., *op. cit.*, pp. 111 a 113.

<sup>22</sup> Di questa forma si manifesta SAINZ DE BUJANDA nel Prologo all'opera di D. MARTINEZ MARTINEZ *El Sistema financiero de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. XII.

<sup>23</sup> Si veda GIULIANI FONROUGE, C.M.: *Derecho Financiero*, Vol. I, 2ª ed., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, p. 282.

autolimita l'esercizio del suo potere sul proprio territorio, visto che è il suo consenso a giustificare la sua impossibilità a compiere certi atti sul proprio territorio. Il suo consenso, manifestato attraverso un trattato internazionale o in maniera meno formale, è ciò che fa nascere tale dovere giuridico a suo carico. Nel caso dell'Unione Europea, le limitazioni contemplate dai trattati internazionali che formano parte del Diritto originario dell'Unione sono autolimitazioni in quanto espressamente consentite dagli Stati membri quando hanno aderito agli stessi. Ma poi ci sono anche limiti che provengono dal Diritto derivato dell'Unione, che è espressione di un potere autonomo di decisione dell'Unione ma che trova il suo fondamento e limite nel Diritto originario di questa. Gli Stati membri non devono dare il proprio consenso espresso ad ogni atto di Diritto derivato, ma quando aderiscono all'Unione accettano di essere vincolati da questi atti, che a loro volta hanno efficacia diretta nel loro Ordinamento e prevalgono sulle norme di origine interna. Così, in fondo, anche a riguardo dei limiti provenienti dal Diritto derivato troviamo il loro fondamento nel consenso dello Stato, ossia in un caso di autolimitazione.

Il Diritto Internazionale Convenzionale, costituito dai trattati internazionali, fa parte del Diritto Internazionale particolare, visto che non c'è nessun trattato a cui abbiano prestato il loro consenso tutti gli Stati del mondo, ossia non c'è nessun trattato internazionale con vigenza universale. Il Diritto Internazionale Generale, in quanto Diritto di applicazione a tutta la Società o Comunità Internazionale - ovvero a tutti gli Stati del mondo-, si compone soltanto di consuetudini internazionali e di Principi Generali del Diritto; certo è che norme di validità universale sono contenute in alcuni trattati internazionali, ma visto che questi non hanno una portata universale, ma ridotta agli Stati partecipi, le stesse sono soltanto consuetudini che sono state codificate attraverso tali trattati.

Le consuetudini internazionali ed i Principi Generali del Diritto riconosciuti dalle nazioni civilizzate sono considerate dall'articolo 38 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia come fonti del Diritto Internazionale che devono esser tenute presenti da questa per decidere le controversie che le siano presentate. Questi due tipi di fonti si applicano agli Stati anche qualora questi non prestassero il loro consenso. È certo comunque che nella formazione delle consuetudini incidono atti degli Stati, da questi decisi e che quando l'Ordinamento di uno Stato riconosce un Principio Generale del Diritto è perché questo si mostra conforme ad esso. Ma in questi casi, a differenza di ciò che succede con i trattati internazionali, non troviamo un consenso diretto alla creazione di una norma di Diritto Internazionale. Soltanto le consuetudini internazionali ed i menzionati Principi Generali possono integrarsi nel Diritto Internazionale Generale, avendo, dunque, una portata universale. Questo non toglie che oltre alle consuetudini internazionali generali od universali, si trovino consuetudini particolari, di portata regionale o meramente locale o semplicemente bilaterale, che non si possono includere, vista la loro portata, nel Diritto Internazionale Generale.

Nel Diritto Internazionale Generale si trovano delle norme imperative, chiamate norme di *ius cogens*, norme la cui applicazione non può essere impedita, nemmeno da un patto di Stati in senso contrario. L'articolo 53 della Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati, del 23 maggio 1969, dispone che è nullo ogni trattato internazionale che, nel momento della sua celebrazione, si trovi in opposizione con una norma imperativa di Diritto Internazionale generale, segnalando che agli effetti di questa Convenzione per tale si deve intendere una norma accettata e riconosciuta dalla Comunità Internazionale di Stati nel suo

insieme come norma che non ammette accordo contrario e che soltanto può essere modificata da una norma superiore di Diritto Internazionale Generale che abbia lo stesso carattere<sup>24</sup>.

Ma oltre ai limiti provenienti dal Diritto Internazionale, lo Stato nell'esercizio del potere sul suo territorio deve rispettare anche i limiti posti a se stesso dal suo popolo attraverso la Costituzione. Certo è che negli Stati di Diritto lo Stato stesso è sottomesso alle sue leggi, ma questo non è propriamente un limite con riguardo ai rapporti internazionali, in quanto lo Stato può cambiare in qualsiasi momento la sua legge senza altro limite che il disposto dalla sua Costituzione, e così cambiare il suo atteggiamento internazionale se non è vincolato da nessun obbligo internazionale.

Di tutte queste limitazioni (o autolimitazioni, a seconda dei casi), quelle che hanno più forza in materia di territorialità in senso materiale del tributo sono quelle di Diritto Internazionale Convenzionale, ossia quelle poste dai trattati internazionali (si pensi alle convenzioni contro la doppia imposizione internazionale), e quelle di Diritto Comunitario Europeo. Invece, in materia di territorialità in senso formale gioca con più forza il Diritto Internazionale Generale.

## **X. Inefficacia del Potere Tributario dello Stato fuori dal suo territorio.**

Come regola generale il Potere Tributario dello Stato è inefficace fuori dal suo territorio. Però bisognerebbe chiedersi se questa regola ha qualche deroga. Abbiamo già detto che gli Stati non possono agire senza autorizzazione in territorio straniero, anche in materia tributaria.

I rappresentanti diplomatici ed i consoli sono un esempio di agenti esteri che agiscono in territorio di un altro Stato con il consenso di questo. Le rappresentanze diplomatiche ed i consolati realizzano servizi ed attività pubbliche, che possono dare origine al pago di una tassa. In questi casi, tanto l'attività pubblica che dà origine alla tassa, quanto la riscossione di questa, costituiscono esercizio di pubblico potere in territorio straniero. Comunque, queste attività possono essere realizzate senza uscire dalla sede della rappresentazione diplomatica o consolare, sede che ha un regime speciale e sul cui spazio fisico sono limitati i poteri dello Stato in cui si trova. Se abbiamo presente la struttura ed il funzionamento applicativo delle tasse, dato che queste si pagano per la realizzazione di attività amministrative, tale realizzazione si può far dipendere dal previo pagamento della corrispondente tassa, o gli effetti di tale attività amministrativa possono essere condizionati per l'effettiva realizzazione del pago della tassa. Così, in linea di principio, si potrebbe riuscire a riscuotere le menzionate tasse senza dover far nessuna attività fuori dalla sede diplomatica o consolare.

Non vi è, dunque, speciale difficoltà per poter accettare la possibilità di applicazione e riscossione dalle rappresentanze diplomatiche e consolari di tasse per i loro servizi ed attività amministrative. Il che costituirebbe un esempio di esercizio autorizzato di attività tributarie in territorio straniero, dato che, come abbiamo visto, le sedi diplomatiche non possono essere considerate in realtà territorio del loro Stato; la possibile considerazione di queste come territorio straniero sarebbe soltanto una finzione parziale, basata sul loro speciale regime di immunità, e che, comunque, sempre avrebbe minor vigore con riguardo ai consolati.

---

<sup>24</sup> Sulle fonti del Diritto Internazionale Pubblico, si veda DIEZ DE VELASCO VALLEJO, M., *op. cit.*, pp. 80 e ss.

La Convenzione di Vienna su relazioni diplomatiche, del 18 aprile 1961, dispone al suo articolo 28 che i diritti e le tariffe che percepisce una missione diplomatica per atti ufficiali sono esenti da qualsiasi imposta e gravame; il che presuppone che nella Convenzione si accetta la possibilità delle missioni diplomatiche di realizzare una attività di natura tributaria. Più esplicita si presenta in questo punto la Convenzione di Vienna su relazioni consolari, del 24 aprile 1963, il cui articolo 39 dispone espressamente al suo comma 1 che gli uffici consolari potranno percepire nel territorio dello Stato in cui si trovano i diritti e tariffe che stabiliscono le leggi ed i regolamenti dello Stato a cui appartiene l'ufficio consolare per le attuazioni consolari; al comma secondo di questo stesso articolo si prevede anche che questi diritti e tariffe e le ricevute corrispondenti, saranno esenti da qualsiasi imposta e gravame nello Stato in cui si trova l'ufficio consolare.

La menzionata impossibilità di attuazione tributaria degli Stati sul territorio altrui ha reso necessari, come abbiamo già detto, meccanismi internazionali di cooperazione tra Stati.

Dobbiamo chiederci se quando, in base a una convenzione internazionale, uno Stato riscuote nel suo territorio un credito tributario di un altro Stato si produce un'applicazione del Diritto Tributario straniero.

In quei casi in cui uno Stato procede a riscuotere il credito tributario di un altro Stato, non si produce propriamente un'applicazione di Diritto Tributario straniero. Quando le autorità tributarie di uno Stato procedono alla riscossione di un credito tributario straniero, non realizzano un'attività di dichiarazione del Diritto straniero, ma soltanto analizzano se la richiesta di cooperazione formulata dallo Stato straniero riunisce i requisiti previsti nel corrispondente trattato internazionale, che saranno requisiti di forma e di competenza. Il credito tributario straniero ha in questi casi per lo Stato che coopera il carattere di mero fatto giuridico, che acquisisce rilevanza giuridica perché vi è una norma -quella contenuta nella corrispondente convenzione internazionale, e che, come sappiamo, diventa Diritto interno- che gli conferisce effetti giuridici nell'Ordinamento. Dobbiamo aver presente che le autorità fiscali di questo Stato non realizzano la liquidazione del credito tributario straniero.

Quest'attuazione dell'operatore giuridico tributario è diversa, dunque, da quella che fanno gli organi giudiziari quando applicano le norme di Diritto Internazionale Privato; le norme di conflitto bilaterali di questa branca del Diritto, agiscono in modo tale che si debbano applicare norme giuridiche straniere. Il caso della riscossione di crediti tributari stranieri è, come abbiamo visto, del tutto diverso. Con tale riscossione comunque, lo Stato titolare del credito tributario vede ciò come fatto effettivo in territorio straniero. Ma questo non implica che si possa dire che è stato veramente applicato il Diritto Tributario straniero.

Dall'altro lato, i poteri di decisione e controllo dell'Unione Europea in materia tributaria trovano il suo fondamento, come abbiamo detto, nell'attribuzione di competenze fatta dagli Stati all'Unione. Inoltre esistono meccanismi di assistenza tra Stati membri delle Comunità Europee nella riscossione delle risorse proprie comunitarie di natura tributaria, sistema che si applica anche all'I.V.A. ed alle accise. In materia di risorse proprie dell'Unione di natura tributaria, gli Stati non applicano tanto Diritto interno quanto Diritto dell'Unione. Così, quando in base ai menzionati meccanismi di cooperazione uno Stato membro procede a rendere effettiva la risoluzione di un altro Stato membro su risorse proprie tributarie dell'Unione Europea, riscuotendo il credito accertato e liquidato da quest'altro Stato, non fa veramente un'applicazione delle

norme dell'Unione che stabiliscono tali tributi. Tale applicazione è fatta veramente dalle autorità tributarie dello Stato membro che liquidano il credito tributario. Qui non ci troviamo davanti a una armonizzazione di tributi statali, ma davanti ad una regolazione dall'Unione dei propri tributi.

Cosa simile succede con l'assistenza nella riscossione dei crediti tributari derivanti dall'I.V.A. e dalle accise. L'I.V.A., come abbiamo segnalato costituisce un'imposta statale armonizzata conforme a direttive dell'Unione, ma che serve di base come risorsa di quest'ultima, risorsa che non rappresenta un tributo in quanto risorsa dell'Unione. Ma nell'assistenza della riscossione di crediti tributari di altri Stati membri per l'I.V.A., neanche si può parlare di un'autentica applicazione di norme tributarie di altro Stato. Basta tener presenti le considerazioni fatte *supra* a proposito della cooperazione tra Stati in materia di riscossione in base ad una convenzione internazionale. Per tutto ciò, dunque, né nei casi di cooperazione tra Stati membri nella riscossione delle risorse proprie dell'Unione di natura tributaria, né nei casi di assistenza nella riscossione di imposte armonizzate, si può parlare propriamente dell'applicazione di Diritto Tributario straniero.

## **XI. Cooperazione internazionale nell'applicazione dei tributi.**

Come abbiamo già detto, i limiti citati in materia di territorialità in senso formale del tributo fanno sì che gli Stati debbano stabilire tra loro meccanismi di cooperazione in questo campo.

La cooperazione internazionale per l'applicazione dei tributi si dà soprattutto in materia di scambio di informazione tributaria ed in materia di riscossione, ossia in materia di atti di riscossione in favore di un altro Stato, in quanto diretti a rendere effettivi i crediti tributari di quest'altro Stato. I meccanismi di scambio di informazione tributaria in fondo cercano la corretta ed efficace applicazione e riscossione dei tributi, ma si limitano a fornire ad un altro Stato dati con rilevanza tributaria riguardanti certi soggetti e manifestazioni di ricchezza. In fondo, ciò che usualmente vuole uno Stato attraverso i meccanismi di cooperazione, in sintesi, è riscuotere i suoi tributi. Non dobbiamo dimenticare che l'informazione tributaria che uno Stato passa ad un altro può servire a quest'ultimo non soltanto per liquidare e riscuotere i suoi crediti tributari, ma anche, se fosse il caso, per imporre le corrispondenti sanzioni tributarie se l'informazione dimostrasse che vi è stata un'infrazione tributaria.

Diretta, in fondo, alla corretta applicazione e riscossione dei tributi è anche la cooperazione internazionale in materia di notifiche tributarie e di misure cautelari o precautorie in materia tributaria. Per altra parte, dobbiamo menzionare la cooperazione o possibilità di cooperazione internazionale in materia di reati fiscali, benché non riguardi propriamente la stretta applicazione dei tributi, però che comunque ha una chiara relazione con i problemi loro riguardanti. In quest'ultima materia, purtroppo, la cooperazione internazionale non risulta abbastanza forte.

I meccanismi e strumenti di cooperazione tributaria nell'applicazione dei tributi hanno ricevuto impulso da diversi ambiti ed istituzioni. Bisogna menzionare i lavori fatti dalla O.C.S.E. e dal Consiglio di Europa. Dobbiamo però anche menzionare la cooperazione in questa materia sviluppata dall'Unione Europea. Il Mercato Interiore Europeo, con l'abolizione delle frontiere fiscali ed il processo di integrazione economica, con il conseguente aumento degli scambi tra Stati dell'Unione, fa sì che nell'ambito europeo sia particolarmente importante la cooperazione internazionale nell'applicazione dei tributi, dato che si hanno

allo stesso tempo la soppressione di controlli in frontiera intracomunitaria e l'aumento degli scambi economici.

Un altro campo importantissimo nella pratica della cooperazione internazionale in materia tributaria è quello delle convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione internazionale, ma queste non si occupano propriamente dell'applicazione dei tributi nel senso che abbiano efficacia, in linea con la territorialità in senso formale, ma si tratterebbe piuttosto di cooperazione nel campo della territorialità in senso materiale, ad eccezione delle norme sullo scambio di informazione e sulla riscossione comprese in queste convenzioni.

## **XII. Conclusioni.**

Nel panorama fiscale internazionale attuale la sovranità dello Stato continua ad essere uno dei parametri essenziali del diritto internazionale tributario. Nonostante ciò il consenso degli Stati ai compromessi fiscali internazionali è sempre più condizionato da due tipi di fattori.

Da un lato, a livello mondiale, l'imperante globalizzazione fa sì che in pratica non esista un'altra forma di negoziazione fiscale tra Stati che quella che sottostà ai lineamenti del Modello OCSE, ancorchè ci si trovasse dinanzi ad una possibile convenzione tra Stati sviluppati e Stati in via di sviluppo. È quanto richiesto dagli operatori economici internazionali nell'ambito fiscale per conseguire una certezza che poggi su norme univoche, benchè ciò possa aumentare gli squilibri tra alcuni Stati.

Dall'altro lato, essendoci ancora la regola dell'unanimità degli Stati membri come criterio essenziale per l'approvazione delle direttive di armonizzazione fiscale nell'Unione Europea, l'effettività di questa regola è sempre più relativa. Ciò si verifica a causa delle pressioni di cui potrebbero soffrire alcuni Stati membri che hanno necessità dell'aiuto economico-finanziario dell'Unione.

I profili qui abbozzati rendono necessario riflettere sopra il significato e la vigenza attuale del concetto di sovranità sul piano fiscale, come elemento essenziale che dovrebbe essere rispettato nel panorama tributario internazionale.