La actividad de la Corte Constitucional Italiana en materia tributaria y su relación con la Corte de Justicia Europea

Víctor Uckmar(*)(**)

INTRODUCCIÓN

Con el presente trabajo me propongo analizar algunos aspectos relevantes de la relación entre la Corte Constitucional Italiana y la Corte de Justicia Europea.

Se trata de un argumento que será ineludible y sobre el cual la doctrina desde hace tiempo ha comenzado a interrogarse, temiendo algunas hipótesis de posible contradicción –y de imposible resolución– entre las competencias asignadas (en la actualidad) a ambas Cortes[1].

El objeto de la Corte Constitucional es el de salvaguardar la Constitución republicana y los derechos que en ella encuentran su fundamento, mientras que el objeto de la Corte de Justicia es el de vigilar por el respeto de las *libertades* fundamentales garantizadas por el Tratado de la Comunidad Europea (Tratado de la CE).

Debe señalarse en primer lugar que, tanto en Italia como en otros países, la Carta Constitucional cuenta con una eficacia que supera los confines de la relación Estado–ciudadano por cuanto también es válida como *Drittwirkung* de las relaciones entre los mismos ciudadanos.

En segundo lugar, en las previsiones de los Estados miembros resulta evidente la diferencia entre aquellas disposiciones de derechos constitucionales que no se refieren solo a las denominadas *negative Freiheiten*, sino que afrontan también las libertades positivas o sociales, más conocidas como *positive Freiheiten*.

Por otra parte, la Unión Europea no cuenta con un sistema tributario propio. Esto lleva necesariamente a la ausencia de previsiones organizativas de una estructura y modalidades de recaudación que respeten la esfera privada del ciudadano / residente / contribuyente.

Dichas previsiones, en cambio, se encuentran presentes en las Constituciones de los países miembros que, en mayor o menor medida, contienen la enunciación de principios tales como la capacidad contributiva, el respeto de la igualdad y la reserva de ley en materia tributaria.

Debe recordarse que la Corte de Justicia y la Corte Constitucional nacen por necesidades diferentes.

La presente disertación trata de indagar las relaciones entre ambas Cortes en materia tributaria y las hipótesis de conflicto en el desarrollo de sus competencias institucionales.

I. LA CORTE DE JUSTICIA EUROPEA Y EL DERECHO TRIBUTARIO: Los Principios Aplicados

Como he referido antes, si se exceptúan las tasas aduaneras y los ingresos agrícolas, la Unión Europea no cuenta con un tributo o ingresos propios.

Incluso desde el punto de vista de la potestad normativa, la competencia comunitaria sustancialmente se encuentra limitada al ámbito de los impuestos indirectos, y específicamente solo en cuanto sea necesario para la instauración y el funcionamiento del mercado interno (artículo 93° del Tratado de la CE).

En el campo de la imposición directa no existe una referencia normativa específica que atribuya a la Comunidad la potestad de dirigir a los Estados miembros hacia una completa armonización que pueda facilitar la realización de los objetivos del Tratado.

Por otra parte, también es cierto que el artículo 94° del Tratado de la CE prevé de manera genérica la posibilidad de la intervención comunitaria allí cuando ésta sea necesaria para la salvaguardia del mercado común. Precisamente en base a esta disposición han sido emitidas las directivas comunitarias en materia de imposición directa, desde el año 1990 con el tratamiento de las distribuciones de dividendos y otras utilidades y operaciones extraordinarias, hasta las directivas del año 2003 referidas a la cuestión de la retención a la fuente sobre pagos realizados por intereses y *royalties* y sobre imposición de los intereses provenientes del ahorro.

Nota del Director: Este artículo fue presentado por el Dr. Uckmar en el Seminario de Justicia Constitucional y Tributación, realizado en el marco de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Cartagena de Indias (Colombia), del 14 al 19 de febrero de 2010.

(*) Profesor Emérito de la Universidad de Génova.

(**) Agradezco al Dr. Paolo de Capitani di Vimercate (Universidad de Génova), por su colaboración en la presente obra.

(1) Gallo, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, en *Rass. trib.*, 2006, en particular, pág. 420; Pistone, *Il credito per le imposte estere ed il diritto comunitario: la Corte di Giustizia non convince*, en *Riv, dir, trib.*, 1998, III, 69.

La Convención para eliminar la doble imposición, luego de las modificaciones realizadas en materia de precios de transferencia, fue suscrita en base al artículo 220° del Tratado de la CE (actualmente, artículo 293° de dicha Convención).

De todas maneras es correcta la afirmación de que el objetivo fundamental de la Unión Europea siempre ha sido un "objetivo económico". Justamente las libertades fundamentales del Tratado han sido asimiladas en alguna medida a la *commerce clause* de la Constitución de los Estados Unidos, por cuanto ambas permiten la creación y el funcionamiento de un área de libre intercambio entre los distintos Estados.

Esto no quiere decir que una mejora de las condiciones económicas dentro de la Unión Europea, que derivan del ejercicio de las libertades de movimiento y establecimiento, no lleve de manera mediata a la mejora de las condiciones sociales de los ciudadanos de la Unión. Pero evidentemente este progreso social, en la óptica liberal que ha prevalecido a nivel comunitario, pasa necesariamente por la realización del mercado único(2).

La tarea de la Corte de Justicia, como guardiana del Tratado de la CE frente a las intervenciones proteccionistas de los Estados miembros, ha quedado limitada a un rol de control o censura respecto de aquellas disposiciones o prácticas administrativas que de alguna manera pueden perjudicar la finalidad del Tratado.

La Corte de Justicia siempre ha desempeñado el rol de defensora de las libertades fundamentales invocando la aplicación del principio de no discriminación establecido por el artículo 12° del Tratado de la CE. Es por ello que suele decirse que la imposición fiscal en el ámbito comunitario tiene un rol "meramente" negativo. En efecto, su intervención es relevante solo frente a obstáculos a la realización del mercado único o elementos de distorsión de la competencia y no, en cambio, como fuente de obtención de los recursos necesarios para el soberano, ni como instrumento de intervención en la sociedad con fines extrafiscales(3).

Incluso en aquellas sentencias donde la Corte de Justicia ha proclamado retenerse vinculada al respeto de los principios constitucionales comunes a los Estados miembros, es difícil recabar directivas precisas y aplicables a la materia tributaria(4); y esto aun cuando sea innegable la existencia de principios comunes de derecho constitucional tributario(5). De todas maneras, cuando se analizan tales decisiones puede observarse fácilmente que el llamado a los principios constitucionales comunes a los Estados miembros es funcional a la realización del mercado único, tanto que la Corte afirma que "*la salvaguardia de estos derechos, si bien informada por las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, aparece garantizada dentro del ámbito de la estructura y fines de la Comunidad*"(6).

La Corte de Justicia influenció a los legisladores fiscales nacionales, estableciendo una serie de "indicadores" para la regulación de la imposición sobre las sociedades y las personas físicas, dirigidas a delimitar sus residuales espacios de soberanía respecto del campo de aplicación del Tratado de la CE.

No puede decirse que la Corte de Justicia no ha sostenido otros principios de derecho. En efecto, a la par del principio de igualdad y no discriminación, aparecen el *principio de confianza* y el de *proporcionalidad*, los que se reputan comunes a las tradiciones de los Estados miembros(7).

Algunos de estos principios se acercan a los aplicados por la Corte Constitucional Italiana.

Uno de ellos es el *principio de confianza legítima* que en Italia se encuentra previsto por el artículo 3° de la Constitución y por el cual se prohíbe la aplicación retroactiva de disposiciones que lesionen la certeza del derecho y la confianza del contribuyente(8). Según la Corte de Casación, la tutela de la legítima confianza es un principio inmanente del ordenamiento tributario(9).

---

(2) V. Navarreta-Pertici (bajo dirección de), *Il dialogo tra le corti. Principi e modelli di argomentazione*, Pisa, 2004, ivi de´Capitani, La tutela della concorrenza e la libertà di iniziativa economica.

(3) Incluso cuando se ha querido sancionar el fenómeno de las emisiones de gas contaminante, no se ha impuesto un tributo que hiciera más gravosas o inconvenientes dichas emisiones, sino que más bien se ha apelado a la creación de un sistema de *cap and trade*, que prevé la fijación de un límite máximo de emisiones de gas contaminante en razón del cual se atribuyen a las empresas interesadas específicos derechos de emisión. Las empresas que superen dichos límites serán obligadas a pagar sanciones o comprar las cuotas pertinentes a otras empresas. Véase la directiva Ce 2003/87.

(4) Corte de Justicia, 12 noviembre 1969, n. 29/69, *Stauder, en Racc.*, I-419 e 17 diciembre 1970, *Internazionale Handelsgesellschaft*, en *Racc.*, I-1125, donde se lee que "*la tutela de los derechos fundamentales constituye, en efecto, parte integrante de los principios jurídicos generales de los cuales la Corte de Justicia garantiza su observancia*".

(5) Me permito remitir a mi obra de 1959, *Principi comuni di diritto constituzionale tributario*, posteriormente actualizado y publicado por la Ed. Cedam en 1999.

(6) Corte de Justicia, 17 diciembre 1970, *Internazionale Handelsgesellschaft*, en *Racc.*, I-1125.

(7) El principio de proporcionalidad impone el respeto de la relación directa entre el objetivo perseguido y la medida adoptada. Al mismo tiempo, dicha medida debe resultar necesaria para el alcance del objetivo perseguido e impone el sacrificio mínimo indispensable a los destinatarios. El principio de proporcionalidad es de origen alemán: al respecto véase Degenhart, *Staatsrecht*, Heidelberg, 1998, págs. 138 y sgtes.; Hirsch, *Das Verhaeltnismaessigkeitsprinzip im Gemeinschaftsrecht*, Bonn, 1997; Pistone, *Presunzioni assolute, discrezionalitá dell'Amministrazione finanziaria e principio di proporcionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, en *Riv. dir.* trib., 1998, III pág. 113; Tesauro, *Diritto comunitario*, cit.; Sandulli, *Eccesso di potere e controllo di proporzionalità. Profili comparati*, en *Riv. trim. dir, pubbl.*, 1995, pág. 329; Lugato, *Principio di proporzionalitá e invalidità di atti comunitari nella giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee*, en *dir. com. sc. intern.*, 1991, pág. 67. En Alemania la valuación de la proporcionalidad se efectúa en base a los parámetros de la *Zumutbarkeit* (razonabilidad) y la *Angemessenheit* (adecuación), según un balance de los costos y beneficios que importa un determinado acto, evaluando en particular la relación entre la ventaja que deriva de la adopción de dicho acto y el sacrificio impuesto a los destinatarios.

(8) La tutela de la confianza en materia tributaria ha sido recientemente reforzada gracias a la sanción de los derechos del contribuyente: v. Marongiu, *Contributo alla realizzazione della Carta dei diritti del contribuente*, en *Dir. prat. trib.*, 1991, I, 621; De Mita, *La buona fede in diritto tributario (quando l' amministrazione cambia orientamento)*, en *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano 1991; Della Valle, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, en *Rass. Trib.*, 2002, 459; Id., *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001; Airoldi, *La lunga marcia della buona fede e del legittimo affidamento dal sistema privatistico a quello tributario*, en *Dir. prat. trib.*, 2003, I, 779. En la jurisprudencia constitucional *ex pluribus* v. Las sentencias 6 febbraio 2002, n. 16, en De Mita, *Fisco e costituzione*, Milano, 2003, III, 1235; 22 novembre 2000, en *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 225, con nota de Marini; 10 novembre 1994, n. 397, en *Giur. Cost.*, 1994, 3529. Con la primera decisión, la Corte ha confirmado la legitimidad –tan criticada– de modificaciones que expresen su eficacia retroactiva dentro del mismo periodo fiscal (en el caso específico, el d.l. 31 dicembre 1996, n. 669, había modificado la disciplina de las amortizaciones con eficacia a partir del 1 de enero de 1996). En efecto, la motivación de la Corte no resuelve todas las dudas acerca de la inconstitucionalidad de dicha práctica legislativa, aludiendo incluso a la posibilidad que si la orden de remisión hubiese reclamado la aplicación del art. 3°, antes que el art. 53° Const., la cuestión podría haber sido acogida. En efecto, el art. 53° de la Const. es considerado por la Corte como una disposición de carácter objetivo, que limita el poder de recaudación del Estado frente a hechos objetivos que no indican capacidad contributiva. Al contrario, en el caso de análisis, estos índices objetivos estaban presenten (la adquisición de maquinarias para amortizar). Se encontraba en cambio ausente en las modalidades de la intervención legislativa el respeto del parámetro subjetivo atinente a la tutela de la confianza del contribuyente que se funda, en cambio, en el principio de razonabilidad establecido por el art. 3° Const. En cambio, se había reclamado la inconstitucionalidad del art. 21°, l. 13 maggio 1999, n. 133, que estableció la interpretación auténtica del art. 38°, inc. 2, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, por cuanto dicha interpretación, teniendo eficacia retroactiva, afectaba la legítima confianza de los contribuyentes, conforme la praxis que hasta ese momento se había afirmado: Corte Const., 22 novembre 2000, n. 525, en De Mita, *Fisco e costituzione*, Milano, 2003, III, 961; en línea con estos principios se encuentra también la sentencia del 16 aprile 1998, n. 111, ivi, 601.

(9) Cass. (Corte de Casación), 10 dicembre 2002, n. 17576, en *Rass. Trib.*, 2003, 1043.

También el ordenamiento tributario tutela *la confianza del contribuyente*[10]. Inclusive, en algunas ocasiones la Corte de Justicia ha llegado a tutelar la confianza legítima respecto de una disposición controvertida de las autoridades nacionales. Si bien las sentencias de la Corte de Luxemburgo por regla son aplicables con eficacia *ex tunc*, es decir que disponen la incompatibilidad de la disposición nacional que resulte en contradicción con el derecho comunitario ya desde su misma aprobación, en circunstancias excepcionales la eficacia de las decisiones de la Corte de Justicia puede limitarse a tener solo efectos *ex nunc*, produciéndose sus efectos solo *pro futuro*.

Como recientemente se ha recordado, con ocasión de la presentación de los argumentos conclusivos de los abogados generales en la causa (…) de frente a la Corte de Justicia, dicho límite de los efectos retroactivos de la sentencia puede darse cuando la declaración de incompatibilidad provocaría efectos devastadores sobre las finanzas del Estado miembro interesado, que había aprobado de buena fe la disposición cuya incompatibilidad se ha declarado, tal como ha sucedido en el caso del (…) donde la aprobación nacional se había dado luego de que un mismo órgano comunitario, como lo es la Comisión, había sostenido su compatibilidad

El principio surge en manera neta precisamente cuando las libertades comunitarias incidan sobre la fiscalidad, no solo en la tributación indirecta sino también sobre la directa: y en ésta mayormente sobre la imposición al ahorro y las inversiones (coincidentes con las rentas de capital), antes que la imposición sobre el consumo (a largo plazo, coincidentes con las rentas del trabajo), por naturaleza menos "móviles" que las primeras[11].

Inclusive, en algunos casos, la imposición de una prohibición y la condena de un específico sistema fiscal han indicado el camino que los Estados miembros deben seguir. Tal vez el caso más emblemático es el de la integración entre la imposición a las sociedades y la imposición de sus socios. La declaración de incompatibilidad del sistema de imputación con el crédito fiscal a estos últimos, reafirmada en los casos *Avoir Fiscal, Verkooijen, Lenz y Manninen*, respecto de la libertad de movimiento de capitales y al principio de no discriminación, ha llevado a los Estados miembros a la aplicación del nuevo mecanismo de exención sobre los dividendos, dada la dificultad de ampliar la normativa del crédito fiscal a los hechos imponibles transnacionales.

II. LAS COMPETENCIAS DE AMBAS CORTES: Los Principios Aplicados

La competencia que se le ha confiado a la Corte Constitucional Italiana posee, en cambio, una naturaleza diversa. Esta debe garantizar que el Parlamento no desborde los límites constitucionales impuestos a su soberanía y que no adopte disposiciones lesivas de los principios y los derechos establecidos en la Carta Constitucional de 1948.

Las disposiciones tributarias de mayor relevancia receptadas por la Constitución Italiana, aparecen en los artículos 3°, 23° y 53°. Junto a estas normas, a menudo asumen relevancia otras disposiciones que si bien no se refieren directamente a la materia fiscal, aparecen vinculadas a las mismas en ocasiones específicas.

Piénsese, por ejemplo, en el artículo 32° que tutela la salud, o el artículo 33° que tutela el derecho a la educación, el artículo 9°, que promueve la investigación científica y el ambiente, o los artículos 29°, 30° y 31° que tutelan la familia. Al respecto ha sido destacada la renuncia de la Corte Constitucional Italiana a mezclar la aplicación de estos preceptos constitucionales con los principios constitucionales de naturaleza tributaria[12]. De esta evidencia puede surgir una distinción entre la Corte de Justicia, que continuamente balancea disposiciones de intereses fiscales de los Estados miembros de frente al respeto de las libertades fundamentales y la Corte Constitucional Italiana, que a nivel nacional es menos propensa al activismo que caracteriza al primer Tribunal y más respetuosa de los márgenes de discrecionalidad política del legislador.

Por otra parte, se podría sostener que mientras el ordenamiento comunitario –y por ende la Corte de Justicia– tiene como finalidad promover el mercado y defenderlo de las distorsiones y las barreras a la competencia, los ordenamientos nacionales tienden a atenuar los efectos del mercado. En lenguaje tributario esto significa principalmente la adopción de un sistema impositivo que no se funda solo en un objeto de financiamiento de las actividades públicas, sino que también persigue un fin redistributivo (artículo 53° de la Constitución Italiana).

Esta observación se evidencia más claramente cuando se observa la diversa *extensión del principio de igualdad* en el ámbito de la UE y en el ámbito nacional. En efecto, en el ordenamiento comunitario dicho principio vale principalmente para eliminar discriminaciones entre ciudadanos de los distintos Estados miembros y, por ende, desempeña una función "defensiva" del Mercado común. Si bien se observa que, dicho principio no ha sido aplicado de manera satisfactoria. Basta recordar la solución brindada en el conocido "*D. case*", donde la Corte de Justicia dejó a salvo la posibilidad de que un Estado miembro pueda disponer para los ciudadanos de otro país miembro un tratamiento distinto al garantizado a todos los demás ciudadanos de la UE[13].

Al contrario, el principio de igualdad sancionado por el artículo 3° de la Constitución Italiana, tiene una validez más amplia. En base a esta misma norma se justifica el inciso 1 del artículo 53° de dicha Constitución, que impone el principio de capacidad contributiva y de imposición progresiva.

(10) Roccatagliata, *Diritto tributario comunitario*, en Uckmar V. (coordinado por), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, pp. 1203 e ss.; Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2005; Corte de Justicia, sentencias 29 aprile 2004, C-17/01, en *Racc.*, 2004, I-4243; 25 gennaio 1979, C-98/78, en *Racc.*, I-69, 22 novembre 2001, C-301/97, en *Racc.*, I-2001, 8853; 29 aprile 2004, C-487/01 y C-7/02, en *Racc.*, 2004, I-5337; 11 luglio 1991, C-368/89, en *Racc.*, I-3695, citadas por Perrone, *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, en *Rass. trib.*, 2006, 423.

(11) Zee, *World Trends in Tax Policy: an Economic Perspective*, en *Interfax*, 2004, 352.

(12) Bizioli, *Imposizione e costituzione europea*, en *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 255; Corte cost., 24 luglio 1972, n. 144, en *Giur. cost.* 1972, 1465 e 10 luglio 1975, n. 201, en *Giur. cost.*, 1975, 1563.

(13) V. de'Capitani di Vimercate, *La clausola della nazione più favorita e il* D. case, *Ovvero dietrofront: il diritto internazionale prevale su quello comunitario*, en *Dir. prat. trib. int.*, 2005, 1081.

Dichos principios no son otra cosa que un desarrollo coherente del principio de igualdad entendido en sentido sustancial[14]. Aparece entonces con evidencia el rol activo de la fiscalidad en el ámbito del ordenamiento nacional y su contraste con el –actual[15]– rol meramente negativo que le ha sido asignado en el ámbito de la UE.

Del recordado pronunciamiento en el *D. Case*, surge también como la Corte de Justicia se niegue todavía a llevar a consecuencias extremas el principio del Mercado único, cuando éste se vea obstaculizado por la incompleta o descoordinada integración de los sistemas fiscales de los Países miembros que se traduce en situaciones de doble imposición. En efecto, el *principio de ilegitimidad de la doble imposición*, que en nuestro sistema debe deducirse del artículo 53° de la Constitución Italiana, y que llevaría a considerárselo como inmanente el ordenamiento, no ha sido adoptado plenamente por el ordenamiento comunitario, desde que el artículo 293° del Tratado de la CE deja a los Estados miembros la tarea de eliminar la doble imposición a través de la estipulación de acuerdos específicos.

De todas maneras, es innegable que a menudo los caminos de ambas Cortes suelen cruzarse.

III. LAS DIFERENTES COMPETENCIAS Y POSTURAS DE AMBAS CORTES: Una Hipótesis de Conflicto

Las contraposiciones de roles entre la Corte de Justicia y la Corte Constitucional Italiana que hemos mencionado precedentemente, pueden también conducir efectivamente a contradicciones radicales y conflictos irreconciliables.

En efecto, tal como había referido Rädler en el *Informe Ruding*, la perfecta realización del mercado único, teóricamente[16] requeriría la adopción del principio del *capital import neutrality*, en vez que el de *capital export neutrality*[17]. Sería necesario que los Estados miembros de una Unión cambiasen radicalmente sus sistemas fiscales para pasar de un principio de imposición mundial basado en la residencia a un sistema de imposición puramente territorial basado en el principio de la fuente. En efecto, solo de esta manera los operadores europeos se encontrarían compitiendo en igualdad de condiciones en los diversos Países miembros, sin exponerse a las diversas cargas impositivas que pesan sobre ellos en el País de residencia.

Por otra parte, resulta evidente que dicho principio colisiona frontalmente con el principio de imposición basado en la capacidad contributiva y la igualdad, por cuanto eximiendo de imposición a las rentas de fuente extranjera se frustra la aplicación de la imposición progresiva y su valuación conforme la efectiva capacidad de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos[18]. Dos sujetos con igual renta pero provenientes de fuentes distintas, una local y otra extranjera, sufrirían una diversa imposición. Asimismo, la adopción del *exemption with progression method* si bien reduciría los efectos de este fenómeno, no eliminaría la disparidad de tratamiento.

Teóricamente, los principios sobre los que se funda el Mercado único y los principios de capacidad contributiva e igualdad *se encuentran en una situación de irremediable contradicción*. A esta situación debe agregarse que el principio de capacidad contributiva puede ser entendido como un principio común a las tradiciones constitucionales de los países miembros y, por lo tanto, presumiblemente vinculante para la Corte de Justicia en base a las sentencias *Stauder e Internationale Handelsgesellschaft*. Según algunos autores, el principio de capacidad contributiva y (sobre todo) el de igualdad –en su más amplia acepción que el mismo tiene en nuestro ordenamiento constitucional– estarían comprendidos entre los principios inmanentes del ordenamiento respecto de los cuales la Corte de Justicia ya de larga data ha sostenido su inviolabilidad, incluso por parte del derecho comunitario[19].

Pero no obstante esta teórica incompatibilidad, la Corte de Justicia por ahora ha dejado a salvo la legitimidad comunitaria del crédito de impuesto (regulado en el sistema italiano por el artículo165° del Texto Único del Impuesto a la Renta) en la conocida sentencia *Gilly*[20].

Ciertamente, si la Corte comunitaria debiera volver sobre sus propios pasos y decretar la ilegitimidad del crédito de impuesto, tal como lo ha reclamado la doctrina más rígida, la cuestión regresaría a la Corte Constitucional Italiana y sería inevitable un pronunciamiento de su parte respecto de la compatibilidad de la decisión de la Corte de Justicia con los principios de igualdad y la capacidad contributiva, principios éstos inmanentes a nuestro ordenamiento.

---

(14) Uckmar V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999, pp. 87 y sgtes.

(15) El escenario naturalmente podrá cambiar apenas [que] las competencias fiscales de la Comunidad sean ampliadas, lo que debería haber ocurrido desde el 2008, con la entrada en vigencia [de] los sistemas de *Home State Taxation* y de *Common Consolidated Corporate Tax Base*.

(16) De hecho se llega a resultados similares con la creación de sociedades hijas en otros Países de la UE y con la eliminación de la doble imposición sobre los dividendos distribuidos por dichas sociedades gracias a las disposiciones de la directiva Madre-Figlia (casa matriz-filial) y el "acercamiento" de las disposiciones sobre la imposición de los dividendos en el país de residencia.

(17) El punto ha sido retomado por Pistone, *Il credito per le imposte estere ed il diritto comunitario: la Corte di Giustizia non convince*, en *Riv, dir. trib.*, 1998, III, 69.

(18) Sin embargo, como nota Pistone, *op. cit.*, también en el caso de imposición sobre base mundial con crédito de los impuestos extranjeros, se dan casos de tratamiento desigual cuando los impuestos pagados en el exterior sean más elevados que los aplicados en el país de residencia: en tal caso, el contribuyente queda sujeto a una mayor carga tributaria pagada en el exterior y, de esta manera, la percepción de rentas extranjeras aparece desfavorecida con respecto a las rentas locales que son tasadas de menor manera.

(19) Corte Constitucional, 27 diciembre 1973, n. 183, en *Giur. cost.*, 1973, 2401, con nota de Barile; Corte Constitucional, 5 giugno 1984, n. 170 (*Granital*), en *Giur, cost.*, 1984, I, 1089. Perlingeri, *Diritto comunitario e legalitá costituzionale per un sistema italo-comunitario delle fonti*, Napoli, 1992.

(20) Corte de Justicia, 12 maggio 1998, C-336/96, en *Racc.*, 1998, I-2793. Dicho pronunciamiento no ha encontrado el acogimiento favorable de la doctrina que ha subrayado lo inadecuado del sistema de imposición mundial respecto de las reglas del mercado único; Pistone, *Il credito per le imposte estere ed il diritto comunitario: la Corte di Giustizia non convince*, en *Riv. dir. trib.*, 1998, III, 69; v. Avery Jones, *Carry on discriminating*, en *European taxation*, 1996, 46 e Id., *What is the difference between Schumacker and Gilly?*, en *European Taxation*, 1999, 2. Véanse además las sentencias *Gschwind* (Corte de Justicia, 14 settembre 1999, C-391/97, en *Racc.*, 1999, I-5451) y *Eurowings* (Corte de Justicia, 26 ottobre 1999, C-294/97, en *Racc.*, I-7447).