

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

Fasc. 5 - 2011

Paola Tarigo

**CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E DOPPIO
D'IMPOSTA INTERNAZIONALE**

Estratto



Milano • Giuffrè Editore



2

1

Capacità contributiva e doppio d'imposta internazionale

SOMMARIO: 1. Il dovere di concorrere alle spese pubbliche è universale, benché richieda un collegamento ragionevole del soggetto con la comunità statale. - 2. Tale dovere si pone differentemente a seconda del legame del soggetto con la comunità e, in particolare, a seconda che questi sia residente o non residente, ma impone, in entrambe le ipotesi, che gli elementi normativi fondanti il legame siano effettivi. - 3. Le ragioni storiche di scelta della residenza quale criterio più idoneo per collegare all'ordinamento giuridico le fattispecie d'imposta con elementi di estraneità. - 4. Il processo in atto di internazionalizzazione quale concausa del fallimento dell'imposizione personale e progressiva e la conseguente crisi della residenza quale criterio di collegamento. - 5. La svalutazione dell'istituto del credito d'imposta nella comparazione fra tributi personali di *world wide* e territoriali. - 6. La valorizzazione di questo istituto ai fini della regola del concorso e del principio di eguaglianza sostanziale, quale rimedio a situazioni espressive di ostacoli di ordine economico e sociale, totalmente privo, perciò, di natura agevolativa, nonché ai fini di talune libertà tutelate dalla Costituzione. - 7. Il dovere di contribuire e il limite alla discrezionalità del legislatore nei riguardi del doppio d'imposta internazionale.

1. *Il dovere di concorrere alle spese pubbliche è universale, benché richieda un collegamento ragionevole del soggetto con la comunità statale.* - L'approfondimento in dottrina del principio costituzionale di capacità contributiva a riguardo di fattispecie con elementi di estraneità non ha avuto rilevanti sviluppi da che, decenni orsono, in un tale principio è stato individuato la sussistenza di un limite, di diritto interno, della potestà legislativa statale in materia tributaria quanto a delimitazione spaziale del presupposto d'imposta: sussiste il dovere di contribuzione se, e nei limiti in cui, si è in presenza di un collegamento ragionevole con l'ordinamento giuridico (1).

(1) F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 215. Precedentemente, pur con argomenti differenti: I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 29-30; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 23, nella differente tesi ricostruttiva del principio costituzionale.

Se, da un lato, il termine indefinito che ricorre nel testo della Costituzione – “tutti” – esprime un principio di universalità del prelievo (2) che, senza eccezioni, deve riguardare sia il cittadino, sia lo straniero (3), dall’altro, sarebbe irragionevole un dovere di contribuzione coinvolgente chiunque, a prescindere da un’appartenenza alla comunità statale, in quanto il dovere di solidarietà è primariamente di natura economica (4) e perciò richiede un dato legame.

Un dovere di contribuzione così concepito sarebbe, oltre che in sé irragionevole, anche, a dir poco, anacronistico in rapporto all’ordinamento internazionale ed alla sua attuale prospettiva, pur se indagini sulla sussistenza di (eventuali) limiti della potestà legislativa nella localizzazione del presupposto d’imposta debbano, sotto il profilo metodologico, tenere distinto l’ambito del diritto interno da quello internazionale.

Per quanto concerne quest’ultimo, non ha più senso, oggi, domandarsi se esistano norme internazionali che limitino gli Stati nell’assumere a fattispecie d’imposta fatti che si verificano al di fuori dell’ambito territoriale, essendo ormai riconosciuto che in linea di principio essi sono liberi al riguardo (salvi i limiti, liberamente accettati, derivanti dai trattati internazionali).

Nell’attuale prospettiva del diritto internazionale ciò che, piuttosto, viene in risalto e costituisce punto di partenza è la coesistenza degli Stati e dei rispettivi ordinamenti giuridici ed i fattori che alla libertà di ciascuno Stato si frappongono per il fatto stesso del riconoscimento degli altri Stati (5).

E da questa attuale prospettiva del diritto internazionale occorre muovere anche nell’affrontare l’indagine di diritto interno: una lettura internazionalmente orientata delle norme interne è il messaggio ultimo che ci deriva complessivamente dalla Costituzione italiana (6) e, dunque, da

(2) G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 156.

(3) G.C. CROCIATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, 31.

(4) F. MOSCHIETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 213-216.

(5) Si dimostra, infatti, che in taluni settori il diritto internazionale generale limita il diritto interno, cfr.: R. LUZZATTO, *Stati stranieri e giurisdizione nazionale*, Milano, 1972, 1; M. MARESCA, *Conformità dei valori e rilevanza del diritto pubblico straniero*, Milano, 1990, 20-21 e 27. Anche in materia di diritto processuale internazionale si afferma come siano superate (e comunque da rifiutare) le visioni universalistiche della giurisdizione, in quanto si deve ritenere che nessun ordinamento possa pretendere di esercitare un illimitato potere decisorio, cfr.: M.A. LUPOI, *Conflitti transnazionali di giurisdizioni*, t. I, *Policies, metodi, criteri di collegamento*, Milano, 2002, 10.

(6) Cfr.: A. RUGGERI, *Sistema integrato di fonti, tecniche interpretative, tutela dei*

essa non si può totalmente prescindere nell'indagine che involge la capacità contributiva e la fattispecie con elementi di estraneità.

Un'appartenenza durevole alla comunità, insomma, deve sussistere. E potrà essere fondata su un legame personale con lo Stato che dia rilievo alla presenza stabile del soggetto sul suo territorio, oppure, potrà essere basata su un legame meramente economico con il territorio dello Stato, e perciò di tipo materiale (7).

Esclusa, allora, la cittadinanza, che non è di per sé sola presupposto di applicazione della regola di riparto dei carichi pubblici, in quanto relazione personale meramente politica avulsa dalla benché minima presenza sul territorio (d'altronde, il termine indefinito "tutti" dimostra come l'appartenenza politica non sia imprescindibile) (8), va poi detto che il dovere di contribuzione, in quanto dovere di concorso alle spese pubbliche, non può che porsi in modo differente a seconda che sussista un legame di tipo personale, oppure di tipo materiale, proprio in quanto diverso è il rapporto con lo Stato e differente, quindi, l'appartenenza alla comunità.

Insomma, avendo riguardo a come sono, di regola, qualificati i soggetti passivi nella legge d'imposta, diverso è il dovere di contribuzione a seconda che riguardi un contribuente residente o un non residente.

2. Tale dovere si pone differentemente a seconda del legame del soggetto con la comunità e, in particolare, a seconda che questi sia residente o non residente, ma impone, in entrambe le ipotesi, che gli elementi normativi fondanti il legame siano effettivi. - Rispetto al soggetto non residente l'irrelevanza dei fatti extraterritoriali è mero riflesso della valenza dell'imposta quale istituto avente la *ratio* di realizzare la regola del concorso in presenza di un collegamento durevole che è requisito minimo di soggezione a questa regola: non è configurabile alcun dovere di solidarietà per fatti extraterritoriali riferibili a soggetti non residenti, in quanto è inesistente anche quel minimo legame con l'ordinamento che è costituito dalla produzione o dal possesso di fatti economici sul territorio dello Stato.

diritti fondamentali, 24 luglio 2009, in <http://www.associazionedeicostituzionalisti.it/dottrina/fontidiritto/>.

(7) F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., 226 ss. e 250; A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in questa Rivista, 1999, I, 973-974.

(8) I. MANZONI - G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008, 33.

Da qui un problema di scelta, nella definizione normativa del profilo spaziale della fattispecie imponibile riferibile al non residente, di criteri di collegamento con il territorio che siano effettivamente (e, di riflesso, attualmente) rappresentativi di un legame durevole di natura economica e quindi coerente espressione di quell'appartenenza su cui poggia la giustificazione comunitaria del prelievo.

All'opposto, per i residenti possono rilevare tutti i fatti, ovunque si realizzino all'interno o all'esterno del territorio statale, in quanto la loro appartenenza alla comunità è fondata, oltre che su relazioni economiche, anche su rapporti sociali.

Inoltre, proprio perché la regola del concorso riguarda "tutti", senza discriminazioni, non sono ammesse deroghe alla residenza che limitino al territorio l'imposizione nei riguardi di date categorie di residenti, salvo si tratti di norme agevolative che trovino giustificazione in altri valori costituzionalmente garantiti (9), quali, ad esempio, la libertà di emigrazione e il lavoro italiano all'estero (art. 35, comma 4, Cost.), ossia, consistano in norme speciali che derogano al regolamento generale non tanto del profilo spaziale del presupposto, quanto piuttosto del suo profilo oggettivo, per il tipo di fatti che in sé, in ragione del valore che sottendono, sono meritevoli di trattamenti di favore.

Si allude, in modo specifico, alla previsione che escludeva dalla base imponibile i redditi di lavoro prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro, ricondotta, dalla prevalente dottrina e giurisprudenza di Cassazione, ad un'autentica ipotesi di esenzione, nonostante formulata come esclusione (10), e da molti giustificata dall'esigenza di prevenire il doppio d'imposta a carattere internazionale (che verosimilmente in queste ipotesi ne deriva).

Ora, una norma di favore siffatta non avrebbe ragione di essere qualora dipenda solo da questa finalità, in quanto – come si dirà a breve – non vi è copertura costituzionale di una funzione preventiva del doppio d'imposta, sicché un'esenzione così giustificata sarebbe discriminatoria nei confronti di tutti coloro che producono redditi esteri e non beneficiano di un'analogo norma di favore.

Invce, l'agevolazione di cui si discute era il risultato di un bilanciamento, da parte del legislatore, del principio di capacità contributiva con i valori costituzionali di libertà di emigrazione e di tutela del lavoro

(9) G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 19.

(10) Art. 3, comma 3, lett. c), Tuir. Da ultimo: Cass. civ., sez. trib., 18 giugno 2008, n. 16438, nonché 16437; Cass. civ., sez. trib., 16 marzo 2007, n. 6190.

italiano all'estero e poteva, quindi, essere giustificato un diverso trattamento rispetto a fatti economici esteri non aventi la loro fonte produttiva nel lavoro (fatti costituiti, ad esempio, da redditi di capitale o da redditi immobiliari) (11).

Sempre nei riguardi del residente si pone, poi, un problema di ragionevolezza per il legislatore tributario nella scelta dei singoli elementi normativi che integrano in modo autonomo la residenza fiscale, in quanto nozione del diritto tributario sostanziale (12): detti elementi devono essere idonei a fondarla, ossia effettivamente rappresentativi di quel legame personale di natura economica e sociale con lo Stato che giustifica, sul piano costituzionale, il dovere di contribuzione, e perciò non possono essere basati su una presunzione legale assoluta (13).

Si pone, ad esempio, un tale problema a riguardo di quell'elemento che è costituito, nell'ambito dell'imposta personale sui redditi delle persone fisiche, dall'iscrizione anagrafica, nell'ipotesi in cui essa, come la sua cancellazione, non corrisponda alla situazione di fatto del soggetto interessato e risulti viziata da errori indipendenti dalla manifestazione di volontà dal medesimo espressa agli Uffici pubblici competenti a riceverla.

Se, da un lato, pare incontestabile che la nozione tributaria di residenza, delineata dal testo unico delle imposte sui redditi, attribuisca rilievo, con tale elemento, ad un dato formale che va oltre la situazione di fatto – se così non fosse, si sarebbe in presenza di un norma inutile, posto che residenza e domicilio civilistici costituiscono già autonomi elementi che integrano la nozione tributaria (14) – e che, d'altronde, questo dato formale potrebbe corrispondere alla volontà del soggetto interessato (quantunque diversa, o in parte diversa, possa essere la sua situazione di fatto), dall'altro, è evidente che, nell'ipotesi di errori come quelli suddetti, l'iscrizione anagrafica sia inadeguata a fondare la residenza (15).

(11) P. TARIGO, *Criteri di collegamento convenzionali nella recente giurisprudenza di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2009, 1621-1622.

(12) F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Milano, 2009, 117.

(13) E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002, 89; A. MARCHESILLI, *Le presunzioni nel diritto tributario*, Torino, 2008, 59 ss.

(14) Come noto, infatti, i presupposti legali fondanti l'iscrizione anagrafica sono rappresentati – ai sensi degli artt. 1, comma 1, c 3, DPR 30 maggio 1989, n. 233 (nuovo regolamento anagrafico della popolazione residente) – dall'esistenza, in un Comune dello Stato, della residenza civilistica, ovvero, per le persone senza fissa dimora, del domicilio civilistico.

(15) G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, 360 ss.

Ebbene, queste ipotesi suggeriscono come sia necessaria una lettura del testo normativo costituzionalmente orientata e non risulti quindi in tali circostanze fondata quella tesi, sostenuta da un orientamento assolutamente maggioritario della Cassazione (16), secondo cui le risultanze anagrafiche sono idonee a costituire fondamento di una presunzione assoluta, come tale non superabile con la prova contraria.

3. *Le ragioni storiche di scelta della residenza quale criterio più idoneo per collegare all'ordinamento giuridico le fattispecie d'imposta con elementi di estraneità.* - In linea con il quadro costituzionale tratteggiato, nel sistema delle imposte personali sul reddito la residenza è assunta - da che vi è stata la riforma tributaria degli anni settanta e l'abbandono del precedente sistema prevalentemente a carattere cedolare e reale (17) - a criterio di collegamento del soggetto passivo con lo Stato e configurata ad elemento normativo di qualificazione del soggetto passivo d'imposta (18) (proprio in quanto è qualificato come soggetto passivo il residente, ossia, il soggetto che ha questa relazione personale con lo Stato).

In secondo luogo, la residenza è configurata, nei riguardi di un tale soggetto così qualificato, ad unico criterio rilevante ai fini del collegamento: il residente viene ad essere, oltre che come tale, solo come tale assoggettato ad imposta, ossia, in ragione esclusiva di questa sua qualità, di una tale relazione personale con lo Stato, ciò che determina, notoriamente, la rilevanza di tutti i redditi da esso posseduti, entro e fuori il territorio dello Stato, in breve, la mondialità del prelievo (*world wide principle, Welteinkommensprinzip*).

Non solo per l'Italia, che anzi vi è arrivata con notevole ritardo, bensì nell'esperienza comune di sviluppo degli Stati industrializzati verso un'imposta unica e generale sui redditi, il criterio fondato sulla residenza è apparso il più idoneo ai fini di collegare ai singoli ordinamenti nazionali le fattispecie aventi elementi di estraneità per via di aspetti attinenti alla materialità del fatto (quali, ad esempio, il luogo di esercizio

(16) P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008, 116, nt. 44.

(17) Per tutti, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 737.

(18) G.C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., 123; R. LUPI, *Territorialità del tributo*, in Enc. giur. Treccani, XXXI, 1994, Roma, 4; L. PERRONE, *Enti non residenti ed imposizione fiscale in Italia*, in Riv. dir. trib. internaz., 2001, 107.

dell'attività, la localizzazione del bene), in quanto criterio coerente con l'esigenza di fondo di tassare la capacità contributiva ovunque si manifesti.

Negli studi della dottrina italiana, in particolare, si è tradizionalmente riconosciuto all'imposta personale sul reddito fondata sulla residenza una caratteristica di completezza e quindi di perfetta rispondenza al principio di capacità contributiva, diversamente che all'imposta territoriale, in cui la determinazione normativa di un criterio materiale di collegamento porge una configurazione strutturale del presupposto non coincidente con quella ritenuta, in linea teorica, "perfetta".

L'assunzione della residenza a criterio rilevante ai fini del collegamento costituisce ulteriore spiegazione di quella che è riconosciuta essere la caratteristica tipica della struttura della fattispecie imponibile delle imposte personali sul reddito ed in ragione della quale le si giudica uno strumento perfettamente idoneo a colpire la capacità contributiva del soggetto (19): il suo essere individuata, cioè, in funzione del soggetto e nell'assumere rilevanza in essa tutti gli elementi, non solo quello personale, in funzione della loro riferibilità ad un determinato soggetto passivo, in quanto l'elemento personale è rilevante, non solo in sé, quale nesso tra il soggetto passivo e l'elemento materiale del presupposto, bensì anche quale elemento che integra tutti gli altri elementi (20).

E così, nel sistema delle imposte personali italiane sul reddito che fuoriesce dalla riforma degli anni settanta, il possesso, come titolarità della situazione giuridica-fonte (21), riunisce ad insieme, sul versante dell'elemento oggettivo, tutte le possibili situazioni giuridiche aventi diversa fonte produttiva riferibili ad un dato soggetto passivo; al tempo stesso, sul versante dell'elemento spaziale, raccoglie tutte le situazioni giuridiche, di diversa fonte territoriale, domestica od estera, di cui è titolare il soggetto medesimo, se residente, in ragione, appunto, di questo suo collegamento unico e di natura personale con lo Stato.

(19) Sulla connessione tra criterio di collegamento personale ed elemento personale del presupposto, particolarmente: M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, 64.

(20) A. FEDELE, *Imposte reali e imposte personali nel sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2002, 460.

(21) A. FEDELE, *Possesso dei redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cd. cumulo*, in Giur. cost., 1976, I, 2164; P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella impostazione delle società di persone*, Milano, 1996, 265.

4. *Il processo in atto di internazionalizzazione quale concausa del fallimento dell'imposizione personale e progressiva e la conseguente crisi della residenza quale criterio di collegamento.* - A distanza di vent'anni dalla riforma fiscale italiana, come sono messi in discussione principi fondamentali e storici della comunità internazionale, quale lo stesso concetto di sovranità della dottrina classica, perché riferibili ad una configurazione statocentrica storicamente definita e superata dalla globalizzazione (22), così si intravede nel criterio impositivo fondato sulla residenza una forma esasperata dell'idea statale dell'imposizione, ancorché senza proporsene il radicale abbandono a favore del vecchio sistema impositivo territoriale, quanto piuttosto il mantenimento entro una nuova conformazione del sistema fiscale con baricentro sul territorio (23).

Il processo in atto di internazionalizzazione si presenta in soluzione di continuità rispetto a quello degli ultimi secoli (24).

Concorre a provocare, insieme alla dematerializzazione della ricchezza (25), il progressivo spostamento dei singoli sistemi fiscali interni da forme di imposizione personale a modelli impositivi di tipo reale: importanti tipologie di redditi, soprattutto finanziari (26), vengono assoggettati a più miti regimi sostitutivi, privando del carattere di generalità e progressività sistemi di imposizione, e tra questi quello ita-

(22) E. CANNIZZARO, *Esercizio di competenze e sovranità nell'esperienza giuridica dell'integrazione europea*, in Riv. dir. cost., 1996, 76; M. LUCIANI, *L'antisovrano e la crisi delle istituzioni*, ivi, 124; G. SILVESTRI, *La parabola della sovranità. Ascesa, declino e trasfigurazione di un concetto*, ivi, 3.

(23) G. TREMONTI - G. VITALETTI, *La fiera delle tasse*, Bologna, 1991, 114-116. Nella dottrina internazionalistica il tema risulta trattato con anticipo su altri autori da: K. VOGEL, *Worldwide vs. source taxation of income. A review and re-evaluation of arguments*, II, in Intertax, 1988, 319; Id., *World-wide or source taxation of income*, in Rass. trib., 1988, I, 259. Non auspicabile il semplice ritorno alla territorialità pura anche per: C. SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza*, in Riv. dir. trib. int., 2001, 56.

(24) A. VON BOGDANY, *Democrazia, globalizzazione e futuro del diritto internazionale*, in Riv. dir. internaz., 2004, 317; S. CARBONE, *I soggetti e gli attori nella comunità internazionale*, in S. Carbone - R. Luzzato - A. Santa Maria (a cura di), *Istituzioni di diritto internazionale*, Torino, 2006, 38.

(25) Da ultimo, cfr.: C. SACCHETTO, *Il diritto internazionale tributario tra norme del sistema costituzionale italiano, effettività ed utopia*, in L. Perrone - C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 318; G. ZUZZO, *Delocalizzazione delle attività produttive e fattore fiscale*, in Fisco, 2007, I, 4857.

(26) R. LUPI, *Riflessi della globalizzazione economica sulla politica tributaria*, in L. Carpentieri - R. Lupi - D. Stevanato, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, 108.

liano, che, creati per realizzare un prelievo di tipo personale e progressivo del reddito, mostrano il loro insuccesso nel raggiungimento di un tale obiettivo (27).

La crisi dell'imposizione personale e progressiva trapela anche dall'interesse con cui da tempo si guarda al modello della, cosiddetta, *flat tax*, ossia ad una imposta sul reddito piatta, con una larga base imponibile e un'unica aliquota, pur sollevandosi dubbi di incostituzionalità ex art. 53, comma 2, a suo riguardo (28).

L'assunzione della residenza a criterio unico rilevante ai fini del collegamento della fattispecie imponibile conosce, insomma, una profonda crisi (benché, in contro-tendenza, molti Stati abbiano in questi ultimi anni introdotto o perfezionato regimi CFC che si pongono in una logica di tassazione *residence-based*, come è avvenuto per l'ordinamento tributario italiano con i provvedimenti di modifica del 2009).

Crisi che hanno contribuito ad acuire sia gli storici, ma crescenti, fenomeni di doppio d'imposta internazionale, sempre prodotti dalla residenza quale criterio di collegamento (il cui effetto negativo sullo sviluppo delle relazioni economiche tra Stati è fin troppo noto per essere enfatizzato (29)); sia i problemi di incompatibilità, manifestatisi in modo imponente a partire dalla metà degli anni novanta, con il principio di non discriminazione e le libertà fondamentali del diritto comunitario primario, anch'essi derivati dalla residenza, quando, in ragione di essa, i regimi fiscali interni risultano ingiustificatamente diversificati rispetto a quelli dei non residenti.

5. La svalutazione dell'istituto del credito d'imposta nella comparazione fra tributi personali di world wide e territoriali. - La legge delega dell'ultima riforma fiscale ha introdotto, quale principio di codificazione, il divieto di doppia imposizione giuridica. Attuativo di questo divie-

(27) A. FEDELE, *La crisi dell'imposta personale ed il ruolo dell'imposta sostitutiva. L'esperienza italiana*, relazione tenuta al Convegno di Studio Le ragioni del diritto tributario in Europa, Bologna 26-27 settembre 2003; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2010, 54, 56, 59-60.

(28) R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in questa Rivista, 2006, I, 293; Id., *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, in L. Perrone - C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 161.

(29) Per tutti: V. UCKMAR - G. CORASANITI - P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *Diritto tributario internazionale. Manuale*, Padova, 2009, XX.

to è il nuovo istituto, come rivisitato dalla riforma, del credito d'imposta per i tributi assolti all'estero (art. 165 Tuir) (30).

Vi è spesso tendenza a non valorizzare in modo adeguato questo istituto e le conseguenze di rilievo che esso determina sul prelievo. Lo si deduce anche, indirettamente, da quanto talvolta si afferma a riguardo del tributo territoriale, ritenendolo privo di personalità in rapporto all'imposta fondata sul criterio impositivo mondiale.

Benché l'istituto del credito d'imposta sia strettamente connesso al regime di *world wide* e sia stato introdotto, infatti, nell'ordinamento italiano con la riforma degli anni settanta insieme alla saliente innovazione di un'imposta personale improntata ad un prelievo mondiale (31), nel confrontare questo regime con quello territoriale si è soliti mettere in evidenza, per il primo, i profili della residenza e della mondialità, nonché il carattere personale dell'imposta che esse sottendono, non sempre valorizzando in modo adeguato l'istituto in questione e le ricadute effettive che esso ha su entrambe, approssimando notevolmente l'imposizione fondata sul *world wide* al tributo territoriale.

Ora, vi è da osservare, da un lato, la presenza di elementi tipici di personalizzazione negli ordinamenti stranieri che prevedono tributi territoriali (32): innanzi tutto, la rilevanza ad insieme di una molteplicità di fatti espressivi dell'indice reddituale, in quanto riferibili ad un dato soggetto passivo. In secondo luogo, il rilievo alla persona del contribuente nella considerazione di spese e situazioni personali. A ciò si aggiunge, tipicamente, la fissazione di aliquote progressive per il prelievo sulle persone fisiche.

Dall'altro, nei sistemi di *world wide* ricorre tipicamente l'istituto del credito d'imposta (33) o quello dell'esclusione (cosiddetta, in modo attec-

(30) Art. 2, comma 1, lett. d), legge n. 80/2003.

(31) V. UCKMAR, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 576-577; F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 45.

(32) Si può vedere, ad esempio, l'imposta sul reddito complessivo in Bolivia, in Costa Rica, in Paraguay.

(33) In un tale confronto si dovrebbero, inoltre, anche considerare le norme (di derivazione) convenzionale aventi funzione di eliminare il doppio d'imposta. La stessa Corte di Giustizia nel valutare la situazione del soggetto non residente, tassato in base ai soli redditi prodotti sul territorio statale, e quella del soggetto residente, tassato in base al *world wide*, esclude che non siano comparabili, proprio in considerazione dell'effetto prodotto dalle norme interne e convenzionali aventi funzione di eliminare la doppia imposizione per i residenti, cfr. Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Saint-Gobain*, in *Racc. Giur. Corte Giust. Ce*, I-6161, punto 45 delle conclusioni dell'avvocato generale.

nico, esenzione) (34). Si tratta di due strumenti aventi la stessa funzione, sebbene diversi, principalmente, nel meccanismo: il primo agisce sull'imposta (35), mentre il secondo sull'imponibile (o meglio, sul presupposto), ossia, nel primo, l'obbligazione tributaria è riferita all'insieme di tutte le situazioni di fatto su base mondiale assunte a presupposto ed al contribuente è riconosciuta una detrazione d'imposta correlata al prelievo estero subito sui fatti extraterritoriali; nel secondo, invece, vi è sottrazione dei fatti esteri dalla fattispecie impositiva.

Con riguardo all'istituto unilaterale italiano del credito d'imposta, che meglio si presta ad essere inquadrato come detrazione d'imposta, sia pur con alcune particolarità (36), le regole fissate a riguardo dell'*an* e del *quantum* sono tali da determinare una riduzione dell'imposta italiana correlata ai fatti esteri, con un risultato identico a quello che si otterrebbe se non vi fosse concorso di questi fatti nell'imponibile, salva l'ipotesi di aliquota estera inferiore.

Ciò in quanto, innanzi tutto, l'istituto italiano è configurato in modo tale da non accordare una detrazione integrale dell'imposta estera pagata, bensì, limitata alla quota di imposta italiana corrispondente al reddito di fonte estera che concorre alla formazione del reddito complessivo (cosiddetto, credito ordinario).

In secondo luogo, il metodo dell'accreditamento – a prescindere che sia integrale, oppure ordinario (37) – e così l'istituto italiano, ha quale sua caratteristica, in ragione della quale si diversifica dal metodo

(34) Cenno al metodo dell'esenzione quale metodo che consiste "nell'escludere da imposta i redditi di fonte estera" in: A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 217.

(35) Cfr.: Commentario al Modello Ocse 2010, sub artt. 23 A e B, par. 17.

(36) A differenza delle detrazioni d'imposta per carichi di famiglia, per forfettizzazione degli oneri deducibili, etc., spettanti al contribuente fino a concorrenza dell'imposta lorda (art. 11, comma 3, Tuir), la detrazione per le imposte estere ha il limite dell'imposta netta, cfr.: A. CONTRINO, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *Imposta sul reddito delle società* (Ires), diretta da F. Tesauro, Bologna, 2007, 1093, rilevando, da ultimo, in appoggio alla tesi sostenuta, come nell'art. 165 sia utilizzato sempre il termine "detrazione" in luogo di quello "credito d'imposta", con la sola giustificata eccezione del comma 6. Al riguardo si può osservare che anche nei trattati internazionali stipulati dall'Italia compare di regola il termine "detrazione" d'imposta o quello (atecnico) "deduzione", anziché "credito d'imposta".

(37) Cfr.: Commentario al Modello Ocse 2010, sub artt. 23 A e B, par. 24. Il Commentario si riferisce in tal caso all'imposta "dovuta", anziché a quella "pagata" dell'art. 165 del Tuir. Nei trattati italiani, per lo Stato contraente italiano di residenza, compare in genere la formula "pagata".

dell'esclusione (38), quella di accordare una detrazione non superiore all'imposta estera pagata.

Di conseguenza, l'istituto unilaterale italiano preserva l'eventuale aliquota media più elevata e, di riflesso, la progressività, dello Stato (italiano) di residenza, misurando per i residenti, su questo esclusivo profilo, l'effettivo distacco del regime impositivo mondiale da quello territoriale (distacco che il fallimento registrato nella realizzazione della progressività dell'Irpef contribuisce a ridurre).

In definitiva un'incidenza dei fatti extraterritoriali sull'imposta dovuta si ha solo se il prelievo estero avvicina ad un'aliquota inferiore rispetto a quella domestica e nella misura di tale differenza (39).

Ciò porta, in conclusione, a ritenere che il problema di una differente giustificazione dell'imposta personale tra un regime impositivo territoriale ed uno mondiale cui sia associato un tale istituto si pone soltanto nell'ipotesi suddetta, nonché solo sul piano delle aliquote impositive e, di riflesso, della progressività. Di conseguenza, si può, piuttosto, parlare di una diversa gradazione del carattere di personalità, ma non di una sua negazione, e comunque si tratta di una diversità puramente eventuale, da verificare caso per caso.

Si pone, insomma, nel tributo territoriale un possibile problema di equità dell'imposizione, in ragione del sottrarsi dei fatti esteri alle (eventuali) maggiori aliquote dell'imposta dello Stato di residenza e quindi alla sua progressività, un problema, cioè, di discriminazione cui restano esposti i residenti che possiedono reddito di fonte interna a favore dei residenti che ottengono parte dei loro redditi all'estero (40).

In una prospettiva di modifica legislativa che miri al mantenimento

(38) Invero, se non è attribuito rilievo al reddito di fonte estera ai fini dell'applicazione dell'aliquota ai restanti redditi di fonte interna in funzione di preservare la progressività — previsione tipica dell'istituto, cosiddetto, di *exemption with progression* — il sistema di *world wide* abbinato al diverso istituto, cosiddetto, di esenzione integrale è pienamente comparabile al regime impositivo territoriale.

(39) Un'ulteriore ipotesi in cui permane un'effettiva incidenza dei fatti esteri ricorre in presenza di altri elementi (ad es. detrazioni d'imposta per forfettizzazione degli oneri deducibili) che, riducendo l'imposta lorda, possano determinare un'incapienza dell'imposta netta a soddisfare la detrazione per le imposte assolute all'estero. Se si ha riguardo a queste ipotesi, i fatti esteri incidono nella sostanza sull'imposta italiana e vi incidono in misura corrispondente a quella in cui la detrazione è persa, ma ciò è dovuto ai limiti con cui è configurato l'istituto unilaterale italiano, ossia al limite di capienza dell'imposta netta.

(40) In proposito: G.C. CROXATTO, *La tassazione del reddito derivante da attività internazionale nel quadro della riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, 10.

del ruolo dell'Irpef nel realizzare la progressività del sistema fiscale imposta dalla Costituzione non appare quindi attuabile l'adozione di un sistema impositivo su base territoriale per le ragioni suesposte (41). E, per le medesime ragioni, l'opzione – ove si intenda abbandonare il metodo del credito d'imposta – non potrebbe che ricadere su quell'istituto che è denominato dell'esenzione con progressività (*exemption with progression*) (42).

Questo assetto dell'istituto unilaterale del credito d'imposta vale anche per l'istituto convenzionale. Come è caratteristica del metodo in questione, anche il credito d'imposta attribuibile dallo Stato contraente italiano di residenza è quello limitato all'imposta pagata nell'altro Stato e, come nell'istituto unilaterale, anche in sede convenzionale si è optato per il credito, cosiddetto, ordinario.

6. La valorizzazione di questo istituto ai fini della regola del concorso e del principio di eguaglianza sostanziale, quale rimedio a situazioni espressive di ostacoli di ordine economico e sociale, totalmente privo, perciò, di natura agevolativa, nonché ai fini di talune libertà tutelate dalla Costituzione. - Questo quadro d'insieme induce ad alcune riflessioni intorno al principio di capacità contributiva unitamente alla fattispecie d'imposta con elementi di estraneità riferibile al residente ed al connesso istituto del credito d'imposta entro il sistema delle imposte sul reddito.

(41) In dottrina: C. SACCHETTO, *Territorialità (dir. trib.)*, in Enc. dir., XLIV, Milano, 1992, 314, rileva invece che il recupero di un criterio impositivo su base territoriale non possa oggi prescindere dalla conclusione che il principio della tassazione su base mondiale sia l'unica posizione coerente con il criterio della capacità contributiva della Costituzione italiana (mentre il principio di progressività è problema interno connesso al modo di concepire il concorso alle spese pubbliche).

(42) Sul piano della compatibilità comunitaria, si afferma come l'opzione per il mantenimento dell'istituto del credito d'imposta sia anche suscettibile di alterare l'esercizio delle libertà fondamentali, risultando in contrasto con gli obiettivi di neutralità all'importazione dei capitali all'interno del mercato europeo, cfr. P. PISTONE, *Profili internazionali e comunitari*, in *Imposta sul reddito delle società (Ires)*, diretta da F. TESSAURO, Torino, 2007, 115; Id., *Il credito per le imposte estere ed il diritto comunitario: la Corte di Giustizia non convince*, in questa Rivista, 2000, III, 77. Profila un possibile contrasto con le norme comunitarie anche: F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, 420, rilevando che l'istituto italiano soddisfa il principio di uguaglianza, con il solo inconveniente che, nell'ipotesi in cui il soggetto residente di uno Stato membro investa in un altro Stato membro nel quale vige un'aliquota inferiore, l'effetto "compensativo" in cui tale metodo si risolve determina un carico di imposta superiore rispetto a quello sopportato dal soggetto residente in tale secondo Stato membro.

L'istituto unilaterale italiano del credito d'imposta è concepito per il soggetto passivo residente (43): è, infatti, lo Stato italiano di residenza a dover valutare la capacità di contribuire del soggetto passivo nel suo insieme e, dunque, a dover considerare la sua personale condizione di appartenenza anche ad un'altra comunità statale, in ragione della quale è sottoposto ad un duplice prelievo fiscale.

Anche per quanto concerne l'istituto pattizio è richiesta la qualità di residente: solo lo Stato contraente italiano di residenza convenzionale (di regola, art. 4 dei vari trattati italiani) è, infatti, destinatario di un obbligo di accreditare avente funzione di eliminare il doppio d'imposta, mentre l'altro è Stato "non obbligato" (di regola, art. 23).

Quello di eliminare il doppio d'imposta internazionale è, infatti, problema di cui deve darsi carico lo Stato contraente di residenza convenzionale, in quanto unico Stato, fra i due, che, proprio in ragione della previsione, nella propria legge d'imposta, di un criterio impositivo di natura personale ed a riferimento territoriale (art. 4, comma 1: "... è assoggettato ad imposta in ragione ..."), considera la capacità economica globale del contribuente (44).

Nessun obbligo è imposto, invece, allo Stato contraente di non residenza, in quanto la capacità contributiva da esso colpita giustifica il prelievo in ragione di un collegamento solo oggettivo (o che si riduce convenzionalmente ad essere tale, in ipotesi di doppia residenza, essendo il legame personale, stabilito unilateralmente dal diritto interno, con questo Stato comunque più debole di quello con l'altro Stato).

Ora, tanto l'istituto di origine internazionale, quanto quello di origine interna, sono da inquadrare nell'ambito degli strumenti di coordinamento della fiscalità interna con quella internazionale, in funzione di eli-

(43) Ancorché l'istituto sia applicabile anche a soggetti non residenti che svolgono attività commerciale in Italia a mezzo di una stabile organizzazione ivi situata, e ciò in ragione della generale equiparazione di trattamento che queste ipotesi hanno con le situazioni riferibili a residenti, cfr.: A. CONTRINO, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *Imposta sul reddito delle società (Ires)*, cit., 1039.

(44) Come noto, la stessa Corte di Giustizia, nel ritenere giustificata la compressione del sistema delle detrazioni e deduzioni allorché la situazione del non residente è diversa da quella del residente, riconosce che è sullo Stato contraente di residenza che incombe, "in forza del diritto tributario internazionale", la considerazione della situazione personale e familiare, cfr. Corte di Giustizia delle Comunità europee, sentenza 27 giugno 1996, causa C-107/94, *Asscher*, in *Racc. giur. Corte Giust. Ce*, 1996, I-3089, punto 44; sentenza 12 dicembre 2002, causa C-385/00, *de Groot*, ivi, 2002, I-11819, punti 98, 99, 100 e 101.

minare il doppio d'imposta. Non configurano, insomma, alcuna deroga a norme impositrici, né hanno un fondamento agevolativo (45).

Sono, piuttosto, il risultato di una congiunta valutazione ed attuazione, da un lato, del principio di capacità contributiva, dall'altro, di una pluralità di valori.

E, cioè, innanzi tutto, del principio di eguaglianza sostanziale, in quanto detti istituti pongono rimedio a situazioni che sono espressive di ostacoli di ordine economico e sociale (art. 3, comma 2, Cost.), alla cui rimozione l'ordinamento deve essere ordinato (46).

Inoltre, di una pluralità di diritti del singolo, quali il diritto all'iniziativa economica (art. 41, comma 2, Cost.), il diritto di proprietà (art. 42, comma 2, Cost.), così come il diritto al lavoro italiano all'estero (art. 35, comma 4, Cost.), in quanto non vi sarebbe autentica tutela di tali situazioni giuridiche soggettive se l'ordinamento giuridico dello Stato italiano, quale Stato di residenza, non si curasse di rimuovere quell'ostaco-

(45) Con riguardo al credito d'imposta, nei termini di "agevolazione", di "forma di ausilio economico pubblico", di "aiuto pubblico", cfr. M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, 98-101, e, in modo specifico, quale istituto per il perseguimento di finalità extrafiscali, nel quadro degli obiettivi di politica economica volti a realizzare la neutralità all'esportazione.

(46) Spunti per una valutazione alla luce del principio di eguaglianza sostanziale dell'art. 3, comma 2, Cost. sono individuabili in alcuni contributi dottrinali. Intanto, per il generale rilievo che il collegamento tra l'art. 2, l'art. 3, comma 2, e l'art. 53, comma 2, Cost., evidenzia una specifica valutazione di situazioni espressive di "ostacoli di ordine economico e sociale" alla cui rimozione anche l'ordinamento tributario deve essere ordinato, cfr.: A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, cit., 976, affermando che, sebbene la Corte costituzionale non abbia mai sindacato, sotto questo profilo, le scelte del legislatore, le norme richiamate forniscono ulteriori indicazioni, comunque vincolanti, non solo in ordine alla "graduazione" del prelievo, ma con riguardo altresì alla scelta delle situazioni rilevanti ai fini del riparto dei carichi pubblici. Il collegamento tra l'art. 2 e l'art. 3, comma 2, Cost. è ripreso anche in: A. FEDELE, *Diritto tributario (principi)*, in Enc. dir., Annali, II, tomo 2, 2008, 452. Un rilievo alla parità sostanziale dell'art. 3, comma 2, Cost. anche in: L. PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in questa Rivista, 1997, I, 313, rilevando che la questione del minimo vitale si proterrebbe ad essere affrontata alla luce di tale principio e che ciò è confermato dalla sent. 97/1968 Corte cost., in cui testualmente si richiama questo principio "al quale lo Stato deve ispirarsi anche nell'uso dello strumento fiscale". Richiami all'art. 3, comma 2, sempre a riguardo del minimo vitale, in: F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. Moschetti - G. Lorenzon - R. Schiavolin - L. Tosi, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 36, nt. 6, e 37; I. MANZONI - G. VANZ, *Il diritto tributario*, cit., 45. Sui fini costituzionali extrafiscali, con particolare riguardo alla norma dell'art. 3, comma 2, Cost., diffusamente: F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscali nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973, 89 ss.

lo di ordine economico relevantissimo, costituito dal doppio d'imposta (47), che rappresenta un'autentica barriera frapposta al libero esercizio extraterritoriale di siffatte libertà (48).

Ai fini della attuazione di queste libertà costituzionali, l'istituto avente funzione di eliminare il doppio d'imposta internazionale, sia esso di derivazione interna o pattizia, svolge, dunque, un ruolo che diventa tanto più decisivo, quanto maggiore è l'appartenenza economica e sociale del soggetto alla comunità estera in rapporto a quella italiana, potendo arrivare a porsi a presupposto determinante dell'esercizio della libera iniziativa del singolo.

Può venire a sussistere, conseguentemente, un problema di giustifi-

(47) Torna a proposito la lucida osservazione dall'avvocato generale Colomer nella causa D.: "la circostanza che un fatto imponibile possa essere tassato due volte costituisce il più serio ostacolo a che i soggetti di diritto e ... i capitali superino le frontiere interne", cfr.: Conclusioni dell'avvocato generale D. Ruiz-Jarabo Colomer presentate il 26 ottobre 2004 nella causa C-376/03, D., punto 85, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003C0376:IT:HTML>, sent. 5 luglio 2005, causa C-376/03, D., in Racc. giur. Corte Giust. Cc, I-5821, cfr.: P. TARIGO, *Principio generale comunitario di eliminazione della doppia imposizione, libertà fondamentali e obblighi convenzionali: il caso Damseaux*, in Racc. trib., 2010, 1477.

(48) L'affermazione che le norme poste a tutela del diritto di proprietà concorrono a delimitare il *quantum* del prelievo e, in generale, che la Costituzione italiana ha collegato il dovere tributario ad una scelta di valori, di cui sono, fra gli altri, espressione le norme che tutelano la libertà di iniziativa economica (art. 41, comma 2, Cost.) ed il diritto di proprietà (art. 42, comma 2, Cost.), la si ritrova in: F. MOSCHETTI, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in questa Rivista, 2010, I, 434-435. Secondo Moschetti, cfr. 439, la capacità contributiva è idoneità qualificata alla luce di scelte di valore della Costituzione e la relativa norma (costituzionale), come tutte le norme, ha un senso in quanto "tassello" di un sistema e richiede interpretazione logica e sistematica. La violazione della norma dell'art. 42, unitamente a quella che stabilisce il principio di capacità contributiva, è riconosciuta da: G. FALSITTA, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, in questa Rivista, 2010, I, 155, quando la legge d'imposta produce l'effetto della avocazione all'ente pubblico, senza indennizzo, dell'intero bene tassato. Cfr. altresì: G. FALSITTA, *Recupero retroattivo degli "aiuti di stato" e limiti della tutela dei principi di capacità contributiva e di affidamento*, in questa Rivista, 2010, II, 664, per l'affermazione che l'art. 41 concerne la materia tributaria e la ripartizione dei pesi fiscali tra i membri delle varie aggregazioni politiche (Unione europea, Stato, regioni, città metropolitane, province, comuni) sotto un duplice aspetto, *in primis*, creando il divieto di imposte con "effetto strozzante" o "confiscatorio" dell'intero reddito prodotto nell'esercizio dell'attività imprenditoriale e di lavoro autonomo e in genere di qualsivoglia iniziativa economica (ed in secondo luogo ponendo il principio della tutela dell'affidamento del cittadino nella certezza dei rapporti precriti).

cazione costituzionale in ordine ad eventuali opzioni del legislatore ordinario italiano che fissino limiti alla eliminazione del doppio d'imposta internazionale o stabiliscano condizioni o vincoli tali da renderla concretamente non attuabile (49): giustificazione che deve essere apprezzata in funzione del soddisfacimento sia dell'obiettivo di rimozione degli ostacoli di ordine economico-sociale (art. 3, comma 2, Cost.), sia delle libertà tutelate dalla Costituzione (artt. 35, comma 4, 41, comma 2, e 42, comma 2, Cost.), ma, altresì, alla stregua del principio di ragionevolezza codificato dall'art. 3, comma 1, Cost., ossia della eguaglianza formale.

E sul piano del principio della ragionevolezza viene ad assumere rilievo la dimensione qualitativa e quantitativa dell'appartenenza alla comunità estera ed il suo rapporto con quella italiana. Su questi aspetti, di indubbia rilevanza e delicatezza, si tornerà nel prossimo paragrafo.

In linea di principio, nell'apprezzamento della capacità contributiva del soggetto residente il prelievo fiscale estero dovrebbe assumere rilievo non quale mero onere che, riducendo sul solo piano quantitativo questa sua capacità, deve essere riconosciuto in deduzione dal reddito (50): ciò, d'altronde, lascerebbe in gran parte irrisolto il doppio d'imposta, rivelando, fra l'altro, un totale contrasto con il divieto di doppia imposizione giuridica che la riforma fiscale del 2003 ha posto quale principio di codificazione (51).

Né, per la stessa ragione, dovrebbe assumere meramente rilievo ai fini del riconoscimento di una detrazione d'imposta parametrata alla

(49) Si può porre, insomma, in date ipotesi una questione di dubbia legittimità costituzionale di vincoli legislativi, anche di tipo temporale, che condizionino lo strumento tecnico, sia esso l'accreditamento o l'esenzione, mediante cui si elimina il doppio d'imposta, al compimento di dati atti o al verificarsi di dati fatti secondo certe modalità o entro un determinato tempo, modalità e tempi che in concreto si risolvano in un annullamento della concreta funzionalità dell'istituto.

(50) Ritiene all'opposto più adeguato il meccanismo della deduzione dal reddito delle imposte assolate all'estero, in quanto meglio si attaglierebbe al principio di capacità contributiva, mentre con il sistema della detrazione dell'imposta estera da quella italiana lo Stato italiano rinuncia a riscuotere tributi su una ricchezza effettivamente prodotta ad esclusivo beneficio dello Stato estero: R. BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, 234.

(51) Si pensi a questo semplice esempio: reddito complessivo pari a 1000, interamente costituito da reddito di fonte estera; aliquota di imposta, uguale nei due Stati, pari al 30 per cento, con un conseguente prelievo estero pari a 300; reddito imponibile nello Stato di residenza, considerando l'imposta estera come un onere deducibile, pari a 700; conseguente imposta nello Stato di residenza pari a 210, con un prelievo fiscale complessivo di 510, anziché di 300, ottenuto con il meccanismo del credito di imposta.

“spesa” estera, ossia di una detrazione determinata in percentuale sul prelievo estero.

Bensi, a fronte del prelievo estero, è coerente il riconoscimento della natura di doppio dell'imposta italiana, come tale da annullare con una detrazione di pari entità (salva la progressività).

A tale detrazione, inoltre, deve essere riconosciuta natura oggettiva (52), in quanto svolge la funzione di non tassare (salva la maggior aliquota) la parte di reddito che è già colpita da un prelievo estero. È, cioè, giustificata dall'effettivo collegamento del fatto reddituale con il territorio dello Stato estero e, di riflesso, da una appartenenza economica del residente in questione alla comunità di questo altro Stato, sicché differente è la sua attitudine a contribuire in rapporto al residente cui sono riferibili solo fatti di fonte interna e per il quale, quindi, l'appartenenza economica alla comunità è totale.

Insomma, una detrazione oggettiva avente funzione di eliminare il doppio d'imposta per realizzare la discriminazione qualitativa tra redditi prodotti all'interno ed all'esterno del territorio statale, dunque, una finalità equitativa che rimedia alle penalizzazioni derivanti dall'appartenenza economica del soggetto ad un altro ordinamento giuridico statale indipendente (53).

7. Il dovere di contribuire e il limite alla discrezionalità del legislatore nei riguardi del doppio d'imposta internazionale. - Ancorché il fenomeno della doppia imposizione internazionale debba essere valutato in negativo alla luce, da un lato, del principio di capacità contributiva, dall'altro del principio di eguaglianza sostanziale (art. 3, comma 2) e di talune libertà costituzionali, ossia del diritto all'iniziativa economica privata (art. 41, comma 2, Cost.), del diritto di proprietà (art. 42, comma 2, Cost.) e del diritto al lavoro italiano all'estero (art. 35, comma 4, Cost.), di violazione del principio di capacità contributiva, così come di queste altre norme, non si può di certo parlare in modo automatico solo perché detto fenomeno non è in tutto o in parte eliminato.

(52) Per le funzioni assai diverse della detrazione oggettiva in rapporto a quelle proprie della detrazione soggettiva, cfr.: G. FALSETTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 256.

(53) Riconosce nel divieto di doppia imposizione (interna, art. 163 Tuir) un principio generale dell'ordinamento “espressione di equità e giustizia sostanziale”: D. STEVANATO, *Divieto di doppia imposizione e capacità contributiva*, in L. Perrone - C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 70.

Innanzitutto, perché dal principio di capacità contributiva non è derivabile un divieto di doppio d'imposta internazionale: la presenza stessa di una specifica disciplina sostanziale (art. 165 Tuir) lo conferma, in quanto sarebbe una normativa non necessaria, ripetitiva di un divieto già implicito nella Costituzione (54); né la si può ritenere, a tal fine, una disciplina di natura procedurale, al di là della collocazione, in quanto chiaramente stabilisce una fattispecie legale con effetti sostanziali.

Senza tralasciare che l'istituto unilaterale del credito d'imposta non configura, a stretto rigore, un divieto di doppia imposizione internazionale, in quanto alla situazione attiva, di cui è destinatario il contribuente al verificarsi della fattispecie descritta dalla norma dell'art. 165, comma 1, si contrappone una situazione giuridica passiva dello Stato impositore strettamente definibile in termini di obbligo di detrazione. E ciò vale anche per l'istituto di origine convenzionale.

Né, d'altronde, l'istituto unilaterale, e così l'altro, elimina incondizionatamente il doppio d'imposta, bensì solo in presenza dei requisiti legali e, fra questi, quello che impedisce il riconoscimento della maggiore aliquota estera rispetto a quella nazionale.

Ciò nonostante, se si valorizza la funzione dell'istituto e l'interesse tutelato, è possibile concepirlo, e ciò vale anche per quello pattizio, come espressivo, in senso lato, di un "divieto di doppia imposizione internazionale" (e, del resto, il nuovo istituto attua un principio direttivo della legge delega, a riguardo della codificazione, che lo sancisce espressamente in questi termini), pur con tutte le precisazioni del caso.

Intanto, è possibile intenderlo come canone ermeneutico rivolto all'interprete non nei termini generali nei quali è riconosciuto da parte della dottrina il divieto di doppia imposizione (interna) sancito dall'art. 163 Tuir e dall'art. 67 del DPR n. 600/1973 (55), bensì, nei termini più

(54) Argomento, questo, utilizzato da: G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 247, nt. 18, per dimostrare l'infondatezza della tesi secondo cui il divieto di doppia imposizione interna avrebbe copertura costituzionale nell'art. 53 Cost.

(55) In alcun modo, poi, può essere riportato al divieto di doppia imposizione dell'art. 163 (già art. 126) Tuir e dell'art. 67, comma 1, DPR n. 600/1973, in quanto quest'ultimo divieto concerne solo quella interna. Ciò nonostante, un recente orientamento della Cassazione ha richiamato tale divieto per negare che possa accedersi ad un'interpretazione della normativa interna ed internazionale suscettibile di lasciar sopravvivere il doppio d'imposta internazionale, cfr.: Cass. civ., sez. trib., 13 febbraio 2009, n. 3557, nonché, n. 3556; Cass. civ., sez. trib., 16 gennaio 2009, n. 941; Cass. civ., sez. trib., 17 dicembre 2008, n. 29461, nonché, n. 29460, n. 29459, n. 29458, n. 29457, n. 29456 e n. 29455, cfr.: P. TARIGO, *Criteri di collegamento convenzionali nella recente giurisprudenza di Cassazione*, cit., 1623.

ristretti in cui lo definisce l'istituto unilaterale per le imposte assolte all'estero e quindi nei limiti della funzione che assolve l'istituto e dei presupposti legali fondanti la detrazione.

In secondo luogo, neppure può essere considerato espressione, alla stregua del divieto di doppia imposizione interna nell'ambito dell'attività amministrativa di accertamento, di una pari regola di *ne bis in idem*. Ossia, mentre è pienamente configurabile, sulla base della norma che sancisce il divieto di doppia imposizione interna, un divieto di emanare più atti impositivi con riferimento al medesimo reddito (anche se nei confronti di soggetti diversi) – e ciò vale ovviamente anche per il reddito prodotto all'estero – non è, invece, ovviamente derivabile dal divieto di doppia imposizione internazionale un divieto di emanare un atto impositivo con riferimento ad un dato reddito estero che sia già stato oggetto di rettifica con un precedente atto impositivo da parte dell'amministrazione finanziaria dell'altro Stato.

Chiarito entro quali limiti si possa parlare di un "divieto di doppia imposizione internazionale" ed in quali diversi termini se ne possa parlare rispetto al divieto di doppio d'imposta interno, a riguardo della sua relazione con il principio di capacità contributiva si è già osservato che tale divieto non ha copertura costituzionale in questo principio, come non l'ha il divieto di doppia imposizione interna secondo la dottrina maggioritaria.

Nei riguardi della tassazione complessiva interna, salvo orientamenti che affermano l'impossibilità di imporre, a livello costituzionale, limiti superiori predeterminati alla pressione tributaria complessiva (56), prevale la tesi opposta della configurabilità di un limite, tesi che in quest'ultimo decennio si è arricchita di rilevanti contributi, sensibili all'elaborazione che la giurisprudenza tedesca ha avuto in materia di imposte con-

(56) In quanto una "tale previsione, se esistesse, si risolverebbe in una tutela assoluta e legislativamente insuperabile dei diritti di proprietà e di libera iniziativa economica rispetto alla funzione tributaria e, simmetricamente, in un inaccettabile limite, altrettanto assoluto, allo svolgimento del potere normativo di imposizione", cfr.: F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 106, nel quadro di una nozione di capacità contributiva, delineata dall'Autore, quale criterio di riparto, e non quale capacità economica qualificata, con negazione, inoltre, di un'autonoma funzione garantista all'art. 53, comma 1, Cost., sganciandolo dalla solidarietà dell'art. 2 Cost., e riassorbendolo nell'art. 3 Cost., con ciò riconoscendo anche la possibilità di una tassazione avulsa dalla titolarità di situazioni a contenuto economico-patrimoniale, cfr. 81 ss. Esclude altresì la sussistenza di limiti costituzionali alla pressione tributaria sulla base della "connotazione progressista dell'interesse fiscale": P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 158-160.

fiscatorie e ai profili di diritto comparato con altri ordinamenti giuridici statali (57).

Secondo questa tesi dalla regola del concorso è solo, ma pur sempre, estraibile un divieto di superamento di un limite massimo e, dunque, di violazione del principio di capacità contributiva si può parlare solo se il doppio d'imposta (interno) rende il prelievo così gravoso da tradurlo addirittura in espropriazione del reddito o, comunque, in un'imposizione eccessiva e "strozzante", perciò lesiva anche del diritto all'iniziativa economica e del diritto di proprietà (58).

Il dovere contributivo, insomma, non può che essere parziale, in quanto deve avvenire "in ragione" della capacità contributiva, e pertanto esiste un limite alla discrezionalità del legislatore in ordine al *quantum* reddituale del peso complessivo di più tributi (59).

Diverso è, invece, il discorso per quanto concerne il doppio d'imposta internazionale, in quanto, derivando dall'esercizio di potestà legislative di distinti soggetti dell'ordinamento internazionale, non vi può essere soggezione della concorrente potestà legislativa dello Stato estero ad un tale limite massimo derivabile dalla costituzione italiana.

Tuttavia, proprio in quanto, da un lato, il dovere di contribuire si fonda sull'appartenenza, primariamente economica, del soggetto alla comunità, dall'altro, la capacità contributiva costituisce il limite massimo all'imposizione e non è consentito richiedere al soggetto un concorso al-

(57) G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, cit., 254 ss.

(58) Cfr.: G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 160 e 247, nt. 18; G. FALSITTA, *I divergenti orientamenti giurisprudenziali in Italia e in Germania sulla incostituzionalità delle imposte dirette che espropriano l'intero reddito del contribuente*, cit., 155, 160-162, scritto in cui un limite massimo, distinto ed autonomo rispetto a quello di esonero dei "redditi minimi", posto a tutela del minimo vitale, è ritenuto esistente, oltre che sulla base dei predetti parametri costituzionali, anche con riguardo alla Carta dei diritti fondamentali della Ue, la cosiddetta Carta dei diritti di Nizza, ed in particolare alle norme dei suoi artt. 17 e 52: quella dell'art. 17, in quanto norma che riconosce natura fondamentale al diritto di proprietà e quella dell'art. 52, comma 3, in quanto norma che stabilisce, in linea generale, l'equivalenza di significato e portata dei diritti fondamentali della Carta di Nizza a quelli dei corrispondenti diritti garantiti dalla Convenzione dei diritti dell'uomo (Cedu).

(59) Cfr.: F. MOSCHETTI, *La razionalità del prelievo ed il concorso alle pubbliche spese*, relazione tenuta al Convegno di studio "Le ragioni del diritto tributario in Europa", Bologna, 26-27 settembre 2003, 6-7; *Id.*, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra il singolo e comunità*, in L. Perrone - C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 51; *Id.*, *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, cit., 435.

le spese pubbliche superiore a quella che è la sua capacità contributiva, sussiste un limite alla discrezionalità del legislatore in ordine alla mancata eliminazione del doppio d'imposta internazionale, limite apprezzabile in termini di peso che l'appartenenza alla comunità estera assume in rapporto a quella italiana e, di riflesso, di entità di un prelievo in relazione all'altro.

L'opzione legislativa di escludere o limitare la detrazione d'imposta per i tributi pagati all'estero sul medesimo reddito non è, insomma, discrezionale: il peso del tributo estero può determinare un'imposizione italiana altrettanto eccessiva e "strozzante", nonché irragionevole, se valutata in rapporto all'effettiva dimensione che l'appartenenza del soggetto alla comunità statale italiana assume (profilo, questo, che non risalta, invece, nel doppio d'imposta interno), perciò lesiva anche dei valori costituzionali che si è sopra individuato: dall'esigenza di rimuovere gli ostacoli di ordine economico, alla tutela dell'iniziativa economica privata, del diritto di proprietà e del diritto al lavoro all'estero.

Analogo il discorso se l'obbligo di accreditamento (e, per quanto detto, in senso lato, il "divieto di doppia imposizione internazionale") ha origine pattizia.

Ancorché, in questo caso, vi sia copertura costituzionale degli obblighi derivanti dal trattato – in quanto il rispetto di questi obblighi si pone come limite della potestà legislativa statale e regionale in materia tributaria (art. 117, comma 1, Cost.) – e di conseguenza la norma interna incompatibile con un tale obbligo sia costituzionalmente illegittima per violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., resta impregiudicata la questione di un ipotetico contrasto anche con il principio di capacità contributiva e le altre norme costituzionali sopra individuate, questione che si pone negli stessi termini già esaminati (60).

(60) Anche le norme dei trattati italiani aventi funzione di eliminare la doppia imposizione (con riferimento al Modello Ocse, art. 23) a rigore non pongono divieti di doppia imposizione giuridica allo Stato contraente di residenza che ne è destinatario degli effetti, quanto, piuttosto, creano situazioni giuridiche soggettive definibili in senso stretto di obbligo (di esentare o di accreditare). Se si ha, tuttavia, riguardo all'obbligo di esentare (o di escludere), esso, nella sostanza, si traduce in un divieto di doppia imposizione, in quanto allo Stato è precluso il prelievo (fermo restando il suo diritto a tenere conto del fatto sottratto ad imposta ai fini dell'applicazione delle aliquote ai restanti fatti, se ricorre la specifica clausola). La questione si pone in termini differenti per ciò che concerne l'obbligo di accreditamento dell'imposta estera, in quanto lo Stato resta in tal caso libero di tassare il fatto, ancorché, se, come detto, si valorizza la funzione dell'istituto e l'interesse tutelato, a prescindere dalle modalità tecniche con cui viene realizzato, si può

L'inesistenza, invece, di un obbligo di accreditamento convenzionale, di per sé non censurabile di illegittimità costituzionale, ripropone il problema nell'esclusiva dimensione dell'istituto unilaterale interno.

PAOLA TARIGO

pensare in senso lato ad un "divieto di doppia imposizione internazionale". Per quanto concerne, invece, le norme dei trattati che, nell'ambito delle, cosiddette, regole distributive (artt. 6-22), fissano un criterio di collegamento a favore esclusivo di uno solo dei due Stati contraenti, prevenendo in tal modo il doppio d'imposta, in questi casi viene posto un divieto, in senso stretto, all'altro Stato contraente, che consiste, in modo specifico, nel divieto di stabilire alcun criterio di collegamento, ciò che può essere espresso nuovamente, in senso lato, in un "divieto di doppia imposizione internazionale".

