

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2009

DOPPIA NON IMPOSIZIONE E TRATTATI ITALIANI

Sintesi: Una decina di anni fa il Comitato degli Affari Fiscali dell'OCSE ha riconosciuto ai trattati internazionali anche la funzione di prevenire le doppie non imposizioni, tesi alla quale si sono allineati in questi anni anche le Amministrazioni Fiscali di alcuni Stati.

Problemi siffatti si pongono principalmente quando lo Stato contraente di residenza è internazionalmente obbligato ad utilizzare il metodo dell'esenzione per eliminare il doppio d'imposta.

Lo scritto dedica al tema in oggetto, di grande attualità nella dottrina internazionale, alcuni spunti di riflessione.

SOMMARIO: 1. La tesi secondo cui i trattati internazionali svolgono anche una funzione preventiva della doppia non imposizione e gli argomenti che ad essa si oppongono. – 2. L'argomento fondato sul titolo e sul preambolo dei trattati. – 3. L'argomento derivabile dalla definizione convenzionale di «residente di uno Stato contraente». – 4. L'argomento basato sull'espressione «sono imponibili» (*may be taxed*) che ricorre nella disciplina dei metodi per eliminare la doppia imposizione (art. 23). – 5. L'argomento «a contrario» che si regge sulla presenza della c.d. *subject to tax clause* e di altre clausole agli effetti delle norme sui metodi per eliminare il doppio d'imposta (art. 23). – 6. (*Segue*): clausole stabilite agli effetti delle norme pattizie che evitano il doppio d'imposta vietando il collegamento ad uno dei due ordinamenti interni. – 7. Alcune riflessioni critiche sulle tesi dell'OCSE risolutive delle ipotesi di doppia non imposizione connesse a problemi interpretativi. – 8. (*Segue*): sulla diversa tesi dell'OCSE a riguardo di ipotesi connesse a norme interne di esenzione/esclusione. – 9. Problemi di accertamento delle cause che determinano la doppia non imposizione.

1. – *La tesi secondo cui i trattati internazionali svolgono anche una funzione preventiva della doppia non imposizione e gli argomenti che ad essa si oppongono*

In questi ultimi anni è andato delineandosi un orientamento, sia pur minoritario, secondo cui i trattati perseguono anche una funzione di prevenire la doppia non imposizione (giuridica internazionale). Il riconoscimento di una tale funzione conduce i sostenitori della tesi ad interpretare, con questa chiave di lettura, la disciplina pattizia.

È al Comitato degli Affari Fiscali dell'OCSE, nell'ambito del *Report* sull'applicazione alla *partnership* del proprio Modello di trattato, che si deve l'enunciazione di questa seconda funzione, da esso ritenuta fondamentale in aggiunta a quella principale di eliminare il doppio d'imposta e, pur tuttavia, non argomentata, come qualsiasi questione interpretativa richiede e come, a maggior ragione, esige di esserlo, in

modo valido, questa, data la sua importanza ed il suo discostarsi da tesi consolidate (1).

Problemi siffatti di doppia non imposizione nascono per lo più dal metodo dell'esenzione che taluni trattati prevedono in funzione di eliminare il doppio d'imposta. Ciò spiega la preferenza tradizionalmente accordata dai vari Stati contraenti al diverso metodo dell'accREDITAMENTO: esso, infatti, oltre a favorire la politica degli Stati di residenza volta alla promozione della neutralità fiscale interna (cosiddetta, neutralità all'esportazione di capitali), risponde ad esigenze di salvaguardia del gettito, in quanto prevede l'attribuzione del credito al contribuente solo a fronte di un'imposta effettivamente dovuta nell'altro Stato contraente e pertanto annulla il rischio di totale assenza di prelievo cui espone, all'opposto, il metodo dell'esenzione.

Queste ragioni stanno tuttora alla base della decisione di taluni Stati di mantenere il sistema dell'accREDITAMENTO (2), nonostante si riconosca all'altro metodo una maggior semplicità applicativa ed una minor onerosità nei costi amministrativi e di *compliance*, in aggiunta al pregio di eliminare sempre, in modo totale, il doppio d'imposta, a differenza dell'accREDITAMENTO se non accordato in modo integrale (cosiddetto, *full credit*), come di regola avviene nei trattati italiani (cosiddetto, *ordinary credit*) (3).

L'obiettivo di prevenire fenomeni di doppia non imposizione può essere, tuttavia, raggiunto anche con il metodo dell'esenzione – salvo accedere alla tesi citata in premessa – combinato con clausole di assoggettamento effettivo ad imposta (4).

Per avere un'idea della dimensione del problema interpretativo all'interno del sistema dei trattati italiani conviene rilevare che l'Italia, in qualità di Stato contraente di residenza, è sempre obbligata al metodo dell'accREDITAMENTO (5). Fra gli Stati contraenti con quello italiano,

(1) Comitato Degli Affari Fiscali OCSE, *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, 20 gennaio 1999, soprattutto par. 52: *Le Comité estime que le résultat observé dans les exemples ci-dessus résulte d'une application de la Convention qui tient compte des objectifs fondamentaux de la Convention: éliminer la double imposition et éviter l'absence d'imposition.*

(2) Si veda in tal senso, per il Regno Unito, il *discussion paper* pubblicato nel 1999 dall'Inland Revenue: *Double taxation relief for company*, cfr. P. Halford, *United Kingdom*, in *Source and residence: new configuration of their principles*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 90a, IFA, Amersfoort, 2005, 677.

(3) Cfr. Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*, par. 23-24.

(4) In proposito: K. Vogel, *Should Europe adopt a uniform method for the avoidance of double taxation?*, IBFD International Tax Academy, Amsterdam, 1999, Lecture no. 1, 6; F. Stockmann, *Should the exemption method have priority over the credit method in international tax law?*, in *IBFD Bulletin*, 1995, 285.

(5) Le uniche due ipotesi in cui è stabilito un obbligo di esentare non riguardano, infatti, la fattispecie convenzionale di doppia imposizione giuridica, cfr.

solo una minoranza è obbligata ad esentare per effetto della disciplina avente funzione di eliminare il doppio d'imposta (corrispondente all'art. 23A del Modello OCSE) (6) e, nell'ambito di questa, taluni Stati sono comunque obbligati all'accreditamento per determinate classi di fatti (di regola, dividendi e interessi).

Come si è accennato, i fenomeni di doppia non imposizione nascono per lo più dall'impiego del metodo dell'esenzione previsto in alcuni trattati italiani entro la disciplina avente funzione di eliminare il doppio d'imposta (art. 23A) (7).

Si tratta, in parte, di un intrinseco difetto di questo metodo, cui si aggiungono, tuttavia, problemi di equivocità del testo normativo dell'art. 23A, problemi che saranno esaminati e sono soprattutto connessi alla versione in lingua inglese in cui sono redatti e fanno fede parte degli accordi.

Alcuni di questi problemi, invero, neppure paiono dipendere da autentiche formulazioni equivoche del linguaggio utilizzato nei trattati, quanto, piuttosto, da condizionamenti che l'interpretazione del testo del Modello racchiusa nel Commentario produce, ingiustificatamente, sull'interpretazione del testo di singoli accordi o di sistemi di accordi, testi che risultano talvolta fraseggiati in modo sostanzialmente diverso dal Modello e quindi non danno adito alle questioni che il Commentario solleva.

Si allude, principalmente, alla tesi dell'OCSE a riguardo dell'espressione *may be taxed* che, oggetto di esame successivo, ricorre nel relativo Modello entro gli articoli 23 A e B (metodo dell'esenzione e dell'accreditamento), articoli nei quali è, tuttavia, dato riscontrare

art. 24, 2° par., lett. b), Conv. Italia-Germania; art. 23, 3° par., Conv. Italia-Brasile.

(6) Austria (limitatamente agli elementi patrimoniali), Belgio, Bulgaria, Cecoslovacchia (*ex*), ora, Repubblica Ceca e Repubblica Slovacca, Costa d'Avorio, Germania, Jugoslavia (*ex*); Lussemburgo, Marocco, Norvegia, Paesi Bassi, Polonia, Svizzera, Ungheria. Le sole Costa d'Avorio e Venezuela hanno quale unico obbligo quello di esentare per tutte le classi di fatti. Anteriormente all'entrata in vigore del Protocollo (2001), stipulato il 3 dicembre 1997, che prevede ora il metodo dell'accreditamento, anche la Conv. Italia-Argentina prevedeva l'esclusione da imposta per l'Argentina.

(7) Fenomeni di doppia non imposizione potrebbero anche presentarsi a prescindere dall'applicazione del metodo dell'esenzione dell'art. 23A e riguardare esclusivamente la disciplina dei criteri di collegamento (artt. 6-22). In particolare, potrebbe trattarsi di ipotesi in cui i due Stati contraenti si riportano ad una differente norma di collegamento del trattato, norma che fissa un elemento di contatto con un solo ordinamento interno, costituito, dal punto di vista di ciascuno dei due Stati, da quello dell'altro Stato, sicché entrambi ritengono di essere destinatari di un divieto di assumere il fatto a proprio presupposto d'imposta. Oppure, potrebbe trattarsi di ipotesi in cui uno dei due Stati si riporta ad una norma del trattato che fissa un criterio di collegamento solo con il proprio ordinamento, nel cui ambito, peraltro, il fatto risulta esentato in base ad una norma unilaterale, mentre l'altro Stato muove da una norma che gli vieta alcun collegamento.

– per ciò che rileva in questa sede, in particolare, entro il primo dei due (A) – elementi testuali in parte differenti da quelli che compaiono nei trattati italiani.

Negli accordi stipulati dall'Italia, infatti, emerge in modo espresso che debba sussistere una doppia imposizione, sicché per essi appare infondata l'interpretazione dell'OCSE secondo cui non è elemento imprescindibile motivante l'obbligo di esentare la circostanza che l'ordinamento interno dello Stato contraente di non residenza debba definire una fattispecie imponibile e il fatto economico, reddituale o patrimoniale, debba integrare gli estremi di questa fattispecie.

La formulazione dei trattati italiani per lo Stato contraente di residenza obbligato ad esentare – valga per tutti l'art. 23, 1° par., Conv. Italia-Belgio – è, infatti, la seguente: «Per quanto riguarda il Belgio, *la doppia imposizione è eliminata nella seguente maniera*: 1) Se un residente del Belgio ...».

Un tale elemento testuale (evidenziato in corsivo), che richiede con chiarezza l'esistenza di una doppia imposizione, non ricorre in alcun modo nella parte iniziale degli artt. 23 A e 23 B del Modello OCSE: nel testo di questi articoli l'espressione «doppia imposizione» non ricorre proprio.

Nei riguardi dei trattati italiani (8) – qualunque sia la versione in lingua che fa fede – il ricorso di questa espressione rende inequivoco il testo normativo, in quando deve sussistere un doppio d'imposta. Appare, insomma, incontrovertibile per essi che l'obbligo di esentare (e così quello di accreditare) viene a sussistere se vi è doppia imposizione, cioè, se sussiste un concorso di imposte, manifestazione di un concorso di norme impositrici, una duplice previsione, insomma, del fatto economico quale fatto imponibile (9).

Ulteriore problema sarà, poi, quello di verificare se il fatto materiale debba integrare in astratto o in concreto le due fattispecie d'imposta – indagine che sarà compiuta nelle pagine seguenti – ma ciò nulla toglie al riconoscimento del «doppia d'imposta» come elemento imprescindibile della fattispecie definita dalla disciplina in esame (art. 23).

La mancanza di questo riferimento espresso nel Modello non giustifica, comunque, appieno la diversa interpretazione dell'OCSE, in quanto un altro elemento testuale, risolutivo, potrebbe essere individuato nella rubrica del capitolo (V) del Modello, in cui sono contenuti i due articoli suddetti, rubrica formulata, infatti, «Metodi per eliminare

(8) Salvo la Conv. Italia-Paesi Bassi, l'unica che pone un problema in parte simile al Modello OCSE, in quanto la disciplina sui metodi non esordisce con la formula suindicata per il Belgio (o formula simile), bensì, vi è solo indicazione nella rubrica dell'art. 24 («disposizioni per eliminare le doppie imposizioni») di questo oggetto di disciplina.

(9) Cfr.: P. Tarigo, *Gli elementi costitutivi della doppia imposizione internazionale quale fattispecie dei trattati*, in *Rass. trib.*, 2009, 676.

le *doppie imposizioni*», in quanto indicativa di un richiesto doppio d'imposta.

In conclusione, questo problema di equivocità, che taluni ritengono essere insito nei termini utilizzati dal Modello, sembra piuttosto dipendere da una sovrastante costruzione dogmatica cui resta condizionata l'interpretazione del testo del Modello da parte del Commentario e, di riflesso, l'interpretazione dei testi normativi dei vari trattati per l'influenza che il Commentario di fatto viene ad avere (10).

2. – *L'argomento fondato sul titolo e sul preambolo dei trattati*

Al fine di vagliare se sussista una funzione dei vigenti trattati italiani di prevenire o eliminare fenomeni di doppia non imposizione, occorre muovere, come criterio interpretativo, dall'esame del testo degli accordi (11).

Per comodità, benché si tratti di norme di contorno, si inizierà da un riscontro di elementi testuali nel preambolo delle convenzioni, analizzato insieme al relativo titolo (12).

È da premettere che le varie versioni succedutesi nel tempo del Modello OCSE denotano una tendenza evolutiva, in quanto si è passati dall'inserimento nel titolo di una funzione, nella specie quella di evitare le doppie imposizioni, dei modelli OCSE 1963 e 1977, alla diversa scelta di non indicare alcuna funzione nel titolo, abbreviandolo. Opzione giustificata dalla compresenza nel Modello di diversi oggetti di disciplina, oltre all'eliminazione della doppia imposizione, anche la prevenzione della frode fiscale e la non discriminazione (13).

L'OCSE ha, per altro, in pari tempo, constatato che l'indicazione di una funzione nel titolo corrisponde ad una prassi diffusa dei vari Stati, sicché ha ad essi suggerito, ove intendano mantenere questa impostazione, di inserirvi un riferimento o solo alla eliminazione della doppia imposizione, oppure, anche alla prevenzione della evasione e della frode fiscale (*évasion et fraude fiscale, fiscal evasion*),

(10) Questa influenza sull'interpretazione degli accordi bilaterali è notoria, per tutti cfr.: F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 2, Parte speciale, Milano, 2008, 413.

(11) Sull'utilizzo preliminare di questo criterio interpretativo anche a riguardo degli accordi internazionali, cfr. R. Monaco, *Interpretazione, II) Interpretazione delle norme internazionali*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989, 3.

(12) Sulla riconducibilità del preambolo alle norme di contorno, di cui l'interprete deve tenere conto nell'interpretazione testuale degli accordi internazionali sulla base della disposizione (art. 31, n. 2) codificata nella Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul diritto dei trattati, cfr. L.M. Bentivoglio, *Interpretazione delle norme internazionali*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 318.

(13) Par. 16, *Introduction*, Modèle OCDE 2008.

mostrando, così, di individuare una tale duplice funzione dei trattati (14).

I trattati italiani sono totalmente uniformati alle indicazioni del Modello: salvo qualche vecchio accordo, ancora in vigore, in cui ricorre nel titolo o nel preambolo, unitariamente considerati, il solo riferimento all'eliminazione della doppia imposizione (15), negli altri vi è indicata anche la prevenzione dell'evasione fiscale, in pochissimi ulteriormente estesa alla frode fiscale (16).

È eccezionale il riferimento ad una funzione di cooperazione economica (17), oppure alla prevenzione dell'elusione (18). Unica è la formula, molto articolata, della Conv. Italia-Svizzera, che si distingue dagli altri trattati per un espresso riferimento alla funzione dell'accordo di impedire l'uso senza causa legittima dello stesso (19).

Con riguardo al sistema dei trattati italiani, sembra, dunque, da escludere che il titolo ed il preambolo, considerati in modo unitario, siano indicativi di una funzione di prevenire la doppia non imposizione. In essi è, infatti, riflesso ciò che costituisce il duplice oggetto principale di disciplina degli accordi: l'eliminazione del doppio d'imposta e la prevenzione dell'evasione fiscale.

Neppure è possibile ritenere che una finalità più specifica di prevenire la doppia non imposizione, in particolare circoscritta a comportamenti elusivi, sia riconducibile alla funzione di prevenzione dell'evasione fiscale, in quanto tale ultimo termine, anche in lingua inglese (*tax evasion*), non è sinonimo di *tax avoidance* e, a fronte di comportamenti elusivi, si pone un problema di *avoidance*, non di *evasion* (20).

(14) Tale duplice finalità è ribadita nel commentario, cfr.: Modèle OCDE 2008, par. 7, *Commentaires sur l'article 1: Le principal objectif des conventions de double imposition est de promouvoir les échanges de biens et services et les mouvements des capitaux et des personnes, en éliminant la double imposition internationale. Elles ont également pour but d'empêcher l'évasion et la fraude fiscales*. A riguardo della redazione del preambolo il Modello OCDE 2008 rinvia alle procedure costituzionali dei due Stati contraenti.

(15) Conv. Italia-Giappone, Conv. Italia-Iugoslavia (*ex*) e Conv. Italia-Marocco. Nella Conv. Italia-Paesi Bassi compare nel titolo la sola funzione di eliminare la doppia imposizione, nondimeno il riferimento alla prevenzione dell'evasione fiscale appare nel protocollo.

(16) Conv. Italia-Algeria, Conv. Italia-Belgio, Conv. Italia-Francia, Conv. Italia-Lussemburgo e Conv. Italia-Stati Uniti.

(17) Conv. Italia-Russia, Conv. Italia-Uzbekistan. Nella Conv. Italia-Unione Sovietica (*ex*) questa finalità di cooperazione si estende dal settore economico a quello culturale, industriale e tecnico-scientifico.

(18) Conv. Italia-Venezuela.

(19) Ciò che del resto trova conferma anche nell'inserimento entro questo trattato di una specifica disciplina antielusiva (art. 23) che non ricorre in altri accordi.

(20) N. Goyette, *Tax treaty abuse: a second look*, in *Can. tax. journ.*, 2003, 766.

In conclusione, solo in qualche accordo italiano una funzione di prevenire la doppia non imposizione potrebbe essere individuata nel titolo o nel preambolo, ma, comunque, soltanto in quanto riconducibile ad una specifica finalità antielusiva o di contrasto all'uso, senza causa legittima, del trattato e non in quanto funzione che contrasta qualsivoglia situazione di assenza di prelievo nei due Stati contraenti.

Ciò, del resto, è in linea con le conclusioni raggiunte dalla dottrina con riguardo al sistema di accordi di altri Stati ed è significativo come tali conclusioni siano, in particolare, affermate rispetto a Stati obbligati ad esentare al verificarsi della fattispecie convenzionale, obbligo, questo, cui, infatti, dovrebbe più facilmente associarsi una tale, ulteriore, funzione (21).

Quanto emerge dal titolo e dal preambolo dei trattati italiani è, d'altronde, in linea con l'oggetto principale della loro disciplina: considerato che alla funzione di prevenire l'evasione fiscale si rivolge, essenzialmente, la normativa dell'art. 26 sullo scambio di informazioni (22), non vi è dubbio che oggetto principale, sostanziale, cui è dedicata larga parte del contenuto normativo dei trattati, sia quello di evitare ed eliminare il doppio d'imposta.

3. – *L'argomento derivabile dalla definizione convenzionale di «residente di uno Stato contraente»*

Un argomento di appoggio alla tesi affermativa della funzione dei trattati di evitare la doppia non imposizione si fonda, secondo alcuni suoi sostenitori, sulla definizione di «residente di uno Stato contraente» contenuta nei trattati (di regola, art. 4).

Espressione che designa, in circa i due terzi dei trattati italiani in vigore ricalcanti la versione 1977 del Modello OCSE, «ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta – *est assujettie à l'impôt, is liable to tax, steuerpflichtig ist* – a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga» e che non comprende «le persone che sono imponibili (23) in questo Stato soltanto per il

(21) Si veda, ad esempio: J. Íado, *Avoidance of double non-taxation in the Czech Republic*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 54; A. Rust, *Avoidance of double non-taxation in Germany*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, cit., 111; A. Steichen - L. Noguera, *Avoidance of double non-taxation in Luxembourg*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, cit., 220.

(22) Cfr.: V. Uckmar, *I trattati internazionali in materia tributaria*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. Uckmar, 1999, Padova, 83.

(23) Mentre nella lingua italiana è spesso impiegata una diversa espressione nei due periodi, in un caso «è assoggettata ad imposta», nell'altro «è imponibile», nelle altre lingue anche in questo secondo periodo ricorre la medesima espressio-

reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato o per il patrimonio che ivi posseggono» (24).

Tranne una decina di trattati italiani che si discostano in modo più vistoso – sebbene non nel valore precettivo – dalla definizione sopra riportata, i restanti la riproducono fedelmente, salvo che per la mancanza del periodo conclusivo, come era nel Modello OCSE versione 1963, nonostante si tratti di accordi la cui stipulazione risale agli anni ottanta o sia anche più recente (25). Il periodo conclusivo, inserito solo con la versione 1977, contiene, invero, una previsione espressa già implicita in quella del periodo iniziale, sicché, la mancanza di esso non conduce a conclusioni diverse da quelle di seguito indicate per i trattati che lo contengono.

Fra quelli che non ricalcano la formula usuale, qualche accordo con l'espressione «residente di uno Stato contraente» designa soltanto «ogni persona che, in virtù della legislazione fiscale di detto Stato, è considerata ivi residente» (26).

Altri trattati pongono una definizione distinta per i due Stati contraenti, che ripete quella comune per lo Stato italiano, mentre per l'altro Stato si basa solo su elementi definitivi quali, ad esempio, per la persona fisica, la residenza abituale nel territorio dello Stato o, per le altre persone, la localizzazione in esso della sede di direzione effettiva (27).

Una vecchia convenzione combina questi due criteri a seconda del tipo di persona (28).

Infine, in alcuni accordi italiani sono inserite previsioni specifiche per la società di persone e il *trust* (29) ed eccezionalmente sono pre-

ne che è presente nel primo (*assujetties à l'impôt, is liable to tax, steuerpflichtig ist*).

(24) Disposizioni particolari si ritrovano nel protocollo della Conv. Italia-Ecuador alla lett. *a*); della Conv. Italia-Kuwait, lett. *a*) e lett. *b*); della Conv. Italia-Paesi Bassi (art. 1); della Conv. Italia-Oman, art. 2; della Conv. Italia-Svezia lett. *b*); della Conv. Italia-Turchia, art. I.

(25) Ulteriori elementi definitivi sono inseriti in qualche trattato che ripetono, per il resto, la formula suindicata, v. art. 4, 5° par., lett. *a*) e *b*), Conv. Italia-Svizzera; art. 1, prot., Conv. Italia-Lussemburgo.

(26) Art. 4, 1° par., Conv. Italia-India e Conv. Italia-Malaysia. Simile, pur con una formula singolare, art. 1, Conv. Italia-Unione Sovietica. Tra questi, peculiare la definizione dell'art. 4, 1° e 2° par., Conv. Italia-Australia, frequente nei trattati australiani e determinata dalla volontà di assicurare rilevanza internazionale alla definizione interna di residente che omette di riferirsi a specifici criteri, cfr. M. Lennard, *Rapports des Groupements IFA: Australia*, in *Double non-taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, IFA, Amersfoort, 2004, 159.

(27) Art. 4, 1° par., lett. *b*), Conv. Italia-Sud Africa. Simile: art. 1, 2° par., lett. *b*), Conv. Italia-Bulgaria.

(28) Art. 3, 1° par., lett. *d*)-*e*), Conv. Italia-Irlanda.

(29) Si tratta di previsioni che ne fissano la residenza convenzionale nelle ipotesi di doppia residenza. Fuori da queste ipotesi, una specifica clausola riguar-

sentì clausole volte a contrastare l'uso improprio del trattato mediante creazione ad arte di un residente (30).

Nella larghissima maggioranza dei trattati italiani, dunque, l'espressione «residente di uno Stato contraente» designa ogni persona che, in base al diritto interno di questo Stato, è ivi soggetta ad imposta a motivo di un criterio sia di tipo personale sia a riferimento territoriale (*locality-related*) (31), quali sono, infatti, tutti i criteri che la definizione elenca, secondo la comune opinione (32), a titolo solo esemplificativo (33).

Affinché si integri la definizione convenzionale è, dunque, necessario che una relazione, così duplicemente connotata, sia configurata dal diritto interno di uno Stato contraente a criterio di collegamento (unilaterale) nella definizione spaziale della fattispecie d'imposta e, quindi, in funzione di riferire l'obbligazione tributaria al soggetto passivo che presenta questa relazione con detto Stato (34).

In altri termini la qualifica convenzionale di «residente di uno Stato contraente» richiede che questa relazione sia tale da determinare

dante la società di persone è contenuta solo in alcuni trattati: nell'art. 4, 1° par., lett. b), Conv. Italia-Stati Uniti in vigore (1984), concernente anche il *trust*; v. inoltre: art. 4, protocollo, Conv. Italia-Stati Uniti (1984); art. 2, prot., Conv. Italia-Germania.

(30) Un esempio è offerto dalla clausola contenuta nel protocollo della Conv. Italia-Kuwait, alla lett. m), relativa all'ipotesi in cui scopo principale della creazione o esistenza di un residente di uno Stato contraente, o di qualsiasi persona collegata a tale residente, sia l'ottenimento, ai sensi del trattato, di agevolazioni non altrimenti fruibili.

(31) Sulla dimora, il domicilio, la residenza, etc., come esempi di criteri personali, a riferimento territoriale, diversamente dalla cittadinanza, puramente personale, cfr. M. Udina, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, 58 e 63; G.C. Croxatto, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, 148; K. Vogel, *On double taxation conventions*, London, 1997, 29, 232-233.

(32) Per tutti, cfr. K. Vogel, *On double taxation conventions, cit.*, 29, 232-233.

(33) Ai criteri elencati nel Modello OCSE ne sono aggiunti altri in taluni accordi, cfr. art. 4, 1° par., Conv. Italia-Corea del Sud; Conv. Italia-Turchia; Conv. Italia-Estonia, Lituania, Russia, Ucraina e Vietnam «luogo di costituzione». Anche nella vigente Conv. Italia-Stati Uniti vi è espresso riferimento alla «costituzione», sostituita da «luogo di costituzione» (*place of incorporation*) nel nuovo trattato.

(34) Proprio in quanto vi è rinvio al diritto interno, nella verifica del *liability to tax test* non assume rilevanza che la figura in questione non sia soggetta ad imposta per effetto di una norma (di derivazione) convenzionale corrispondente a quelle degli artt. 6-23, in proposito: A. Rust, *Avoidance of double non-taxation in Germany, cit.*, 114. D'altronde, l'applicazione di queste norme presuppone la previa applicazione di quelle sulla residenza convenzionale (art. 4). Diverso è, ovviamente, il discorso per quanto concerne l'effetto di norme (di derivazione) convenzionale aventi come oggetto di disciplina proprio la residenza (art. 4).

la soggezione ad imposta della «persona» in funzione della medesima e non soltanto in ragione di un collegamento che la situazione di fatto assunta a presupposto d'imposta presenta per sé stessa con il territorio dello Stato. La fattispecie imponibile, insomma, deve essere riferibile alla persona a motivo di questa relazione, e non in ragione esclusiva di un elemento materiale di collegamento con il territorio; così, il concorso alle spese pubbliche deve essere giustificato in funzione di questo legame personale, e non soltanto in ragione di una capacità contributiva oggettivamente legata al territorio (35).

È da rilevare che, di regola, nei diritti interni i diversi elementi di collegamento personali e a riferimento territoriale (ad es. il domicilio e la residenza del diritto civile (36)) sono configurati ad elementi che, disgiuntamente l'uno dall'altro, integrano la qualifica (unilaterale) di «residente» ai fini della legge che disciplina l'imposta ed è mediante questa qualifica che, quando viene stabilito un tale tipo di criterio di collegamento, è individuato il soggetto passivo d'imposta. Da ciò consegue che l'attributo «residente» nella disciplina unilaterale interna costituisce un elemento normativo di qualificazione del soggetto passivo d'imposta, in quanto è qualificato come soggetto passivo, appunto, il residente (37).

Ora, salvo tesi che negano rilevanza *tout court* all'individuazione normativa dei soggetti passivi d'imposta operata dai singoli ordina-

(35) La definizione convenzionale di «residente di uno Stato contraente» non richiede, perciò, che la relazione personale e a riferimento territoriale costituisca l'unico criterio rilevante ai fini del collegamento, ciò che determinerebbe una richiesta mondialità del prelievo, bensì ammette il concorso di un ulteriore criterio materiale che delimita spazialmente il presupposto a date situazioni di fatto.

(36) Domicilio e residenza, in quanto configurati dalle norme del codice civile (art. 43), il primo, nel luogo in cui il soggetto ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi, la seconda, nel luogo in cui vi è la sua dimora abituale – oltre a non sollevare problemi all'interprete della legge tributaria, in quanto tale, stante il rinvio ad istituti civilistici, e, comunque, a risolversi in un *quid facti* cfr.: G. Marongiu, *Domicilio, residenza, dimora nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, 143 – rappresentano, di certo, ai fini della nozione di residenza fiscale, elementi personali di connessione a riferimento territoriale, stante la relazione che il codice civile individua, per entrambi, tra la persona ed un determinato luogo. Di riflesso, integrano il requisito che è richiesto ai fini della nozione convenzionale.

(37) Per la designazione della residenza – e dei vari criteri di collegamento personali – come una qualificazione del soggetto passivo d'imposta, cfr. G.C. Croxatto, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., 123. In senso conforme, come qualità del soggetto: 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. int.*, 2001, 107, il quale rileva come le diverse categorie di soggetti passivi sono individuate anche in funzione della residenza o meno nel territorio dello Stato e quindi come il problema della soggettività si intersechi con quello della residenza.

menti interni (38), è largamente riconosciuto che l'elemento definitivo in questione (*liable to tax*) attiene anche al piano della soggettività tributaria.

In particolare, considerato che la definizione convenzionale richiede, come si è esaminato, una soggettività ad imposta in funzione di un elemento di collegamento personale della fattispecie imponibile, assume rilievo il soggetto passivo in senso stretto, ossia la figura di obbligato verso il fisco in quanto soggetto che realizza il presupposto del tributo, e non qualsivoglia figura di soggetto passivo in senso lato, titolare, cioè, di obblighi anche sostanziali verso il fisco ma in relazione a presupposti d'imposta realizzati da altri (quali il responsabile o il sostituto d'imposta).

Coerenti e specifiche applicazioni di questa tesi si sono avute, ai fini dell'imposizione personale sul reddito, rispetto alla società di persone, figura nei confronti della quale l'opzione per la trasparenza fiscale o l'autonoma soggettività ad imposta si può variamente esprimere nei singoli diritti interni (39). In specie, taluni ordinamenti pon-

(38) Afferma tale irrilevanza: L. Pompura, *Avoidance of double non-taxation in Slovakia*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 327: *It is not relevant according to Art. 4 (1) Oecd Model if a legal entity is tax-exempt or not mentioned in the tax laws as a taxpayer at all*. Secondo una tesi autorevole neppure l'assenza di un'imposta, intesa quale istituto, precluderebbe il riscontro di questo requisito. Con specifico riguardo al caso degli Emirati Arabi Uniti, il cui ordinamento interno non prevede un'imposta personale sul reddito per le persone fisiche, bensì solo un'imposta sulle società (banche, compagnie petrolifere), si è posto il problema se le persone fisiche residenti negli Emirati siano qualificabili, in base al relativo diritto interno, come residenti (*liable to tax*) a fini convenzionali (per la negativa si è espresso il fisco indiano, con riferimento alla Conv. Emirati Arabi Uniti-India, con la conclusione che solo gli individui di uno Stato, quello indiano, possono beneficiare del trattato). Secondo: K. Vogel, *Tax treaty news*, in *IBFD Bulletin*, 2005, 419, questa conclusione è inaccettabile – e sarebbe riprova di come sia necessario interpretare il disposto in esame nel senso più ampio possibile – perché scopo dei trattati è quello di *to distribute taxation between the two contracting states in a balanced way*, e ciò, nel caso di specie, non si verificherebbe. Vi è da rilevare al riguardo che ad un bilanciamento dei reciproci diritti ed obblighi gli Stati contraenti addivengono in sede di stipula del trattato, sicché sembra ben improbabile che di una tale macroscopica disparità non si abbia già tenuto conto in quella sede.

(39) Diversi possono essere i meccanismi in concreto prescelti per imputare i singoli profili – attività comune, complesso di beni e risultato dell'attività – in cui è apprezzabile l'organizzazione, cfr.: P. Boria, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, 93, 135 ss., 169 ss., 185 ss. Una disamina dei diversi regimi fiscali applicabili alle società di persone (oltre che ad altre forme societarie e al *trust*) negli Stati membri dell'OCSE è riportata in allegato (*annexe III*) al *report* del Comitato degli affari fiscali OCSE, *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, 20 gennaio 1999, da R(15)-82 a R(15)-143. Una rassegna simile, con individuazione anche delle soluzioni che meglio si prestano a risolvere i problemi internazionali

gonoun obbligo di versamento cumulativo a carico della società delle imposte determinate a livello del singolo socio in base alla situazione personale ed alla quota di reddito societario di quest'ultimo. Correttamente il Comitato degli Affari Fiscali dell'OCSE si è espresso in ordine a queste ipotesi nel senso di escludere che la società integri la definizione di «residente di uno Stato contraente», ritenendo irrilevante l'obbligo di versamento di cui essa è destinataria e decisiva, piuttosto, l'applicazione dell'imposta con riguardo alla situazione personale del socio (40). Ciò che, del resto, è sotteso all'imputazione della fattispecie imponibile al socio medesimo, e non alla società (trasparente).

La considerazione del modo di operare del meccanismo d'imputazione del presupposto d'imposta a base del requisito di *liable to tax* non risulta, peraltro, essere un punto fermo, indefettibile se si ha riguardo a talune tesi dottrinali espresse su altre questioni controverse e, in modo specifico, sul problema interpretativo circa il richiesto riscon-

conseguenti a questi diversi regimi fiscali interni, si ha in: J.F. Avery Jones *et al.*, *Characterisation of other States' partnerships for income tax*, in *IBFD Bulletin*, 2002, 288, e in *Brit. tax rev.*, 2002, 375, da cui si cita. In proposito anche: J. Barenfeld, *Taxation of cross-border partnerships: double tax relief in hybrid and reverse hybrid situations*, IBFD, 2005; G.S. Guendisch, *Personengesellschaften im DBA-Recht*, Linde Verlag, 2004; G. Toifl, *Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, Linde Verlag, 2003.

(40) Comitato degli affari fiscali OCSE, *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, par. 39, R(15)-15. Mentre la questione è stata approfondita in dottrina con riguardo ai meccanismi di imputazione per trasparenza, scarso richiamo ha avuto rispetto alla tassazione dei gruppi di società. Anche in questa ipotesi la soluzione dipende dal modo in cui i singoli ordinamenti interni definiscono i soggetti passivi, in particolare se individuano nel gruppo un autonomo centro d'imputazione cui è riferibile unitariamente la fattispecie imponibile, ipotesi, questa, da escludere nei riguardi dell'imposta sul reddito italiana, per tutti cfr.: G. Zizzo, *L'imposta sul reddito delle società*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, *Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2008, 237. Da ciò conseguirebbe che è la controllata, in quanto soggetto passivo d'imposta nei termini ristretti anzidetti, ad integrare la definizione convenzionale in ipotesi di consolidamento fiscale. Secondo quanto afferma: E. Velthuisen, *Avoidance of double non-taxation in the Netherlands*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 241, l'opinione generale, nei riguardi della c.d. *fiscal unit* olandese, è che solo la capogruppo sia *liable to tax* e non la controllata. A proposito di un caso portato dinanzi alla Suprema Corte Olandese (13 novembre 1996), in cui si è ritenuto applicabile il trattato agli utili d'impresa della controllata come se fossero attribuibili alla capogruppo, si è evidenziato in dottrina, cfr.: K. Van Raad, *International coordination of tax treaty interpretation and application*, in *International and comparative taxation*, Essays in honour of Klaus Vogel, London, 2002, 224, come si sia così omissivo di analizzare l'espressione dell'art. 7 «impresa (esercitata da un *residente*) di uno Stato contraente», esame che avrebbe, all'opposto, richiesto la verifica in capo alla controllata della qualità di residente.

tro, o meno, di tale requisito rispetto allo specifico fatto economico doppiamente tassato.

Alcuni autori, infatti, attribuiscono rilievo alla mancanza di alcun riferimento testuale entro la definizione convenzionale, osservando come l'espressione ricorrente sia *liable to tax*, e non *liable to tax with specific income* oppure *on that income* (41). Ne deducono che il riscontro non debba essere effettuato con riguardo allo specifico fatto economico doppiamente tassato, bensì in generale nei confronti della «persona» (42).

Ora, questa conclusione, applicata, ad esempio, ai problemi internazionali della società di persone scaturenti da modelli impositivi diversificati dei due Stati contraenti, è suscettibile di determinare soluzioni incoerenti con la riconosciuta rilevanza dei meccanismi d'imputazione del presupposto d'imposta prescelti dai singoli diritti interni. Negare che la verifica debba essere compiuta con riferimento allo specifico fatto può condurre, ad esempio, al riconoscimento della qualifica di «residente di uno Stato contraente» ad una «persona» che rientra nel novero dei soggetti passivi dell'imposta personale di tale Stato, ma alla quale, tuttavia, tale diritto interno non imputa la quota parte del reddito societario avendo optato per l'autonoma soggettività ad imposta della società partecipata.

È sufficiente una tale soggettività astratta a prescindere dai mec-

(41) M. Clayson, *Oecd partnerships Report: reshaping treaty interpretation?*, in *Brit. tax rev.*, 2000, 73; M. Lang, *The application of the OECD model tax convention to partnerships. A critical analysis of the report prepared by the Oecd Committee on Fiscal Affairs*, The Hague, 2000, *cit.*, 38, rilevando che la contraria tesi del Comitato Fiscale dell'OCSE, riportata alla nota successiva, conduce in sostanza a configurare una sorta di *subject to tax clause*; J. Prebble, *Accumulation trusts and double tax conventions*, in *Brit. tax rev.*, 2001, 73; R. Prokisch, in K. Vogel - M. Lehner, *Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)*, C.H. Beck, München, 2003, Art. 1, nt. 30; A. Steichen - J.P. Winandy, *Rapports des Groupements IFA: Luxemburg*, in *Double non-taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, IFA, Amersfoort, 2004, 520.

(42) La necessità che l'indagine sulla residenza debba avere riguardo allo specifico elemento di cui si discute è ripetutamente affermata dal: Comitato degli affari fiscali OCSE, *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, oltre al par. 47, al par. 61, R(15)-26, con riferimento all'esempio n. 4 in esso riportato: ... *du fait qu'il s'agit des personnes qui sont assujetties à l'impôt au titre de ce revenu dans l'État P. Le Comité a conclu que cette approche était correcte dans la mesure où elle était la miex à même de garantir que les dispositions de la convention bénéficient aux personnes qui sont assujetties à l'impôt sur le revenu en cause*, nonché, nel receperne i risultati, dal: *Modèle OCDE 2008, Commentaires sur l'article 4*, par. 8.7: *Dans un tel cas où le revenu de la société de personnes <transite> vers les associés en vertu de la législation interne de cet État, les associés sont les personnes qui sont assujetties à l'impôt sur ce revenu et qui peuvent donc demander à bénéficier des conventions conclues par les États dont elles sont résidentes* (sottolineature mie).

canismi d'imputazione dello specifico fatto reddituale previsti dalla legge d'imposta?

Parlando di astrattezza, la questione si intreccia con un'altra, che si può rappresentare nei termini generali seguenti: se l'elemento definitorio di cui si discute (*liable to tax*) richiede l'assunzione in concreto della figura di soggetto passivo ad imposta, ovvero sia sufficiente una soggettività passiva anche solo in astratto (43).

La tesi che pone e risolve questo problema in chiave affermativa di concretezza è minoritaria (44): visibilmente motivata da istanze volte a prevenire la doppia non imposizione (45), essa non trova, in realtà, alcun fondato argomento in base sia ad una interpretazione letterale del testo dei trattati, sia ad una loro interpretazione sistematica. Sicché si può anticipare che la tesi affermativa di una funzione preventiva della doppia non imposizione dei trattati non è sostenibile sulla base di tale elemento normativo.

Nei riguardi di questo ulteriore problema la dottrina giunge a soluzioni non sempre appaganti sia nella disamina dei problemi connessi a regimi di esenzione soggettiva, in rapporto alle soluzioni che si prospettano per regimi di pressoché totale esenzione oggettiva (46), sia, a

(43) La tesi secondo cui il requisito di *liable to tax* richiede l'assunzione in concreto della qualità di soggetto passivo è, essenzialmente, riportabile all'amministrazione finanziaria di taluni Stati. Così, per quella francese, come rilevato da: D. Gutmann, *Rapports des Groupements IFA: France*, in *Double non-taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, IFA, Amersfoort, 2004, 314-315. Altrettanto è a dirsi per quella olandese, come riportato da: E. Kemmeren - L.G. Zuliani, *Rapports des Groupements IFA: Netherlands*, in *Double non-taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, IFA, Amersfoort, 2004, 557. La tesi è seguita parzialmente dall'amministrazione finanziaria norvegese, la quale, infatti, distingue a seconda che la persona sia incondizionatamente esonerata da imposta, o lo sia a date condizioni: solo nella prima ipotesi non si ritiene integrata la residenza convenzionale, cfr. O. Hengsle, *Rapports des Groupements IFA: Norway*, in *Double non-taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, IFA, Amersfoort, 2004, 587. Casi concreti in cui l'amministrazione finanziaria (nella specie, indiana e olandese) hanno sostenuto questa tesi, non avallata, peraltro, dalla giurisprudenza locale, sono citati da: K. Vogel, *Tax treaty news - 2. Residence*, «*liable to tax*», in *IBFD Bulletin*, 2006, 218.

(44) Ciò è ampiamente riconosciuto, per tutti cfr. M. Lang, *Personengesellschaften im DBA-Rechts*, in *Steuer und Wirtschaft International*, 2000, 64; E. Velthuisen, *Avoidance of double non-taxation in the Netherlands*, cit., 240.

(45) Nel senso di ritenere che il rischio di una *double non taxation* non giustifica di per sé un'interpretazione restrittiva del concetto di residenza convenzionale, che avrebbe come risultato quello di escludere situazioni non patologiche, cfr. D. Gutmann, *Avoidance of double non-taxation in France*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 99.

(46) Secondo taluni distinguere a seconda che l'esenzione sia di tipo oggettivo o soggettivo conduce a trattare diversamente ai fini convenzionali la persona che è qualificata dal diritto interno come soggetto passivo e che pur beneficia totalmente di regimi di esenzione oggettiva, rispetto alla persona che, disponendo

monte, nella mancata differenziazione tra figure escluse dal novero dei soggetti passivi e figure esentate.

Per ciò che concerne, in specie, quest'ultimo aspetto della questione, è frequente, ad esempio, trovare accomunati, nel trattare il tema, i fondi e le organizzazioni non lucrative (47).

I diritti interni, tuttavia, spesso regolano in modo diverso queste figure (48). È sufficiente pensare che nell'ordinamento italiano i fondi comuni di investimento non sono qualificati come soggetti passivi dell'imposta personale sul reddito e, dunque, mancano di soggettività ai fini di questa imposta; diversamente, le varie figure soggettive appartenenti al settore delle organizzazioni non lucrative hanno soggettività passiva all'imposta personale, ma beneficiano di regimi di esenzione oggettiva mediante la decommercializzazione di talune attività.

La soluzione del problema non può essere unitaria per le esclusioni e le esenzioni: le prime, sicuramente, non integrano il requisito convenzionale, in quanto difetta anche l'astratta soggettività passiva.

Innanzitutto, che debba sussistere soggettività in astratto è fuor di dubbio perché la residenza, quale criterio di collegamento unilaterale suscettibile di individuare i vari elementi indicati dai trattati, costituisce, come si è visto, un elemento normativo di qualificazione del soggetto passivo se, in funzione di essa, è stabilito il collegamento. Quindi, è palesemente contraddittorio ritenere che la norma convenzionale richieda a requisito l'essere soggetto ad imposta a motivo della residenza e non richieda in pari tempo a questa figura di essere individuata dal diritto interno come soggetto passivo in ordine alla situazione di fatto assunta a presupposto d'imposta.

Questo argomento decisivo porta, in conclusione, ad escludere il riscontro della qualità di «residente di uno Stato contraente» (salvo ricorra nel trattato una clausola specifica) in tutte quelle figure che non sono individuate come centri unitari di riferibilità della fattispecie im-

dei medesimi fatti economici, non è assoggettata ad imposta in virtù di un regime di esenzione soggettivo, in quanto la prima verrebbe ad integrare la definizione convenzionale, a differenza della seconda laddove si segua la tesi (minoritaria) che richiede l'assunzione in concreto della figura di obbligato d'imposta, cfr. A. Rust, *Avoidance of double non-taxation in Germany*, cit., 115; M. Lang, *General report*, in *Double non-taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, IFA, Amersfoort, 2004, 89-90; A. Steichen - J.P. Winandy, *Rapports des Groupements IFA: Luxembourg*, cit., 521.

(47) Cfr.: Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur l'article 4*, 8.5 e 8.6.; A. Rust, *Avoidance of double non-taxation in Germany*, cit., 114.

(48) In generale circa il requisito di *liable to tax* cfr.: M. Helminen, *Avoidance of double non-taxation in Finland*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 79, e con particolare riguardo ai fondi di investimento finlandesi: M. Helminen, *Do distributions from investment funds constitute dividends for international tax law purposes*, in *Tax notes international*, 25 maggio 1999, 2155; M. Helminen, *Distributions from finish investment funds and the dividend concept of tax treaties*, in *Tax notes international*, 18-10-1999, 1549.

ponibile, essendo imputato ad altro soggetto il fatto economico assunto a presupposto d'imposta (49).

In secondo luogo, la presenza nei trattati italiani di clausole (pur infrequenti) che hanno funzione di richiedere un effettivo assoggettamento ad imposta (c.d. *subject to tax clause*) specificamente nello Stato contraente di residenza (50) dimostra che il c.d. *liability to tax test* non impone l'assunzione in concreto della figura di obbligato d'imposta. La qualifica di «residente di uno Stato contraente» è requisito applicativo generale del trattato, sovraordinato a tutte le norme in esso contenute in cui si dà rilievo alla residenza e, dunque, sovraordinato anche alla *subject to tax clause*. In quanto tale, non può richiedere quell'assunzione in concreto della figura di obbligato che ricade nella funzione specifica della *subject to tax clause* (51). Quando, insomma,

(49) In senso contrario, è stata riconosciuta come residente in Italia ai fini convenzionali una società di capitali trasparente che quivi ha sede, ricollegandovi date conseguenze in ordine all'applicazione delle norme in materia di utili di impresa (art. 7, Conv. Italia-Cipro) da: Ag. Entr., Dir. centr. norm. e cont., risol. 19 dicembre 2005, n. 171/E, in *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, 132, con nota critica di: S. Grilli, *Brevi note in tema di applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni alle società di capitali trasparenti ai fini Ires*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, 147.

Analoga conclusione a quella suindicata nel testo, per il *trust* con beneficiari individuati, stante la sua mancanza di soggettività passiva ai fini dell'ires, essendo delineata dalla legge un'ipotesi di tassazione per trasparenza (art. 73, 2° comma, t.u.i.r.), cfr. M. Cantillo, *Il regime fiscale del trust dopo la Finanziaria 2007*, in *Rass. trib.*, 2007, 1051.

Proprio alle norme di individuazione dei soggetti passivi passiva d'imposta sembra farsi implicito riferimento nel commentario allorché si esclude che la società di persone risponda alla definizione convenzionale di «residente di uno Stato contraente», se il diritto interno prevede per essa un regime di trasparenza fiscale, cfr. Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur l'article 4*, par. 8.7: *Lorsqu'un État ne tien pas compte de l'existence d'une société de personnes pour fins fiscales et lui applique le régime de la transparence fiscale, imposant plutôt les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt et ne peut donc pas être considérée comme un résident de cet État*. Si veda anche: Comitato degli affari fiscali OCSE, *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, par. 40 e 41, R(15)-16: *Le fait qu'une société de personnes puisse être considérée comme assujettie à l'impôt dans un État n'est, toutefois, pas suffisant pour qu'elle soit considérée comme un résident de cet État pour l'application des conventions fiscales. Le paragraphe 1 de l'article 4 exige aussi que cet assujettissement à l'impôt découle de l'un des critères énumérés dans cet article (résidence, domicile etc.)*.

(50) Cfr. il successivo par. 6.

(51) Questo profilo distintivo appare chiaramente da quella particolare *subject to tax clause* che è presente nell'art. 4, 1° par., lett. b), Conv. Italia-Stati Uniti. La condizione di effettivo assoggettamento ad imposta è, infatti, qui stabilita ai fini di delineare la definizione di residente convenzionale nei riguardi della società di persone e del *trust*, in aggiunta al requisito di *liable to tax* che il trattato pone in gene-

è richiesto un effettivo assoggettamento ad imposta nello Stato contraente di residenza, ciò è sancito in termini espressi. Specialmente nella versione in lingua inglese, poi, è evidente la diversità tra la formula *liable to tax*, da un lato, e quelle *subject to tax* (52) o *subjected to any taxation*, dall'altro, che compaiono nei testi pattizi (53).

Quanto alla tesi secondo cui la verifica della residenza pattizia non richiede un riscontro rispetto allo specifico fatto economico di cui si discute, deducendosene che l'esito positivo non è precluso dall'imputazione di questo fatto ad altra persona, ebbene, questa tesi non appare sostenibile, oltre che per quanto appena rilevato a proposito della residenza quale elemento normativo di qualificazione del soggetto passivo, anche in base all'ulteriore argomento per cui è sempre al singolo elemento reddituale o patrimoniale che le norme dei trattati relative ai criteri di collegamento hanno riguardo quando si riferiscono al «residente di uno Stato contraente».

È, cioè, proprio ai fini di applicare gli specifici criteri che evitano o consentono di eliminare (in quest'ultima ipotesi con ulteriore applicazione dell'art. 23) il doppio d'imposta sul singolo fatto economico che assume rilievo la qualifica di «residente di uno Stato contraente» e, di riflesso, spostandosi sul piano dei soggetti del diritto internazionale, la qualifica di Stato contraente di residenza in ordine a quello specifico fatto. La funzione della norma che porge questa definizione è quindi strumentale all'applicazione della singola norma che fissa i criteri di collegamento per un dato fatto economico, sicché non è possibile prescindere da un apprezzamento con riguardo a quest'ultimo (54).

rale per qualsivoglia «persona»: ciò che è prova del diverso ambito normativo dei due elementi.

(52) Circa la distinzione posta dal Modello OCDE tra i due termini nella versione in lingua inglese che non sempre trova corrispondenza in altre lingue, cfr. J.F. Avery Jones *et al.*, *The origins of concepts and expressions used in the OECD model and their adoption by States*, cit., 230; G. Maisto (a cura di), *Multilingual texts and interpretation of tax treaties and EC tax law*, IBFD, Amsterdam, 2005, 146-149 e 250.

(53) Formula che ricorre all'art. 24, 2° e 5° par., Modello OCDE 2008, in materia di non discriminazione.

(54) Quanto ad effetti sul diritto interno delle norme convenzionali che definiscono la residenza (art. 4), cfr.: K. Vogel, *On double taxation conventions*, cit., 12-13, 224 e 225: *The effect of treaty residence, within the meaning of Art. 4 (2), in one or both of the contracting States is that the other State may tax the person concerned, who under its domestic law is one of its residents, only within the confines set by the treaty for taxation in the State of source ... This, however, does not mean that in such a case the latter State must (or will) apply its domestic rules on taxation of non-residents. Since the taxpayer is <deemed> to be a non-resident only in regard to the application of the treaty's distributive rules, he continues to be generally subject to those taxation and procedural provisions of his State of secondary residence which apply to all other taxpayers who are resi-*

Sarebbe, insomma, del tutto pleonastico l'inserimento nel testo della definizione convenzionale di un elemento definitorio volto a dare rilievo alla verifica di questa qualità con riguardo allo specifico fatto economico doppiamente tassato, poiché ciò è già implicito al sistema del trattato.

4. – *L'argomento basato sull'espressione «sono imponibili» (may be taxed) che ricorre nella disciplina dei metodi per eliminare la doppia imposizione (art. 23)*

La tesi secondo cui i trattati svolgono non solo funzione di eliminare la doppia imposizione (giuridica internazionale), bensì, anche quella di evitare la doppia non imposizione, ed in ragione dell'una o dell'altra funzione debbono, quindi, di volta in volta essere interpretati, è sostenuta da un orientamento minoritario sulla base di una particolare attribuzione di significato a quell'espressione *may be taxed* («sono imponibili») che ricorre entro la disciplina dei metodi per eliminare la doppia imposizione contenuta negli artt. 23 A e B del Modello OCSE e nel corrispondente articolo dei trattati italiani (55).

In particolare, secondo il suddetto orientamento, l'espressione *may*

dent thereof. Risponde, tuttavia, ad un'opzione del sistema interno quella di definire la residenza in modo tale da escludervi soggetti che, in base alla regola generale sarebbero da considerare residenti, ma sono considerati come non-residenti ai fini di una norma (di derivazione) convenzionale. Ad esempio, come riferisce: K.J. Burgum, *Australia*, in *Source and residence: new configuration of their principles*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 90a, IFA, Amersfoort, 2005, 132, il Governo australiano nel suo documento programmatico per il 2003/2004 ha annunziato la volontà di modificare la definizione di residenza per le società nei termini suddetti. Nell'ordinamento canadese è stata introdotta una disposizione simile nel 1991, v.: *Canadian federal income tax act*, subs. 250(5): in particolare una *corporation* che è qualificabile come residente in un altro Stato contraente ai sensi di un trattato stipulato dal Canada deve essere parimenti considerata un non residente ai fini dell'imposta federale sui redditi. La *ratio* di tale norma, estesa nel 1999 a tutti i soggetti, è quella di impedire che il soggetto benefici dello status di residente senza essere assoggettato ad imposta come residente, ad esempio, sottraendosi al contempo, in quanto residente, all'imposizione stabilita per i non residenti (*withholding tax*) e, in quanto non residente (per effetto della *tie-breaker rule* del trattato), al criterio di tassazione su base mondiale, v.: D.G. Alty - B.M. Murray, *Canada*, in *Source and residence: new configuration of their principles*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 90a, IFA, Amersfoort, 2005, 224.

(55) Per l'Italia, quale Stato contraente di residenza, la disposizione risulta, generalmente, così formulata: «La doppia imposizione sarà eliminata nella seguente maniera: ... Per quanto riguarda l'Italia: ... Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che *sono imponibili* in ... (altro Stato contraente), l'Italia ... può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano.

be taxed («sono imponibili») deve essere letta alla stregua di *if it is taxed* («se sono imponibili»), vale a dire come una sorta di clausola di effettivo assoggettamento ad imposta (ciò, con particolare riguardo al testo in lingua inglese, che, per altro, non corrisponde alla lettera a quello in italiano: un conto è dire «sono imponibili», altro è dire «possono essere tassati») (56).

Questa tesi trova, tuttavia, nello specifico ambito normativo di cui si discute due argomenti contrari, l'uno di tipo testuale, l'altro a carattere sistematico.

Per ciò che concerne il piano testuale, dall'espressione in lingua inglese che vi ricorre *may be taxed* (e così da quella in tedesco *besteueret werden können*) sembra di doversi ammettere che non sia elemento imprescindibile della fattispecie definita dalla disciplina in esame (art. 23), non solo il concreto verificarsi del presupposto d'imposta nell'ordinamento interno di non residenza, bensì la sua stessa astratta

In tal caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in ... (altro Stato contraente)». Per gli Stati contraenti con l'Italia obbligati ad esentare, nella rispettiva qualità di Stati di residenza, la disposizione è invece così formulata: «Se un residente di uno Stato contraente riceve redditi o possiede un patrimonio che, in conformità alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili nell'altro Stato contraente, il primo Stato esenta ...».

(56) In tale solco si pone, ad esempio, l'amministrazione finanziaria austriaca (EAS 1198), a partire dalla pubblicazione del *Report sulle Partnerships*, nei cui riguardi, in senso critico, cfr. J. Herdin - M. Schilcher, *Avoidance of double non-taxation in Austria*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 22; v., altresì: Jirousek H., *Rapports des Groupements IFA: Austria*, in *Double non-taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, IFA, Amersfoort, 2004, 169; conforme quella slovacca, cfr. L. Pompura, *Avoidance of double non-taxation in Slovakia*, cit., 323. L'amministrazione finanziaria di altri Stati, obbligati, come quello austriaco e quello slovacco, ad esentare nei confronti dell'Italia, assumono una diversa impostazione: tra queste, quella belga e quella olandese negano l'esistenza di un principio secondo cui le disposizioni pattizie siano da interpretare in modo da evitare fenomeni di assenza di prelievo, v., rispettivamente: O. Bertin - H. Bosma, *Avoidance of double non-taxation in Belgium*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, cit., 37; e così la giurisprudenza belga, cfr. K. Morbée, *Rapports des Groupements IFA: Belgium*, in *Double non-taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, IFA, Amersfoort, 2004, 215; E. Velthuisen, *Avoidance of double non-taxation in the Netherlands*, cit., 233. L'amministrazione finanziaria, così come la giurisprudenza e la dottrina argentina (Stato che adotta, in alcun suoi accordi – tra cui quello italiano prima delle modifiche apportate dal protocollo reso esec. con l. 28 ottobre 1999, n. 423 – il metodo dell'esenzione) non individuano una funzione basilare dei trattati nel senso di prevenire doppie non imposizioni, pur evidenziando la «novità» del tema, in proposito: J.M.G. Cozzi, *Rapports des Groupements IFA: Argentina*, in *Double non-taxation, Cahiers de droit fiscal international*, cit., 129. La stessa amministrazione finanziaria italiana, rifacendosi all'OCSE, afferma che i trattati «sono finalizzati ad evitare tanto la doppia imposizione quanto la doppia esenzione», cfr. Agenzia Entr., Dir. centr. norm. e cont., risol. 27 gennaio 2006, n. 17/E.

definizione, ciò che, come anticipato (57), non è sostenibile con riguardo, quanto meno, ai trattati italiani (58).

Secondo taluni norme interne di esenzione, così come esclusioni, fino ad arrivare all'ipotesi limite della mancata istituzione di un'imposta non precludono il sorgere dell'obbligo dello Stato di residenza di esentare. Conclusione, questa, che non è, per contro, ammissibile per la fattispecie dei trattati al cui verificarsi è ricollegato l'obbligo di accreditare, in quanto ricorrono ulteriori elementi normativi espressi in senso contrario (ad esempio, è in genere richiesto che un'imposta sia «pagata» nello Stato contraente di non residenza).

Vi è da evidenziare che l'espressione «sono imponibili» (talvolta, «tassabili») che ricorre nel testo in lingua italiana – e così a riguardo del testo francese (*sont imposables*) – non pone un problema interpretativo nei medesimi termini. Tale testo non induce, infatti, a pensare a fattispecie esentate del diritto interno, a maggior ragione ad esclusioni, né all'inesistenza di una data imposta come istituto.

Nei riguardi del testo in lingua inglese effettivamente il problema interpretativo si pone, tanto che taluni hanno suggerito una modifica della formula prevista nel Modello OCSE (59) da quella attuale (*may be taxed*) a quella *has been subject to taxation* che eliminerebbe ogni equivocità del testo normativo (60).

In sintesi, il problema interpretativo può porsi nei termini seguenti: se l'indagine circa il verificarsi della fattispecie imponibile in ciascuno dei due ordinamenti interni debba fare riferimento ad un'imposizione concreta o solo astratta (61).

Nella dottrina internazionalistica vi è, al riguardo, tendenza a trattare in modo indistinto tutte le ipotesi connotate da un'assenza di pre-

(57) Cfr. par. 1.

(58) Cfr.: *supra* par. 1. Per l'individuazione della fattispecie legale e dei suoi elementi costitutivi, cfr.: P. Tarigo, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008, 53 ss. A riguardo dello specifico elemento costitutivo cfr. anche: P. Tarigo, *Gli elementi costitutivi della doppia imposizione internazionale quale fattispecie dei trattati*, cit., ??? par. 5.

(59) Sotto un profilo meramente formale, un rilievo che può essere sollevato a questa proposta è che con l'espressione *may be taxed* si opera il rinvio alle norme pattizie che stabiliscono i criteri di collegamento, termine che, infatti, compare al loro interno, e perciò il rinvio verrebbe ad essere meno palese.

(60) A.J. Rädler, *Tax treaties and the internal market*, in *EEC, Report of the Committee of independent experts on company taxation*, 1992, 376.

(61) Un problema simile si pone nell'ambito dell'istituto dell'estradizione, si allude, in particolare, alla questione della incriminabilità in astratto o in concreto entro lo schema della previsione bilaterale del fatto come reato che contraddistingue questo istituto: anche qui interessa solo verificare quando un determinato avvenimento sia riportabile sotto due disposizioni che definiscono un fatto delittuoso, cfr.: G. De Francesco, *Il concetto di «fatto» nella previsione bilaterale e nel principio del «ne bis in idem» in materia di estradizione*, in *Ind. pen.*, 1981, 630.

lievo ed a proporre per esse, in blocco, una soluzione unitaria (62).

Ora, a prescindere per il momento dalle differenze testuali cui sopra si è fatto cenno, a riguardo del problema in generale si può osservare che sul versante del diritto interno può apparire ingiustificato, alla luce del dovere costituzionale di contribuzione e del principio di eguaglianza, che il soggetto passivo sia esentato da imposta da parte del suo Stato di residenza, in adempimento di un obbligo di derivazione internazionale, se nell'altro Stato non vi è alcun effettivo prelievo.

Sul versante del diritto internazionale, che vi sia obbligo dello Stato contraente di residenza di esentare anche quando nell'altro Stato non vi è alcuna imposizione può apparire pregiudizievole di quell'equilibrio, nei reciproci diritti ed obblighi dei due Stati, su cui il trattato è fondato.

Sul piano sistematico, tuttavia, questi due rilievi non valutano appieno tutti i possibili fattori che, da un lato, sul fronte delle politiche interne, motivano un'assenza di prelievo e, dall'altro, sul versante delle politiche internazionali, determinano il libero atteggiarsi degli Stati a riguardo di situazioni, con elementi di estraneità, che possano ritenersi «normali», cioè, non patologiche.

Vi sono, in altri termini, finalità che, come sono tipicamente alla base di regimi interni agevolativi, parimenti sono giustificabili in ambito internazionale.

Così, nei trattati sono presenti, pur se eccezionalmente, norme di autolimitazione di ambedue gli Stati contraenti, con rinuncia di entrambi ad assumere il fatto a proprio presupposto d'imposta, quando sono in gioco valori oggetto di tipica tutela costituzionale, quali l'istruzione, la famiglia (63).

(62) Parallelamente, in materia di estradizione il problema è quello dell'eventuale incidenza di cause di non punibilità ed estintive del reato, nel senso che si chiede se la loro presenza faccia venire meno, o no, il carattere del reato. Anche qui, cioè, la questione che si pone è se interessa la previsione come reato in astratto o in concreto, cfr. I. Caraccioli, *Manuale di diritto penale*, Parte generale, Padova, 1998, 163.

(63) Un esempio di tali norme è contenuto nell'art. 22, Conv. Francia-Portogallo, firmata a Parigi il 14 gennaio 1971: *Un enseignant ou un professeur qui est ou était précédemment résident d'un État contractant et qui se rend dans l'autre État en vue d'y enseigner pendant une période n'excédant pas deux années dans un établissement appartenant à l'État, à une personne morale de droit public ou à une personne morale sans but lucratif est exonéré de l'impôt dans chaque État pour la rémunération perçue au titre de cet enseignement qui a sa source dans cet autre État*. Regimi simili di favore possono connotare anche la disciplina unilaterale interna: in Svezia, ad esempio, fino al 1991, i redditi conseguiti da professori nelle ipotesi suddette erano esenti, anche qualora non fossero stati tassati nello Stato ospite in base ad un regime interno o convenzionale, cfr. G. Lindcrona, *Tax treatment of visiting professors, in International studies in taxation: law and economics*, Kluwer, London, 1999, 188 e 193.

Nella prospettiva di una tutela a dati valori sono, ancora, da valutare, ad

Sul piano sistematico, questo tipo di norme dimostra, dunque, che, in determinati contesti, la doppia non imposizione può costituire un obiettivo che assurge ad elemento di una più ampia politica economico-sociale dei due Stati (64).

Il criterio interpretativo testuale e questo argomento a carattere sistematico depongono, in prima istanza, contro la tesi che propone una lettura dell'art. 23 coerente con la funzione dei trattati di prevenire fenomeni di doppia non imposizione: l'obbligo di esentare dello Stato contraente di residenza sorge, insomma, anche se l'astratta fattispecie imponibile non si verifica in concreto nell'ordinamento dell'altro Stato contraente.

Resta da verificare, ciò che sarà fatto nella parte conclusiva, se non si imponga una disamina più articolata delle cause di assenza di prelievo ed una conseguente soluzione diversificata.

Questa interpretazione della disciplina in esame (art. 23) è, invero, seguita dallo stesso OCSE nel commentario (65) – ciò che, per inciso, evidenzia una diversità di vedute tra il Commentario ed il *Report* del Comitato degli Affari Fiscali indicato in premessa – nonché da un nutrito orientamento in cui confluiscono opinioni che, pur attribuendo ai trattati l'ulteriore finalità di evitare situazioni di assenza totale di prelievo, non includono, tra queste, «situazioni normali», ma solo situazioni derivanti da un uso improprio dei trattati (66).

esempio, le osservazioni avanzate dagli Stati Uniti, cfr. Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur l'article 21*, par. 17, al modello di disciplina della classe degli «altri redditi», ciò in ragione di poter prevedere, nei propri accordi bilaterali, l'intangibilità da parte di entrambi i diritti interni degli assegni di mantenimento dei figli, in luogo del criterio di collegamento esclusivo fissato dal Modello fondato sulla residenza.

(64) In proposito: D. Gutmann, *Rapports des Groupements IFA: France*, cit., 311.

(65) Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*, par. 34: *que le droit d'imposer soit effectivement ou non exercé par cet autre État*. Si sostiene, cfr. A. Rust, *Avoidance of double non-taxation in Germany*, cit., 111, che il commentario supporti la funzione dei trattati di prevenire la doppia non-imposizione allorché invita gli Stati contraenti di residenza ad avvalersi del metodo del credito d'imposta, in luogo dell'esenzione, nelle ipotesi in cui il fatto, imponibile nell'altro Stato contraente in conformità alle norme del trattato, non sia effettivamente assoggettato ad imposta in questo altro Stato, cfr. Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur l'article 17*, par. 12. Peraltro, sono, con ciò, sovrapposti due distinti problemi. L'uno, se sia meritevole di disciplina di contrasto il fenomeno della doppia non imposizione. Problema a cui certamente, sia pur solo in determinate ipotesi, il commentario dimostra di dare risposta affermativa, suggerendo l'inserimento nei trattati di clausole volte a prevenire il fenomeno medesimo. L'altro, se, in assenza di tale disciplina di contrasto, si possa ammettere una funzione in tal senso dei trattati, in ragione della quale interpretare la relativa disciplina. Problema a cui il commentario, in questo ambito, offre risposta negativa, richiedendo, infatti, la presenza di clausole espresse in deroga.

(66) Fra i tanti, cfr. J.M. Almudì Cid, *Avoidance of double non-taxation in*

5. – *L'argomento «a contrario» che si regge sulla presenza della c.d. subject to tax clause e di altre clausole agli effetti delle norme sui metodi per eliminare il doppio d'imposta (art. 23)*

Un ulteriore argomento che depone contro la tesi secondo cui i trattati hanno funzione di prevenire la doppia non imposizione verte sul ricorso di particolari clausole poste, in modo specifico, agli effetti della disciplina sui metodi per eliminare il doppio d'imposta (con riferimento al Modello OCSE, art. 23A).

La presenza, infatti, in alcuni accordi bilaterali di specifiche previsioni volte ad ovviare a fenomeni di *double non-taxation* conferma che una tale funzione non è fondatamente sostenibile in linea generale, bensì solo in presenza di tali clausole e nei limiti del relativo oggetto di disciplina. Il loro inserimento nel testo dei trattati, infatti, non avrebbe alcuna ragione d'essere, se la richiesta imponibilità (*may be taxed*) nell'ordinamento di non residenza imponesse già un concreto integrarsi della fattispecie d'imposta agli effetti dell'obbligo di esentare.

Fra queste clausole spicca la, cosiddetta, *subject to tax clause* che richiede l'effettivo assoggettamento ad imposta dell'elemento reddituale o patrimoniale nello Stato contraente di non residenza.

Benché essa abbia assunto un'importanza crescente nel corso del tempo, il commentario al Modello OCSE non ne raccomanda in via generalizzata l'adozione, ritenendo che, nei limiti in cui le relazioni internazionali si svolgono entro una soglia di «normalità», sia accettabile, in quanto fisiologica, un'assenza di prelievo in entrambi gli Stati.

L'inserimento di una clausola specifica è suggerito, all'opposto, per situazioni connotate da un uso improprio del trattato, ad esempio, per contrastare la pratica delle società *relais* (67), abbinandola, in tal caso, ad una clausola di buona fede al fine di renderne più flessibile il meccanismo applicativo (68).

Altre ipotesi in cui il commentario suggerisce l'introduzione della

Spain, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 345 e 351; A. Fantozzi - K. Vogel, *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, V, 1990, Torino, 193; M. Lang, *Die Erbringung von ausländischen Besteuerungsnachweisen durch den Steuerpflichtigen*, in *Steuer und Wirtschaft International*, 2000, 210; H. Loukota, *Ausländische Besteuerungsnachweise*, in *Steuer und Wirtschaft International*, 2000, 113; T. Kardach, *Avoidance of double non-taxation in Poland*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, cit., 270; M. Lang, *General report*, in *Double non-taxation*, cit., 101, negando, in generale, che possa attribuirsi ai trattati la funzione di prevenire doppie non imposizioni; A. Rust, *Avoidance of double non-taxation in Germany*, cit., 112 e 128; M. Vitale, *Doppia imposizione*, a) *Diritto internazionale*, cit., 1010; K. Vogel, *On double taxation conventions*, cit., Art. 23, 68, 1179.

(67) V. Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur l'article 1*, par. 15.

(68) Clausole che non sono, comunque, sufficienti a fronte di strategie elusive particolarmente sofisticate, quali quelle, cosiddette, di «trampolino» (*stepping*

clausola sono quelle che danno maggior adito a situazioni in cui il presupposto d'imposta non si verifica in concreto, oppure il soggetto non assume in concreto la figura di obbligato d'imposta e ciò in ragione del tipico modo di atteggiarsi degli ordinamenti interni nella definizione della fattispecie imponibile (69).

Ciò che, in definitiva, riprova come sia tesi dell'OCSE, nel commentario, quella per cui l'interpretazione della disciplina del metodo dell'esenzione (art. 23A) non deve avvenire sulla base di una funzione dei trattati di prevenire situazioni di doppia non imposizione – funzione che è, quindi, implicitamente negata – neppure se causata da fattori particolarmente gravi, quali possono essere i comportamenti elusivi del contribuente.

Se sulla portata normativa, che si è anticipato, della *subject to tax clause* vi è sostanziale convergenza di vedute, non altrettanto univoca è l'individuazione delle formule che, nei trattati, esprimono un'autentica previsione di questo tipo. Soprattutto nella dottrina e nella giurisprudenza tedesca la materia ha avuto una certa elaborazione per il frequente uso, da parte della Germania, di questo tipo di clausole.

Nella sua formula tipica la clausola, se posta agli effetti della disciplina del metodo dell'esenzione (art. 23A), non richiede l'identità delle due basi imponibili, come del resto non lo esige il requisito costitutivo della fattispecie convenzionale definita da tale disciplina, requisito rappresentato, secondo quanto accennato, dal doppio d'imposta: essa impone solo una verifica sull'*an* e non sul *quantum* d'imposta.

È discusso se certe previsioni ricorrenti in alcuni trattati e racchiudenti una, cosiddetta, *deemed source rule* esprimano anche una *subject to tax clause* (70). Ciò, in quanto, anziché la formulazione usuale di questo tipo di previsione – «i redditi realizzati da un residente di uno Stato contraente, che sono *imponibili* nell'altro Stato contraente in conformità alla presente Convenzione, si considerano provenienti da

stone strategies). Per ciò il commentario suggerisce formulazioni particolari della clausola, cfr. Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur l'article 1*, par. 17-18.

(69) Cfr. Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*, par. 35; ad esempio, cfr. *Commentaires sur l'article 15*, par. 9 e *Commentaires sur l'article 17*, par. 12, vale a dire per i redditi di lavoro dipendente prestato a bordo di navi e aeromobili in traffico internazionale, nonché per i redditi di artisti e sportivi, fatti, questi ultimi, per i quali, in aggiunta, può esservi anche un comportamento elusivo dell'artista o dello sportivo mediante attribuzione a terzi del reddito. Per i redditi di artisti e sportivi il Modello propone come rimedio anche l'utilizzo del metodo dell'accreditamento.

(70) Negli accordi bilaterali stipulati dalla Germania ciò è discusso a riguardo della clausola presente nell'art. 23, 3° par., Conv. Canada-Germania e nell'art. 23, 2° par., Conv. Germania-Stati Uniti. Per la varietà di clausole presenti nei trattati austriaci, con conseguenti problemi interpretativi, cfr. J. Herdin - M. Schlicher, *Avoidance of double non taxation in Austria*, cit., 24.

fonti situate in detto Stato» (71) – con l'espressione in lingua inglese *may be taxed*, ve ne ricorre un'altra, *if they are taxed*, ciò che induce taluni a ritenere che si tratti anche di una clausola di effettivo assoggettamento ad imposta.

Da un'indagine comparata delle diverse formulazioni di questa clausola nei trattati degli Stati che ne fanno tipico uso risulta, peraltro, un utilizzo pressoché indifferenziato dell'una o dell'altra espressione, ciò che depone a favore di una loro equivalenza sul piano normativo (72) e, dunque, a sostegno della tesi secondo cui le previsioni che le contengono non costituiscono anche clausole di assoggettamento effettivo ad imposta (73).

Nei vigenti trattati italiani è del tutto eccezionale una clausola di assoggettamento effettivo ad imposta stabilita in ordine all'obbligo di esentare. Una clausola siffatta è presente nel protocollo della Conv. Italia-Germania (74) e vi è larghissimo consenso nel ritenerla una *subject to tax clause* tecnicamente detta (75).

(71) In linea generale oggetto della *deemed source rule* è la definizione della fonte agli effetti della disciplina sui metodi per eliminare il doppio d'imposta, di solito in modo generalizzato per tutti gli elementi di reddito. Essa, in altri termini, definisce il criterio in base al quale il fatto deve essere considerato come avente fonte nello Stato contraente di non residenza. Sua funzione è ritenuta essere quella di evitare che assuma rilievo – in ragione del rinvio al diritto interno e del riferimento alla fonte che sono contenuti in alcuni trattati – il criterio unilaterale interno di localizzazione fissato dallo Stato contraente di residenza, ciò che potrebbe precludere la realizzazione della funzione assolta dalla disciplina dei metodi per eliminare il doppio d'imposta: si pensi all'ipotesi che la norma unilaterale interna richieda la fonte estera e fissi un criterio di localizzazione tale per cui, nel caso di cui si discute, la fonte sia domestica, cioè, localizzata nello stesso Stato contraente di residenza, cfr.: J.F. Avery Jones *et al.*, *Tax treaty problems relating to source*, in *Brit. tax rev.*, 1998, 242.

(72) Con riferimento alla prassi canadese, questa indagine, effettuata da: K. Vogel, *The definition of «source» in Sweden's tax treaty with Germany*, in *International studies in taxation: law and economics*, Kluwer, London, 1999, 353-355, risulta confermata anche da: L. Mutén, *More on the definition of «source» in the German-Swedish tax treaty*, in *International and comparative taxation, Essays in honour of Klaus Vogel*, London, 2002, 203.

(73) Formule di tal fatta compaiono anche in alcuni trattati italiani, sebbene per essi si ponga un problema interpretativo in parte diverso, in quanto vi è previsione dell'obbligo di accreditamento per entrambi gli Stati contraenti e, quindi, non si prospetta, a monte, il problema di una loro valenza normativa anche come clausole di effettivo assoggettamento ad imposta, cfr. Conv. Italia-Canada e Italia-Nuova Zelanda.

(74) Tale clausola è così formulata: «Per l'applicazione del par. 3, capoverso a, dell'articolo 24, i redditi di un residente di uno Stato contraente sono considerati provenienti dall'altro Stato contraente se essi hanno *effettivamente scontato l'imposta* prevista in questo Stato contraente conformemente alla presente Convenzione», cfr. art. 16, par. d), protocollo, Conv. Italia-Germania.

(75) Riconoscono a tale disposizione natura di *subject to tax clause*: K. Vo-

In questa ipotesi il concreto sorgere di un'obbligazione tributaria in Italia è elemento di specificazione della situazione di fatto di doppia imposizione, sicché l'obbligo di esentare della Germania, quale Stato contraente di residenza, viene a sussistere solo se concorre tale ulteriore elemento. È, infatti, richiesto che il reddito abbia «effettivamente scontato l'imposta» in Italia per essere considerato reddito proveniente da tale Stato. Pur non estesa agli elementi del patrimonio, né alla globalità dei redditi provenienti dall'Italia, essendo per alcuni di questi ultimi stabilito il metodo dell'accreditamento, questa specifica clausola, inserita nel protocollo, ha un ambito oggettivo di applicazione molto esteso (76).

La previsione di questa clausola solo a favore della Germania e non dell'Italia deve essere valutata in rapporto ai diversi metodi che i due Stati contraenti adottano. Infatti, l'utilizzo del credito d'imposta da parte dell'Italia, quale Stato contraente di residenza, è già di per sé garanzia di una concreta imponibilità del fatto nell'ordinamento tedesco. Quindi, l'introduzione della *subject to tax clause* in questo trattato risponde alla funzione di garantire una reciprocità di trattamento tra i due Stati, considerati i diversi obblighi che ad essi derivano dal realizzarsi della rispettiva fattispecie pattizia (77).

La *subject to tax clause* può essere disposta, oltre che agli effetti della disciplina dei metodi per eliminare il doppio d'imposta, come è nel caso, eccezionale nei trattati italiani, della Conv. Italia-Germania (78), anche agli effetti delle norme convenzionali che fissano un

gel, *On double taxation conventions, cit.*, Preface to Arts. 6 to 22, 19, 364; F. Wassermeyer, *Comment on decision of the Federal Tax Court of 27 august 1997*, in *Internationales Steuerrechts*, 1998, 84; M. Lampe, *General subject-to-tax clause in recent tax treaties*, in *Eur. tax.*, 1999, 189; A. Rust, *Avoidance of double non-taxation in Germany, cit.*, 129, nt. 69, autori nei cui scritti si possono ritrovare anche riferimenti alla giurisprudenza tedesca.

(76) L'ambito di applicazione della clausola concerne, infatti, i soli elementi reddituali oggetto della previsione, richiamata, dell'art. 24, par. 3, lett. a). Ne restano, pertanto, esclusi i redditi costituiti da dividendi, diversi da quelli del capovero a), da interessi e canoni, da compensi di sindaci e amministratori e da redditi di artisti e sportivi, cfr. art. 24, par. 3, lett. b), Conv. Italia-Germania.

(77) Il principio di reciprocità è sotteso a numerose disposizioni, come a quella esaminata a favore della Germania. Lo stesso commentario suggerisce l'introduzione di clausole di effettivo assoggettamento ad imposta proprio negli specifici casi in cui i due Stati contraenti sono destinatari, l'uno, di un obbligo di esentare, l'altro, di accreditare, allo scopo di pervenire ad una *certaine réciprocité*», cfr. *Modèle OCDE 2008, Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*, par. 35.

(78) Per alcuni Stati che adottano il metodo dell'esenzione, l'inserimento di tale clausola caratterizza solo i trattati più recenti, come nel caso dell'Austria, cfr. J. Herdin - M. Schilcher, *Avoidance of double non taxation in Austria, cit.*, 24, Stato con il quale l'Italia ha un trattato, risalente agli anni ottanta, privo, infatti, della clausola.

criterio di collegamento con un solo diritto interno (79), nonché agli effetti della definizione convenzionale di residente (80), oppure di una diversa fattispecie dei trattati (doppia imposizione economica) da essi talvolta definita (81).

Un'altra clausola che conferma, limitatamente al Modello OCSE (non essendo presente in alcun trattato italiano), come non sia fondatamente sostenibile una sua funzione preventiva della doppia non imposizione sempre in ordine ai requisiti fondanti l'obbligo di esentare (art. 23A) è quella introdotta a partire dalla versione del 2000.

Tale nuova previsione ha funzione di impedire che sorga l'obbligo di esentare dello Stato contraente di residenza a fronte di ipotesi in cui l'altro Stato ritiene applicabile una norma del trattato che fissa un elemento di collegamento soltanto a favore del primo Stato, vietando qualsivoglia elemento di contatto a proprio favore (82). Al diverso schema di collegamento cui si riferisce lo Stato di residenza conseguirebbe, invece, l'applicazione della disciplina stabilita in funzione di eliminare il doppio d'imposta mediante il metodo dell'esenzione (art. 23A).

Secondo il Commentario i presupposti applicativi di questa previsione – da esso ricondotti a ipotesi di «conflitti di qualificazione» – sono soltanto quelli derivanti dall'interpretare diversamente o una disposizione del trattato o un fatto (83).

Ora, è evidente come l'esigenza avvertita dall'OCSE di inserire questa previsione sia riprova che, secondo la sua stessa chiave di lettura, l'obbligo di esentare *ex art. 23A* ha a fattispecie un doppio d'imposta che non richiede di essere connotato, sul versante dell'ordinamento di non residenza, da un effettivo prelievo fiscale e che, di conseguenza, non sussiste una funzione preventiva dei trattati a riguardo della doppia non imposizione avente fondamento in tale ambito di disciplina.

La previsione inserita nel Modello ha, infatti, proprio questa funzione come *ratio*: essa si giustifica, cioè, solo con l'annullarsi in queste ipotesi delle istanze dei due Stati di eliminare il doppio d'imposta e dal prevalere di istanze repressive di fenomeni di assenza di prelievo che solo l'obbligo di esentare, ricollegato al verificarsi della fattispecie pattizia, è suscettibile di produrre (84).

(79) *Infra*, par. successivo.

(80) Specificamente, in ordine alla residenza delle società di persone, cfr. art. 4, 1° par., lett. *b*), Conv. Italia-Stati Uniti.

(81) Art. 23, 3° par., Conv. Italia-Svezia. Un simile trattamento dei dividendi di fonte italiana, ma senza *subject to tax clause*, è prevista anche da: art. 23, 2° par., lett. *b*), Conv. Italia-Finlandia.

(82) Art. 23 A, 4° par., Modèlo OCDE 2008: «Le disposizioni del par. 1 non si applicano ai redditi o al patrimonio posseduti da un residente di uno Stato contraente se l'altro Stato contraente applica le disposizioni della presente Convenzione al fine di esentare detto reddito o patrimonio...».

(83) Modèlo OCDE 2008, *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*, par. 34.1., 56.1., 56.2. e 56.3.

(84) La diversa *ratio*, a tale clausola astrattamente attribuibile, di far con-

Lo sfavore generalizzato con cui i vari Stati guardano a questa nuova previsione è da ricondurre a diversi fattori (85).

Innanzitutto, i presupposti applicativi su cui è basata – diversa interpretazione di una disposizione del trattato o di un fatto – pongono lo Stato contraente di residenza nella necessità di dover di volta in volta accertare se è questa la causa dell'assenza di prelievo nell'altro diritto interno o se non dipenda da altri fattori, quali potrebbero essere norme interne di esclusione o esenzione, oppure, problemi interpretativi di diversa natura, in particolare, diversa attribuzione di significato di un termine in base al diritto interno. Ipotesi, quest'ultima, che, secondo l'OCSE, trova un diverso criterio risolutore, senza necessità di ricorrere a tale clausola, nel modo in cui deve essere interpretata la conformità che il testo convenzionale richiede (86).

Un secondo elemento di sfavore è individuato nella limitazione della clausola alle sole fattispecie con obbligo di esentare, restandone escluse quelle di accreditamento, nonché le classi di fatti per i quali i trattati stabiliscono un elemento di collegamento esclusivo, e dunque con una parziale soluzione delle ipotesi in cui possono presentarsi problemi interpretativi siffatti.

Infine, questa esigenza di inserire un'ulteriore previsione non è così avvertita, in quanto sono già presenti nei trattati altre clausole che consentono di realizzare una funzione simile.

Oltre alla clausola, già esaminata, di effettivo assoggettamento ad imposta (*subject to tax clause*), compare, in effetti, nei trattati trattati un'ulteriore clausola, denominata *switch-over clause* che, al pari di questa, è indice di un non richiesto concreto integrarsi della fattispecie d'imposta nell'ordinamento di non residenza in ordine all'obbligo di esentare (art. 23A) e di una parimenti insussistente funzione dei trattati volta a prevenire doppie non imposizioni in questo ambito di disciplina.

vergere gli Stati verso la medesima interpretazione della disciplina pattizia o dei fatti, non spiega, infatti, credibilmente la ragione per cui la clausola sia stata inserita solo in ordine alla fattispecie con obbligo di esenzione (art. 23 A del Modello) e non anche a quella con obbligo di accreditamento (art. 23 B) che, pure, può porre problemi siffatti di non convergenza, benché passibili di lasciar sopravvivere solo doppi d'imposta, e non, per l'appunto, doppie non imposizioni.

(85) Si riferisce ad una riluttanza degli Stati: M. Lang, *General report*, in *Double non-taxation*, cit., 100.

(86) A seguito di alcune modifiche apportate al commentario nel 2000, secondo l'OCSE la conformità deve essere apprezzata dallo Stato contraente di residenza dalla prospettiva del diritto interno dell'altro Stato contraente. Dunque, considerando il fatto imponibile «conformemente alle disposizioni della convenzione» nel modo in cui le interpreta (e le applica) detto Stato in base al proprio diritto interno ed a prescindere dal diverso schema di qualificazione indicato dalla norma di collegamento cui lo Stato di residenza avrebbe avuto riguardo sulla base del proprio diritto interno, cfr.: Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*, par. 32.2., 32.3. e 32.6.

Nei trattati italiani, tuttavia, la si ritrova solo nella Conv. Italia-Germania (87). Tale clausola produce l'effetto di stabilire, per lo Stato contraente di residenza tedesco, altrimenti obbligato all'esenzione, il diverso metodo dell'accreditamento, e ciò al verificarsi di tre condizioni (88): che via diversità tra i due ordinamenti interni nella qualificazione o nell'attribuzione di redditi; che detta diversità non sia regolata in base ad una procedura amichevole (art. 26); che ad essa consegua una doppia imposizione, ovvero, un'esenzione o uno sgravio dall'imposta italiana e un'esenzione dall'imposta tedesca.

Secondo una tesi questa clausola opera esattamente nello stesso modo della previsione dell'art. 23 A, 1° par., Modello OCSE, secondo l'interpretazione che il commentario ha dato, a partire dal 2000, del requisito di conformità (89).

Vi è, tuttavia, diversità tra le due: innanzi tutto, l'interpretazione del requisito di conformità non riguarda solo la previsione dell'art. 23 A (obbligo di esentare), bensì anche quella dell'art. 23 B con obbligo di accreditamento; in secondo luogo, e di riflesso, la previsione è giustificata da istanze di convergenza nell'applicare il trattato; la *switch-over clause* del trattato italo-tedesco è giustificata invece essenzialmente da esigenze di equilibrio nei reciproci e diversi obblighi dei due Stati contraenti, essendo uno obbligato ad esentare, mentre l'altro ad accreditare.

Un ulteriore tipo di clausola che esclude un'imposizione solo astratta è ricollegabile ad una nozione di improprio uso dei trattati e, segnatamente, alla nozione di abuso. Si tratta, cioè, di clausole mirate a contrastare l'applicazione di una norma di un trattato che, per il contribuente, ha il solo scopo di evitare il tributo in uno od entrambi gli Stati contraenti ed è incompatibile con le aspettative e gli obiettivi di politica fiscale che entrambi gli Stati hanno riposto nel trattato stesso e perciò caratterizzano la funzione di quest'ultimo in senso lato (90).

Sotto il profilo sistematico, tuttavia, tali clausole non sono di grande aiuto ai fini dell'indagine qui svolta, poiché si caratterizzano per la presenza di un elemento normativo più specifico, costituito dall'uso improprio del trattato, rispetto a quello della mera assenza di prelievo fiscale.

Una clausola siffatta, ad esempio, avente finalità di contrastare pratiche di uso improprio del trattato, in particolare di *treaty shopping*, è quella riportabile alla pratica di contrasto, cosiddetta, di *exclusion*

(87) Su questo tipo di clausole, particolarmente presenti nei trattati tedeschi, cfr. A. Rust, *Avoidance of double non-taxation in Germany, cit.*, 127, rilevando come essa sia frequente nei trattati tedeschi.

(88) Art. 18, protocollo, Conv. Italia-Germania, agli esclusivi effetti dell'art. 24, 3° par.

(89) A. Rust, *Avoidance of double non-taxation in Germany, cit.*, 128.

(90) S. Van Weeghel, *The improper use of tax treaties*, Kluwer, London, 1998, 117.

approach. La clausola esclude l'applicazione delle norme del trattato in presenza di regimi fiscali di esenzione o comunque agevolativi previsti per determinati soggetti. Un esempio è offerto dalla Conv. Italia-Lussemburgo con riguardo alle holding lussemburghesi regolate dalla l. 31 luglio 1929 (91), società che fruiscono di un regime di totale esenzione da imposta sul reddito e sul patrimonio (92).

Se l'uso di specifiche clausole mirate a prevenire fenomeni di *double non taxation* risponde ad una certa tradizione, quanto meno per alcuni Stati, attualmente la tendenza di questi stessi Stati, la cui disciplina pattizia è più evoluta e sofisticata, è nel senso di adottare le, cosiddette, *limitation on benefit clause* (93).

6. – (Segue): *clausole stabilite agli effetti delle norme pattizie che evitano il doppio d'imposta vietando il collegamento ad uno dei due ordinamenti interni*

Il problema della configurabilità di una funzione dei trattati di evitare doppie non imposizioni deve essere, infine, affrontato rispetto alle norme pattizie che vietano ad uno dei due Stati contraenti qualsivoglia criterio di collegamento della fattispecie imponibile con elementi di estraneità, norme aventi la finalità di evitare che sorga il doppio d'imposta.

Ora, non vi sono negli accordi italiani elementi testuali che depongono a favore di una tale tesi affermativa. Anzi, il ricorso, pur raro, di previsioni richiedenti l'effettivo assoggettamento ad imposta depone, in quanto argomento *a contrario*, a favore della tesi negativa (94).

Si tratta, in particolare, di clausole che stabiliscono un tale requisito ai fini della sussistenza di un elemento di connessione con un solo ordinamento interno, diverse perciò da quelle già esaminate che lo pongono rispetto alla fattispecie dei trattati avente funzione di eliminare la doppia imposizione (art. 23 A e B Modello OCSE).

(91) Art. 1, protocollo finale, Conv. Italia-Lussemburgo.

(92) A. Steichen - L. Noguera, *Avoidance of double non-taxation in Luxembourg*, cit., 226.

(93) In tal senso, ad es. per il Regno Unito, cfr. M. Ullah, *Avoidance of double non-taxation in the United Kingdom*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 425.

(94) Si è già anticipato come questa chiave di lettura sia propria anche del commentario al Modello OCSE, che non suggerisce, tuttavia, l'inserimento di una clausola generale di assoggettamento ad imposta, ammettendo l'assenza di prelievo nei due Stati contraenti nell'ambito di relazioni internazionali che si svolgono entro una soglia di «normalità». Una clausola specifica è proposta solo in presenza di situazioni particolari, connotate da un uso improprio del trattato, in abbinamento ad una clausola di buona fede.

Un primo tipo di clausola di tal genere, presente nei trattati italiani, è riconducibile allo schema del concorso successivo di criteri di collegamento e, in specie, al concorso condizionale che si verifica quando, accanto ad un collegamento principale, ne è stabilito uno subsidiario che si rende applicabile al verificarsi di certe condizioni (95).

In questo tipo di clausola il criterio di collegamento esclusivo fissato dal trattato con un solo ordinamento interno, criterio che è quello principale, sussiste alla condizione che, in detto diritto interno, sorga in concreto l'obbligazione tributaria.

Se la condizione non è soddisfatta, il fatto mantiene, in base al trattato, il collegamento con entrambi i diritti interni, poiché accanto ad un elemento di contatto principale, ne è fissato uno subsidiario con l'ordinamento dell'altro Stato contraente.

Un esempio di clausola siffatta lo si ritrova nel protocollo della Conv. Italia-Francia, che prevede: «Nei casi in cui, conformemente alle disposizioni della presente Convenzione, un reddito deve essere esentato da parte di uno dei due Stati, l'esenzione viene accordata se e nei limiti in cui detto reddito è *imponibile* nell'altro Stato» (96).

In tale clausola il criterio di collegamento principale, e di riflesso quello subsidiario, concerne, a seconda della classe di fatti considerata, l'ordinamento dello Stato di residenza o quello dell'altro Stato contraente, è cioè bivalente. Inoltre, la clausola riguarda qualsiasi tipo di fatto reddituale.

Tuttavia, nei trattati italiani, le clausole che pongono un concorso condizionale sono di regola riferite soltanto a determinate classi di fatti. Inoltre, non sono quasi mai bivalenti.

Possono fissare un elemento di collegamento principale con l'ordinamento dello Stato contraente di residenza, alla condizione di un prelievo effettivo in esso, ed un elemento subsidiario con quello dell'altro Stato contraente, se la condizione non si avvera. È a tale schema – pur raro nei trattati italiani – che occorre riferirsi quando la dot-

(95) Si tratta di schemi di concorso elaborati nell'ambito del diritto internazionale privato, cfr. E. Vitta, *Diritto internazionale privato*, in *Dig. disc. priv.*, 1990, 243, che possono essere validi anche per il diritto internazionale tributario con la necessaria precisazione che le norme convenzionali sui criteri di collegamento non costituiscono norme di conflitto nel significato invalso nel diritto internazionale privato.

(96) Art. 15, protocollo, Conv. Italia-Francia. Tale clausola non riguarda fatti aventi rilievo entro la fattispecie dei trattati avente funzione di eliminare la doppia imposizione, in quanto l'effetto ricollegato al suo verificarsi, sia per l'Italia, sia per la Francia, quali Stati contraenti di residenza, è costituito da un obbligo di accreditamento, e perciò non si verte in quella esenzione cui ha riguardo invece la previsione riportata. La clausola concerne, dunque, solo quelle classi di fatti per le quali il trattato vieta ad uno Stato il collegamento. Questa clausola è piuttosto frequente nei trattati francesi, cfr. D. Gutmann, *Avoidance of double non-taxation in France*, cit., 105, ed era già presente nell'art. 20, della Conv. Italia-Francia stipulata nel 1958.

trina internazionalistica parla di *reversion of taxation to the State of source*.

Oppure, possono stabilire un concorso condizionale con collegamento principale all'ordinamento dello Stato contraente di non residenza ed uno sussidiario con quello dell'altro Stato contraente, collegamento, quest'ultimo, che viene a sussistere solo se non vi è un effettivo prelievo nel primo Stato: schema cui la dottrina si riferisce nei termini di *reversion of taxation to the State of residence* (97).

Un esempio del primo tipo era contenuto nel previgente accordo Italia-Belgio, così formulato: «Un residente di uno Stato contraente non è tassabile nell'altro Stato contraente per gli elementi di reddito la cui natura o la cui fonte di provenienza non sono menzionate negli articoli precedenti se, in base alla legislazione del primo Stato, egli è quivi tassabile per detti elementi di reddito» (98).

Ulteriore esempio del primo tipo è costituito dalla clausola presente nel protocollo della Conv. Italia-Germania, concernente fatti reddituali riferibili alla società di persone. La clausola stabilisce che: «è considerata residente dello Stato contraente in base all'art. 4, par. 1, qualora sia stata costituita in conformità della legislazione di detto Stato od abbia in tale Stato l'oggetto principale della propria attività. Tuttavia, le limitazioni al diritto di imposizione dell'altro Stato contraente contenute negli artt. da 6 a 23 sono applicabili soltanto nella misura in cui i redditi provenienti da questo Stato o il patrimonio ivi situato sono assoggettati all'imposta del primo Stato» (99).

Clausole del primo tipo si rinvencono ancora nella Conv. Italia-Unione Sovietica (*ex*), per le remunerazioni a fronte di date attività (100), e nelle convenzioni dell'Italia con l'Albania, l'Australia ed il Sud Africa per redditi corrisposti a professori ed insegnanti che soggiornano nell'altro Stato contraente per un periodo non superiore a due anni (101); ancora, nella Conv. Italia-Regno Unito per gli interessi

(97) Vogel individua nell'art. 26, 2° par., della Convenzione multilaterale Nordica un esempio, raro, di regola generale del tipo *reversion of taxation to the state of residence*, cfr. K. Vogel, *On double taxation conventions, cit.*, Preface to Arts. 6 to 22, 11, 361.

(98) Art. 22, Conv. Italia-Belgio, resa esec. con l. 30 luglio 1973, n. 527.

(99) Art. 1, par. 2, prot. Conv. Italia-Germania. Questa clausola riguarda anche classi di fatti per i quali il trattato fissa criteri di collegamento con entrambi i diritti interni, con conseguente applicazione della disciplina sui metodi per eliminare la doppia imposizione.

(100) Art. 9, 2° par., Conv. Italia-Unione Sovietica (*ex*).

(101) Il criterio di collegamento è esclusivo con l'ordinamento dello Stato contraente di residenza (o che era tale prima del soggiorno) solo a condizione che tali remunerazioni siano assoggettate ad imposta in questo Stato, altrimenti opera anche un criterio di collegamento sussidiario con l'ordinamento interno dello Stato di soggiorno, cfr. art. 20, 1° par., Conv. Italia-Albania: «a condizione che tali

che rispondono a determinati requisiti (102); infine, nelle Conv. Italia-Ghana ed Italia-Siria per le pensioni (103).

Circa tutte queste clausole di effettivo assoggettamento ad imposta si può ripetere quanto già precisato a riguardo della *subject to tax clause* stabilita agli effetti della disciplina sui metodi per eliminare il doppio d'imposta: la condizione richiesta dalla clausola concerne solo l'*an* e non il *quantum* del prelievo: quindi, le basi imponibili possono essere diverse (104).

Ulteriore clausola di effettivo assoggettamento ad imposta è contenuta nel protocollo della Conv. Italia-Malta a riguardo degli utili conseguiti in dipendenza dell'esercizio di una nave in traffico internazionale da parte di un'impresa la cui sede di direzione effettiva sia situata in Malta: se detti utili sono esenti da imposta ai sensi del *Merchant Shipping Act 1973* o in base a disposizioni identiche o analoghe, tali utili possono essere tassati in Italia (105).

In un ulteriore schema che ricorre nei trattati italiani, oltre a quel-

remunerazioni siano assoggettate ad imposta nell'altro Stato contraente» (*provided that such remuneration is subject to tax in the other contracting State*); art. 20, Conv. Italia-Australia: «... dei quali egli sia, o lo sarà in applicazione del presente articolo, assoggettato ad imposizione nell'altro Stato» (*in respect of which he is, or upon the application of this Article will be, subject to tax in the other State*). Infine: art. 20, 1° par., Conv. Italia-Sud Africa «...a condizione che ... siano assoggettate ad imposizione – *is subject to tax* nella versione in lingua inglese – nell'altro Stato contraente».

(102) Art. 11, 10° par., Conv. Italia-Regno Unito, con riguardo agli interessi oggetto dei par. 3° e 4° dello stesso articolo. La norma in esame prevede l'inapplicabilità del criterio di collegamento esclusivo «se il beneficiario effettivo degli interessi è *esente da imposta* per tali redditi nello Stato contraente di cui è residente ed il predetto percipiente vende ...», nel testo in lingua inglese: *exempt from tax*. Si tratta di una *subject to tax clause* piuttosto frequente nei trattati inglesi, spesso abbinata, a partire dagli anni novanta, al requisito del *beneficial owner* (come in questo caso), cfr. M. Ullah, *Avoidance of double non-taxation in the United Kingdom, cit.*, 474.

(103) Art. 19, 1° par., Conv. Italia-Ghana; art. 18, 1° par., Conv. Italia-Siria (... *is not subject to tax*).

(104) Correttamente, perciò, l'amministrazione finanziaria australiana ha modificato nel tempo l'interpretazione che aveva in origine sostenuto (1975) della clausola con specifico riguardo al trattato con il Regno Unito e a fatti reddituali costituiti da remunerazioni a professori che soggiornavano nell'altro Stato contraente (art. 16). Invero, in questo primo chiarimento aveva escluso la sussistenza del requisito per la quota di reddito che fruiva di una deduzione forfettaria del 25% e l'aveva ritenuto soddisfatto solo per la quota residua effettivamente tassata del 75%. Con una nuova interpretazione nel 1977 ha affermato, a riguardo della stessa ipotesi, che la totalità del reddito (100%) è da ritenere *subject to tax* e non la sola quota del 75%. In proposito, cfr. M. Lennard, *Rapports des Groupements IFA: Australia, cit.*, 153.

(105) A meno che non sia adeguatamente provato ad uso delle competenti autorità italiane che non più del venti per cento del capitale della società che pos-

lo del concorso condizionale, il criterio di collegamento esclusivo stabilito dal trattato è sempre subordinato ad una condizione di effettivo assoggettamento ad imposta, il cui mancato avverarsi determina, peraltro, l'applicazione di un criterio di connessione alternativo, sempre esclusivo, con l'ordinamento interno dell'altro Stato contraente.

Si tratta di ipotesi da ricondurre essenzialmente ai redditi derivanti da funzioni pubbliche (art. 19), connotati, infatti, da un criterio di collegamento esclusivo in omaggio ad un principio di «cortesias internazionale» tra i due Stati contraenti (106), principio che privilegia la tassazione nello Stato che eroga le remunerazioni, cosiddetto *State of fund*, cui si deroga in presenza di elementi di contatto particolarmente forti con l'altro ordinamento interno.

Ne costituisce esempio la previsione contenuta nella Conv. Italia-Polonia, che subordina il collegamento con il solo diritto interno dello Stato contraente di residenza del percettore alla condizione, tra le altre, che, nello Stato contraente erogatore detto soggetto *is not subject to tax* (107).

Un secondo tipo di clausola, oltre alla cosiddetta *subject to tax clause*, il cui ricorso nei trattati depone contro la tesi affermativa della relativa funzione di prevenire doppie non imposizioni, è quella che stabilisce un concorso condizionale, con un criterio di collegamento sussidiario a favore del diritto interno dello Stato contraente di non residenza se, e nella misura in cui, il reddito non è rimesso all'altro Stato contraente, in favore del quale è stabilito il collegamento principale.

Si tratta di una clausola correlata a quel sistema d'imposizione, tipico del Regno Unito, distinto da quelli territoriale e personale, che è denominato della rimessa (*remittance basis*) (108).

In tale sistema il reddito prodotto all'estero è tassato nello Stato contraente di residenza solo allorché è rimesso in questo Stato, sicché la clausola subordina l'esclusività dell'elemento di collegamento con il diritto interno dello Stato contraente di residenza alla condizione che il reddito sia rimpatriato, poiché solo in questa ipotesi detto reddito subisce l'imposizione in tale ultimo Stato.

Questa clausola, rarissima negli accordi bilaterali italiani, è presente nel protocollo della Conv. Italia-Irlanda (109) e nella Conv. Italia-Malaysia (110).

Infine, nei trattati italiani ricorrono clausole che nuovamente de-

siede la nave è detenuto, direttamente o indirettamente, da persone non residenti di Malta, cfr. art. IV, lett. a), prot., Conv. Italia-Malta.

(106) Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur l'article 19*, par. 2.

(107) Art. 19, 1° par., lett. b), Conv. Italia-Polonia.

(108) M. Ullah, *Avoidance of double non-taxation in the United Kingdom*, *cit.*, 429.

(109) Art. 1, lett. a), protocollo aggiuntivo alla Conv. Italia-Irlanda.

(110) Art. 23, Conv. Italia-Malaysia, con una formulazione identica alla prima.

pongono contro la tesi affermativa della funzione dei trattati di prevenire le doppie imposizioni.

Si tratta, in particolare, di clausole che subordinano il collegamento con un solo ordinamento interno all'inesistenza di un intento elusivo.

Ve ne sono alcuni esempi nei trattati italiani (111). In taluni accordi bilaterali, lo specifico fine antielusivo è perseguito, anziché mediante l'inserimento di clausole siffatte, stabilendo direttamente un punto di contratto con entrambi gli ordinamenti interni (112).

7. – *Alcune riflessioni critiche sulle tesi dell'OCSE risolutive delle ipotesi di doppia non imposizione connesse a problemi interpretativi*

Come si è precedentemente rilevato, nel Commentario non vi è affermazione di una funzione dei trattati preventiva della doppia non imposizione. È solo nell'ambito del *Report* sull'applicazione alla *partnership* del Modello di trattato che una tale funzione è stata affermata dal Comitato degli Affari Fiscali dell'OCSE.

Talune ipotesi di doppia non imposizione trovano, anzi, un criterio risolutore nel Commentario mediante ricorso alla diversa funzione dei trattati di eliminare il doppio d'imposta: fra i vari possibili significati della disposizione che definisce la fattispecie convenzionale con obbligo di esentare dello Stato contraente di residenza (art. 23A) viene, opportunamente, privilegiato quello che consente di realizzare questa funzione.

È bene riprendere le varie ipotesi considerate dal Commentario, tutte accomunate da un sotteso problema di doppia non imposizione, nonché le diverse soluzioni che esso prospetta sul piano interpretativo in ordine alla sussistenza o meno del suddetto obbligo di esentare.

In primo luogo, le ipotesi in cui nello Stato contraente di non residenza non vi sia alcun prelievo fiscale effettivo in ragione di una norma unilaterale interna (di esenzione o di esclusione da imposta) (113).

(111) Art. 13, 5° par., Conv. Italia-Sud Africa, in cui il mancato assoggettamento ad imposta di determinati utili di capitale è presupposto, fra gli altri, di applicazione della clausola antielusiva; art. 14, 6° par., Conv. Italia-Ghana, ad esempio se applicata in relazione agli utili derivanti dalla alienazione di azioni di società, fatti per i quali il trattato fissa un criterio di collegamento esclusivo con lo Stato contraente di residenza dell'alienante, cfr. art. 14, 5° par. Analoga la norma della lett. m), protocollo Italia-Kuwait.

(112) Art. 13, 5° par., Conv. Italia-Paesi Bassi. Un esempio lo si ritrova nell'art. 13 (utili di capitale), 5° par., Conv. Italia-Svezia, a riguardo del quale v. anche il relativo protocollo (lett. d), e nell'art. 13, 2° par., Conv. Italia-Finlandia, previsione da correlare anche all'art. 6, 4° par.

(113) Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*,

Ipotesi che la tesi in discorso risolve ritenendo sussistente l'obbligo di esentare dello Stato contraente di residenza, in quanto l'espressione «sono imponibili» (*may be taxed*) non richiede un'imposizione effettiva.

In secondo luogo, l'ipotesi di un'assenza di prelievo nello Stato contraente di non residenza in conseguenza di una diversa qualificazione giuridica del fatto rispetto all'altro Stato (114) che sia il risultato del rinvio ai rispettivi diritti interni (115) e, di riflesso, della sussunzione del fatto sotto una diversa norma pattizia relativa ai criteri di collegamento: in specie, per ciò che concerne lo Stato di non residenza, sotto una norma che gli vieta ogni elemento di contatto, diversamente dall'altro Stato che si riconduce alla disciplina dell'art. 23A.

Ipotesi, questa, che il Commentario risolve ritenendo che non venga ad esistenza l'obbligo di esentare, in quanto un tale risultato è coerente con la funzione di base della disciplina dell'art. 23 (A e B), da esso riscontrata in quella di eliminare la doppia imposizione: non essendovi un doppio d'imposta, non sorge un tale obbligo. Viene, in tal caso, privilegiato, fra i vari possibili significati dell'espressione «... che, in conformità alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili ...» (*may be taxed*) (116), quello che consente di realizzare la funzione riconosciuta: lo Stato contraente di residenza deve apprezzare questa conformità solo dalla prospettiva dell'altro Stato contraente e, quindi, soltanto sulla base della qualificazione giuridica che del fatto opera l'ordinamento interno di quest'ultimo e del conseguente schema di collegamento del trattato (117).

par. 34.1.: *L'État de la résidence doit exempter les revenus et la fortune qui sont imposables par l'autre État conformément aux dispositions de la Convention, que le droit d'imposer soit effectivement ou non exercé par cet autre État.*

(114) O, più in generale, di una differenza nei regimi nazionali.

(115) Per i termini privi di definizione nel trattato e per i quali il contesto non richiede un'interpretazione autonoma (art. 3, 2° par.).

(116) «Se un residente di uno Stato contraente riceve redditi o possiede un patrimonio che, in conformità alle disposizioni della presente Convenzione, sono imponibili nell'altro Stato contraente, il primo Stato esenta ...».

(117) Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*, par. 32.6.: *Par ailleurs, les mots «conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables» doivent aussi être interprétés en relation avec des cas possibles de double exemption qui peuvent résulter de l'application de l'article 23. Lorsque l'État de la source considère que les dispositions de la Convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune qu'il aurait normalement imposé, l'État de la résidence doit, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, considérer que cet élément de revenu n'est pas imposable par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention même s'il aurait lui-même appliqué la Convention de manière différente afin d'imposer ce revenu, s'il avait été l'État de la source. L'État de la résidence n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition.*

In terzo luogo, l'ipotesi di un'assenza di prelievo nello Stato contraente di non residenza sempre in conseguenza di una diversa qualificazione giuridica del fatto rispetto all'altro Stato (118) – come nella seconda ipotesi – benché, in questo caso, quale risultato dell'aver interpretato diversamente una disposizione dei trattati, oppure, un fatto (119) e, di riflesso, della sussunzione sotto una diversa norma pattizia relativa ai criteri di collegamento: in modo specifico – come nella seconda ipotesi – per ciò che concerne lo Stato di non residenza, sotto una norma che gli vieta ogni elemento di contatto, a differenza dell'altro Stato che si riconduce alla disciplina dell'art. 23A.

Situazioni, queste ultime, risolte dal Commentario con l'inserimento di una clausola *ad hoc*, assente, come accennato, nei trattati italiani (120), il cui oggetto di disciplina consiste proprio nell'escludere che sorga l'obbligo di esentare, allo scopo di evitare doppie imposizioni.

A riguardo delle differenti soluzioni che il Commentario prospetta per queste tre ipotesi si possono avanzare alcuni rilievi.

È fuor di dubbio che il Commentario operi un distinguo tra le situazioni del primo tipo, da un lato, e quelle del secondo e terzo tipo, dall'altro. Per le prime interpreta le disposizioni convenzionali di tal maniera da ritenere sussistente l'obbligo di esentare, lasciando, perciò, sopravvivere la doppia non imposizione; per le restanti due – fermo restando che per una introduce una specifica clausola – il risultato cui perviene è opposto.

Volendo individuare, nella prospettiva del Commentario, una possibile diversità di fondo tra le une e le altre, l'unico elemento pare essere il fatto che il secondo e terzo tipo di situazioni sono accomunate da problemi interpretativi (in particolare, come li denomina il Commentario, da «conflitti di qualificazione») che non si prospettano, per contro, nel primo tipo di situazioni.

Sono opportune alcune precisazioni, prima di approfondire questo punto, a riguardo dell'ipotesi, considerata dal Commentario, di diversa interpretazione dei fatti. Ora, nell'ambito del discorso giuridico – e non vi è differenza su questo piano tra diritto convenzionale e diritto

(118) O, più in generale, di una differenza nei regimi nazionali.

(119) La diversità di cause, rispetto alle ipotesi indicate al punto precedente, è espressamente chiarito, cfr. Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*, par. 32.5: *Ces conflits qui résultent de différences d'interprétation des faits ou des dispositions de la Convention doivent être distingués des conflits de qualification décrits dans le paragraphe ci-dessus qui résultent non pas de différences d'interprétation de dispositions de la Convention mais de différences entre les législations internes*, chiarimento che riprende totalmente quanto già indicato nel par. 108 del rapporto di studio *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes* adottato dal Comitato degli affari fiscali il 20 gennaio 1999.

(120) *Supra*, par. 5.

interno (121) – se oggetto dell'interpretare è una disposizione, interpretare significa attribuirle un significato; se, all'opposto, oggetto ne è un fatto, diversamente significa sussumere quel fatto sotto una norma che lo disciplina, così da applicare ad esso la conseguenza giuridica che quella norma prevede, ed in ciò consiste l'applicazione quale attività distinta dall'interpretazione (122).

Dunque, quello cui si riferisce il Commentario, a riguardo dell'interpretare fatti, è un problema di diversa applicazione da parte dei due Stati, problema che non sussiste in quanto tale, bensì, in quanto riflesso di un sovrastante problema d'interpretazione di un testo normativo. In altri termini – assumendo il suo esempio (123) – stabilire se una società dispone, o non, di una sede fissa di affari in un dato Stato è questione da affrontare e risolvere interpretando il testo normativo che porge la nozione di sede fissa di affari, problema da cui può scaturire, se non vi è convergenza dei due Stati nell'interpretazione, quella situazione (fatto) prospettata dal Commentario di riconoscimento, da parte di uno Stato, della sussistenza di una base fissa di affari, a differenza dell'altro, che, quindi, non la riconoscerà esistente.

Il riferimento all'interpretare fatti è, pertanto, fuorviante, oltre che per quanto rilevato, anche perché il testo normativo potrebbe essere costituito da espressioni non definite dal trattato e per le quali il contesto non richiede una diversa interpretazione, insomma da espressioni per la cui attribuzione di significato vi è rinvio al diritto interno, ipotesi (del secondo tipo) che il Commentario risolve in modo diverso da quelle di cui sta discutendo (appartenenti al terzo tipo).

Ciò precisato, in ordine alle circostanze del secondo tipo in comparazione a quelle del terzo si può evidenziare che, pur accomunate nel Commentario da un problema interpretativo, diversa è la valenza che nei riguardi delle une e delle altre è attribuita alla funzione dei trattati di eliminare il doppio d'imposta.

Precisamente, l'OCSE, quando la doppia non imposizione è causata da una diversa interpretazione delle disposizioni del trattato («dei fatti») da parte dei due Stati contraenti, non invoca affatto questa funzione. Vi è, insomma, una certa difformità, bivalenza, da parte del Commentario nel tenere in considerazione, nelle diverse circostanze suddette, quella che lo stesso riconosce essere la funzione di base dei trattati.

(121) R. Monaco, *Interpretazione, II) Interpretazione delle norme internazionali*, cit., 1 e 3.

(122) R. Guastini, *L'interpretazione dei documenti normativi*, Milano, 2004, 12-13, riferendosi all'applicazione quale attività che presuppone l'interpretazione, o la include come sua parte costitutiva, e da cui si differenzia (anche) per il tipo di oggetto, avendo, l'interpretazione, ad oggetto testi normativi e, l'applicazione, norme in senso stretto, cioè il contenuto di significato di testi normativi.

(123) Cfr.: Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*, par. 32.5.

Dunque, il punto è se risulta fondato questo diverso atteggiarsi nelle due ipotesi, se vi è un presupposto normativo o comunque una reale esigenza di rinvenire un differente criterio risolutore a seconda che vi sia da interpretare un'espressione, pur non definita dal trattato, ovvero una disposizione del trattato medesimo.

Ora, si è detto che il Commentario, per risolvere i casi di doppia non imposizione derivanti da un differente modo di interpretare un testo normativo inserito nell'accordo bilaterale, introduce una specifica previsione, giustificando questo inserimento sulla base del rilievo che, in queste ipotesi, dalla prospettiva dello Stato contraente di residenza il reddito – o il patrimonio – «non è imponibile in conformità alle norme del trattato (124).

Ciò significa che per questi problemi interpretativi il Commentario non accoglie quel principio da esso rinvenuto per risolvere quelli sollevati dal rinvio al diritto interno, ossia, il principio (implicito) per cui lo Stato contraente di residenza deve riscontrare la conformità dalla prospettiva dell'altro Stato contraente, vale a dire sulla base della qualificazione interna di quest'ultimo. In definitiva, questa tesi non riconosce qui quella sorta di priorità che, all'opposto, attribuisce allo Stato contraente di non residenza in presenza di problemi interpretativi originati dal rinvio al diritto interno.

A prescindere in questa sede da un altro sotteso – e più importante – problema di giustificazione del principio implicito, cui si accennerà in seguito, si può rilevare che un presupposto normativo per distinguere i problemi interpretativi del secondo e del terzo tipo non può essere rinvenuto nella norma dei trattati di rinvio al diritto interno per le espressioni non definite dall'accordo (di regola, art. 3, 2° par. dei trattati italiani (125)), norma che assume rilievo solo per gli uni e non per gli altri (cosiddetta, *renvoi clause*) (126).

(124) Cfr. Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*, par. 32.5.: *Dans le premier cas, l'État de la résidence peut soutenir que l'État de la source n'a pas appliqué son impôt conformément aux dispositions de la Convention si cette application a été basée sur ce que l'État de la résidence considère comme une interprétation erronée des faits ou de la Convention.*

(125) Nella maggior parte degli accordi bilaterali italiani tale disposizione di rinvio è così formulata: «Per l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente, le espressioni *non diversamente definite* hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di detto Stato contraente relativa alle *imposte oggetto della Convenzione*, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione». Si tratta di testo che riprende la versione 1963 del Modello OCSE.

(126) Anzi, secondo una tesi una tale norma non rileva proprio, in quanto questa clausola si riferirebbe soltanto all'interpretazione, autorizzando il ricorso al diritto interno solo rispetto alle definizioni di espressioni, concetti e termini, ma non riguarderebbe il problema – che la tesi in discorso ritiene autonomo e che definisce come un problema di qualificazione – della sussunzione di casi concreti sotto questi termini, della loro applicazione rispetto a situazioni concrete, cfr.: A.

Infatti, il significato letterale della disposizione di rinvio è quello per cui entrambi gli Stati contraenti possono rifarsi al proprio diritto interno: non vi sono, cioè, elementi testuali che depongono a favore di una priorità di un ordinamento interno sull'altro.

La diversa e autorevole tesi secondo cui il rinvio opera soltanto nei confronti dell'ordinamento dello Stato contraente di non residenza, quale Stato che «applica» il trattato (127) – con la conseguenza che il termine non definito avrebbe il significato che ad esso «è attribuito dalla legislazione di detto Stato» (128) – non appare fondata sul piano testuale e sistematico, in quanto il rinvio che gli accordi bilaterali compiono in questo caso alla legislazione interna senza identificare di quale Stato contraente deve essere valutata in rapporto ad altre previsioni, presenti nei trattati, in cui la definizione di un determinato termine è integrata mediante rinvio al diritto interno, previsioni nelle quali è sempre individuato il singolo ordinamento interno al quale vi è rinvio (129). La compresenza nei trattati di queste due opzioni depone

Xavier, *Il problema delle qualificazioni nel diritto tributario internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 525. Tuttavia, si è già sopra premesso come si muova dal riconoscimento che i problemi di qualificazione, in quanto problemi dell'applicazione di norme in senso stretto, sono estranei all'interpretazione, benché la presuppongano, avendo essa ad oggetto testi normativi. Per ciò che concerne le definizioni, non vi è differenza. Appartengono allo stesso genere dell'interpretazione, da cui si differenziano per il tipo di espressioni in lingua di cui determinano il significato: l'una di vocaboli e/o sintagmi, l'altra, oltre che a questi, anche di enunciati completi, cfr.: R. Guastini, *L'interpretazione dei documenti normativi*, cit., 41. Pertanto, sostenere che la norma di rinvio non riguarda i problemi di applicazione, rispetto a situazioni concrete, dei termini il cui significato è integrato mediante rinvio al diritto interno, comporta di ridurre le definizioni legislative, intendendosi per tali le regole concernenti l'uso di un concetto contenute in un qualsiasi documento normativo, anche laddove esse siano integrate mediante rinvio al diritto interno, a strumenti che servono in sé, per ciò inutili, anziché per l'interpretazione e conseguente applicazione della disciplina agli effetti della quale sono stabilite, cfr.: A. Belvedere, *Aspetti ideologici delle definizioni nel linguaggio del legislatore e dei giuristi*, in A. Belvedere - M. Jori - L. Lantella, *Definizioni giuridiche e ideologie*, Milano, 1979, 349, 366 e 368; G. Tarello, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, 153.

(127) Si è già esaminato, benché per profili diversi da quello in esame, il rinvio al diritto interno sulla base dell'art. 3, 2° par., cfr. *supra*, capitolo secondo, sezione I, par. 5. La formula ricorrente cui si riferisce la tesi in esame è la seguente: «Per l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente le espressioni ... hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di detto Stato contraente ...». Alcuni autori usano riferirsi a tale diritto interno, con una terminologia attinta dal diritto internazionale privato, come *lex fori*, cfr. A. Xavier, *Il problema delle qualificazioni nel diritto tributario internazionale*, cit., 534.

(128) J.F. Avery Jones, *The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3[2] of the OECD model*, cit., 1668.

(129) Si può citare l'esempio, oltre che dei termini «dividendi» ed «interessi», già esaminato, anche dell'espressione «beni immobili» (art. 6): per tutti questi

a favore della tesi, qui accolta, secondo cui ciascuno dei due Stati può definire le espressioni, il cui significato non sia indicato dal trattato, in base al proprio diritto interno (130).

Una seconda ragione per cui la tesi non risulta condivisibile attiene al significato del termine «applicazione» nel linguaggio giuridico, e per il quale si rinvia alle osservazioni già svolte. Entrambi gli Stati applicano il trattato: ad ambedue è richiesto, rispetto ad una fattispecie concreta, di accertare il fatto, di qualificarlo secondo lo schema di qualificazione che è offerto dalla norma del trattato, in modo da applicare ad esso la conseguenza giuridica che tale norma prevede. Anche la formula del testo di rinvio: «Per l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente ...» conferma la tesi dell'applicazione come attività che è posta in essere tanto da parte di uno Stato, quanto dell'altro (131).

Una terza ragione è che tale clausola, rientrando tra le definizioni (capitolo II dei trattati), è disposta per l'applicazione, non solo della disciplina relativa ai criteri di collegamento (capitolo III) e ai metodi per eliminare il doppio d'imposta (capitolo IV), bensì, anche ai fini di una pluralità di norme speciali che sono presenti nei trattati, in materia di non discriminazione, procedura amichevole, scambio di informazioni etc. (capitolo VI), norme per le quali non è ravvisabile alcun principio che possa giustificare una tale priorità (132).

È, in conclusione, confermato che la norma di rinvio (art. 3, 2° par.) non giustifica, di per sé, la preminenza riconosciuta ad un ordi-

termini il rinvio è stabilito in modo espresso al diritto interno dello Stato di non residenza. Per altre definizioni espresse dei trattati e rinvii al diritto interno, cfr. J.F. Avery Jones, *Problems of categorising income and gains for tax treaty purposes*, in *Brit. tax rev.*, 2001, 381; Id., *Problems of categorising income for tax treaty purposes*, in *International and comparative taxation*, Essays in Honour of Klaus Vogel, London, 2002, 218.

(130) Un argomento contrario alla tesi di Avery Jones sostenuto da: K. Vogel, *Interpretation of double taxation treaties. In particular the problem of «qualification»*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 182, poggia sul carattere discriminatorio che verrebbe ad avere questa regola di rinvio al diritto interno, prestandosi ad essere oggetto di abuso da parte degli Stati mediante un deliberato ampliamento della propria definizione legislativa interna (sempre che si ammetta di potersi assumere l'*ambulatory meaning*, e non lo *static meaning*): risulterebbe, infatti, avvantaggiato lo Stato il cui diritto interno assume il significato più ampio del termine. In senso contrario anche: G. Melis, *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, in *Rass. trib.*, 1995, 106 e 113.

(131) Come rilevano correttamente alcuni autori, cfr. F.A. Engelen - F.P.G. Poetgens, *Report on the application of the Oecd model tax convention to partnership and the interpretation of tax treaties*, in *Eur. tax.*, 2000, 257: *a state applies a tax treaty not only if it refrains from levying tax on the basis of the treaty provisions, but also if it does levy tax on the basis of the treaty provisions.*

(132) La conclusione che entrambi gli ordinamenti interni possano riferirsi al proprio diritto interno per l'attribuzione di significato è notoriamente sostenuta anche da: K. Vogel, *Interpretation of double taxation treaties. In particular the*

namento interno rispetto all'altro a riguardo della qualificazione del fatto e che, di riflesso, non costituisce di per sé un presupposto normativo valido al fine di differenziare la soluzione dei problemi interpretativi collegati al rinvio al diritto interno in rapporto agli altri in esame.

D'altronde, il Commentario non richiama la norma dell'art. 3, 2° par. per giustificare la diversa soluzione ai due ordini di questioni: a questo scopo ha fatto uso della «conformità», ciò che, per inciso, appare come implicita ammissione di una totale mancanza di appoggio in tale clausola per sostenere la sua tesi a riguardo dei problemi interpretativi connessi al rinvio al diritto interno.

Quanto, infine, al quesito se vi sia realmente esigenza di una diversa soluzione tra i due ordini di problemi interpretativi e quale sia, in particolare, l'esigenza avvertita dal Commentario, si può rispondere che tutto dipende dal modo in cui viene inteso, sul piano della teoria dell'interpretazione, il riconoscimento di una data funzione ad una determinata normativa.

Se si riconosce che una disciplina ha una determinata funzione, ciò comporta che nell'interpretare una sua singola disposizione occorre privilegiare il significato, fra quelli possibili, che consente di realizzare questa funzione. L'opzione tra questo ed un altro significato che si discosta da esso non è indifferente e occorre dar peso al fatto che, in questo secondo caso, il significato prescelto deve essere validamente argomentato, proprio in quanto si discosta dalla funzione di base: ciò è in linea con quanto stabilito dalle regole generali sull'interpretazione dei trattati contenute nella Convenzione di Vienna (133).

L'inesistenza dell'obbligo di esentare anche a fronte di problemi interpretativi su una disposizione del trattato può, insomma, derivare dal pieno riconoscimento della funzione di eliminare il doppio di imposta a base della disciplina sui metodi (art. 23), senza necessità di introdurre una previsione espressa.

Sicché, in definitiva, l'esigenza avvertita dal Commentario di introdurre una disposizione *ad hoc* pare motivata da ciò: il ricorso a quel principio implicito, secondo cui la «conformità» deve essere apprezzata solo dall'angolazione dello Stato contraente di non residenza, appare già discutibile – se non (validamente) giustificato, ciò che l'OCSE non fa (134) – con riguardo alle ipotesi di rinvio al diritto in-

problem of «qualification», cit., 182; nonché da: M. Lang, General report, in Double non-taxation, cit., 98.

(133) Art. 31 (*General rule of interpretation*), Convenzione di Vienna: *A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to terms of the treaty in their context and in the light of its objects and purpose.*

(134) A riguardo della giustificazione, cfr.: P. Tarigo, *La doppia imposizione giuridica internazionale come fattispecie disciplinata nei trattati bilaterali*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 901, par. 8.

terno, a maggior ragione per i problemi interpretativi concernenti solo disposizioni convenzionali, in rapporto alle quali un tale principio richiede di essere ancor più validamente argomentato.

Ciò, sebbene non si presenti a fronte di questi problemi interpretativi quel rischio che lo Stato contraente di residenza corre in presenza degli altri collegati al rinvio al diritto interno, il rischio, cioè, che l'altro Stato contraente amplii la definizione della propria fattispecie imponibile (135).

8. – (Segue): *sulla diversa tesi dell'OCSE a riguardo di ipotesi connesse a norme interne di esenzione/esclusione*

A supporto della tesi negativa di una funzione dei trattati di prevenire doppie non imposizioni la dottrina invoca un tipico argomento: la scarsa conciliabilità di una tale funzione con quella clausola che ricorre talvolta nei trattati e dà rilievo ad una imposta solo figurativa dello Stato contraente di non residenza (cosiddetta, clausola di *tax sparing*) (136).

Questo rilievo non sembra, in realtà, pertinente, in quanto in linea logica clausole simili potrebbero anche coesistere con il riconoscimento

(135) K. Vogel, *Probleme der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, in *Steuer und Wirtschaft International*, 2000, 103. In senso conforme: R.J. Danon - H. Salomé, *Avoidance of double non-taxation in Switzerland*, in M. Lang, *Avoidance of double non-taxation*, Linde Verlag, Wien, 2003, 411, riferendosi alla riserva avanzata dalla Svizzera a riguardo della nuova interpretazione del Commentario, cfr. OCSE 2008, Commentario agli articoli 23 A e 23 B, par. 81: *Switzerland reserves its right not to apply the rules laid down in paragraph 32 in case where a conflict of qualification results from a modification to the internal law of the State of the source subsequent to the conclusion of a Convention*.

(136) In proposito: A. Steichen - L. Noguera, *Avoidance of double non-taxation in Luxembourg*, *cit.*, 225-226, osservando che il meccanismo di funzionamento di questa clausola è opposto a quello di una *subject to tax clause*, affermano: *in economic and probably also in legal terms, it would not make any sense to include a «subject-to-tax» clause in a treaty containing a tax sparing provision, nor would it make sense to try to construe such treaty as if the avoidance of double non-taxation had been one of its basic purposes*. Ritiene difficilmente conciliabile la presenza di una tale clausola in un trattato con l'eventuale riconoscimento ad esso di una specifica funzione di prevenire la doppia non-imposizione anche: M. Ullah, *Avoidance of double non-taxation in the United Kingdom*, *cit.*, 450. Anche: A. Xavier, *Rapports des Groupements IFA: Brazil, in Double non-taxation, Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, IFA, Amersfoort, 2004, 227, nell'escludere che nei trattati stipulati dal Brasile (Stato che, peraltro, adotta il metodo del credito d'imposta nei propri accordi) sia ravvisabile una funzione di prevenire la doppia non-imposizione, deduce questa conclusione dall'assenza di riferimenti in tal senso nel titolo e nel testo delle convenzioni, nonché dalla politica del Brasile favorevole all'adozione di clausole di *matching credit* e di *tax sparing*.

to di una tale funzione, valendo come clausole in deroga. Tuttavia, non è tanto sul fronte del problema di una tale funzione dei trattati che la presenza di queste clausole ai fini dell'obbligo di esentare merita di essere approfondita, quanto, piuttosto, in punto di disamina di alcune altre questioni.

La clausola di *tax sparing* è, notoriamente, stabilita in funzione agevolativa: persegue, cioè, lo scopo di impedire che il trattamento di favore che lo Stato contraente di non residenza accorda, in base ad un proprio regime interno a carattere temporaneo, sia vanificato da una richiesta imponibilità in concreto entro la definizione della fattispecie dei trattati che motiva l'eliminazione del doppio d'imposta (art. 23), e ciò allo scopo di favorire lo sviluppo economico di tale Stato (137).

Ora, se questa fattispecie dei trattati si verificasse anche in presenza di regimi interni (di favore) che esentano da imposta, non vi sarebbe alcuna necessità di inserire negli accordi bilaterali una clausola specifica di *tax sparing*.

Ciò dimostra come la previsione della clausola in ordine all'obbligo di esentare (138) si configuri alla stregua di deroga rispetto ad un requisito costitutivo della fattispecie dei trattati, requisito volto ad impedire che questa fattispecie si verifichi a fronte di norme interne dello Stato di non residenza sottrattive del presupposto d'imposta a fini agevolativi.

La deroga è in tal caso giustificata dal tipo di fattispecie interna esentata che è meritevole di riconoscimento, il suo essere, cioè, stabilita per un periodo di tempo limitato ed appunto allo scopo di favorire lo sviluppo economico di quello Stato.

Nelle ipotesi suindicate sembra, dunque, possibile individuare un elemento impeditivo che lo specifico trattato in modo implicito pone

(137) In dottrina, cfr.: K. Vogel, *On double taxation conventions*, cit., Art. 23, 1256, par. 195, si distinguono – con specifico riguardo all'obbligo di accreditamento, ma ciò può valere anche in ordine all'obbligo di esentare – la clausola di *tax sparing credit* e quella di *matching credit*. Mentre nella prima presupposto dell'obbligo di accreditamento dell'imposta figurativa è la sussistenza di un regime agevolativo interno dello Stato contraente di non residenza, diversamente, nella clausola di *matching credit* l'obbligo di accreditamento sussiste, per determinati fatti, sulla base di una presunzione assoluta: l'imposta, in tale Stato, si considera, cioè, «in ogni caso» prelevata ad una determinata aliquota, che il trattato fissa, e quindi a prescindere se in concreto vi sia, in tale Stato, imposizione, ed eventualmente a quale minore aliquota.

(138) Per ciò che concerne le rarissime ipotesi in cui è lo Stato di residenza italiano ad essere obbligato ad esentare, si è già premesso che non si versa nella fattispecie convenzionale avente funzione di eliminare la doppia imposizione giuridica, bensì in una fattispecie diversa (economica), quindi, occorre riferirsi solo all'altro Stato contraente, nella sua qualità di Stato di residenza. A tale riguardo, la presenza della clausola in questione ai fini dell'obbligo di esentare è prevista da: art. 22, 4° par., Conv. Italia-Costa d'Avorio; art. 21, 3° par., Conv. Italia-Marocco, per quest'ultimo limitatamente agli utili delle imprese (art. 7).

al prodursi dell'effetto di esentare ricollegato al verificarsi della fattispecie pattizia, elemento volto a prevenire doppie non imposizioni che, pur se ricollegate a regimi interni di esonero, sono valutate in modo differente rispetto a quelle che la clausola di *tax sparing* lascia invece impregiudicate in quanto sorrette da una data *ratio* agevolativa.

Si pensi, in tal senso, a fattispecie esentate interne non a carattere temporaneo, che, pur meritevoli di tutela nel diritto interno, non assumono contorni tali da imporre un loro riconoscimento anche allo Stato contraente di residenza.

In questi casi la soluzione al problema pare, dunque, essere negativa, vale a dire che non viene a sussistere alcun obbligo dello Stato contraente di residenza di esentare il fatto estero che gode di un regime agevolativo diverso da quello riconosciuto dalla clausola, senza con ciò affermare una generale funzione dello specifico trattato nel senso di prevenire situazioni di assenza di prelievo.

Ciò che, peraltro, dimostra anche come la soluzione unitaria in chiave negativa che la dottrina e l'OCSE pongono al problema della tassabilità in concreto non appaia del tutto fondata, imponendosi, dinanzi a certe clausole, una distinzione a riguardo delle cause che nel diritto interno generano l'assenza di prelievo e dunque una disamina articolata dei problemi attinenti al rilievo, da un lato, di regimi interni di esenzione e, al loro interno, del tipo di *ratio* agevolativa; dall'altro, di altri fenomeni, riconducibili al mancato integrarsi in concreto della fattispecie imponibile astrattamente delineata, ovvero, alla mancata assunzione in concreto della figura di obbligato d'imposta (139).

Un rilievo, sia pur mediato, della clausola di *tax sparing* nella soluzione dei problemi qui affrontati potrebbe, poi, essere riconosciuto anche entro accordi che sono privi di questa previsione, in quanto un tale tipo di clausola è ben noto agli Stati e soprattutto molto ricorrente entro il sistema dei trattati italiani (140), sì da ritenere che corrisponda ad una loro scelta consapevole quella di inserirla, o meno, nei propri accordi bilaterali.

Il dubbio che sorge è, dunque, se una diversificata disamina dei problemi connessi ai fenomeni suddetti e conseguente soluzione non unitaria possa essere fondatamente prospettata anche a riguardo del-

(139) In generale, per la contrapposizione tra definizione in astratto del fatto imponibile e concreto verificarsi del presupposto d'imposta, ovvero, assunzione in concreto, da parte di una persona, della figura di obbligato d'imposta, cfr. G.C. Croxatto, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., 126; alla definizione in astratto del fatto imponibile si riferisce ancora: A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 142. Sempre sulla distinzione tra fattispecie astratta e concreto verificarsi della fattispecie medesima, cfr. P. Russo, *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, II, Padova, 1994, 3-4 e 18.

(140) Sia pur, soprattutto, come *tax sparing credit*, cfr.: P. Tarigo, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., 160-162.

l'obbligo di esentare di taluni Stati contraenti con l'Italia, pur se in totale assenza entro lo specifico trattato di clausole di *tax sparing*.

Non si vede, del resto, perché un tale argomento *a contrario*, che dà rilievo al riscontro della clausola in altri trattati, sia pacificamente ritenuto valido per la *subect to tax clause*, al fine di dimostrare che la disciplina dei trattati avente funzione di eliminare il doppio d'imposta (art. 23) non richiede un prelievo effettivo nello Stato contraente di non residenza, e lo stesso argomento non possa essere invocato, invece, per la clausola di *tax sparing*, che pur ricorre nei trattati italiani con maggior frequenza della prima.

Ciò varrebbe, in sostanza, a distinguere agli effetti dell'obbligo di esentare (art. 23A) tra regimi interni di favore – qualunque sia la relativa *ratio* agevolativa del diritto interno, proprio in quanto il tipo di trattati di cui si discute non contiene alcuna clausola di *tax sparing*, che imporrebbe altrimenti di distinguere entro le fattispecie esentate interne in base alla diversa *ratio* – e altri fenomeni di assenza di prelievo, riducibili, come premesso, al mancato verificarsi in concreto del presupposto d'imposta delineato in astratto, oppure, alla mancata assunzione in concreto della qualità di soggetto passivo d'imposta, fenomeni, questi ultimi per i quali, all'opposto, l'obbligo internazionale di esentare verrebbe, comunque, ad esistenza.

La circostanza che, comunque, la larga presenza di tali clausole nei trattati non sia in alcun modo valutata dal Commentario a riguardo dell'attribuzione di significato all'espressione *may be taxed*, in particolare sul piano dell'interpretazione sistematica, impone di evidenziare come la soluzione da esso data a questo problema interpretativo debba essere rigorosamente vagliata entro il sistema del singolo trattato e riconferma, soprattutto, la genericità di indagini dottrinali svolte solo con riguardo al Modello e al relativo Commentario in vista di trarne conclusioni valevoli per un trattato o un sistema di trattati.

9. – *Problemi di accertamento delle cause che determinano la doppia non imposizione*

Una critica largamente diffusa in dottrina nei riguardi delle soluzioni proposte dal Commentario per le ipotesi di doppia non imposizione nascenti da problemi interpretativi poggia sull'argomento che queste addossano l'onere sullo Stato contraente di residenza di accertare, di volta in volta, la specifica causa di assenza di prelievo nell'altro Stato contraente per non risultare internazionalmente inadempiente in ordine al suo obbligo di esentare, quando, al contrario, si suole riconoscere che un tale obbligo evita qualsivoglia indagine a riguardo dell'altro diritto interno (141).

(141) In proposito: A. Rust, *Avoidance of double non-taxation in Germany*, cit., 123; D. Gutmann, *Rapports des Groupements IFA: France*, cit., 322. Questa

Un secondo argomento che la dottrina adduce, con particolare riguardo all'ipotesi di problemi interpretativi connessi al rinvio al diritto interno, è quello del rischio di uno squilibrio nel bilanciamento dei diritti ed obblighi dei due Stati contraenti, conseguente ad una scelta «ad arte» dello Stato di non residenza, tra possibili interpretazioni, verso quella da esso preferita, cui l'altro Stato deve adeguarsi (142), oppure, del rischio, cui si è già accennato, che sempre lo Stato contraente di non residenza modifichi la propria disciplina interna, ampliando la definizione dei fatti tassabili prodotti nel proprio territorio da non residenti.

Per ciò che concerne il problema dell'accertamento delle cause di assenza di prelievo nello Stato contraente di non residenza, vi è da dire che indagini circa il regime legale dell'altro diritto interno sono richieste non solo in materia di trattati contro le doppie imposizioni, bensì anche in altri ambiti di disciplina in cui ricorre sempre un problema di duplice previsione.

Indagini siffatte non presentano particolari difficoltà interpretative ed il rischio è quello di un'erronea interpretazione della disciplina straniera, normalmente presente in situazioni di questo genere (143).

dott. PAOLA TARIGO

maggior praticità del metodo dell'esenzione è evidenziata dallo stesso Commentario, cfr. Modèle OCDE 2008, *Commentaires sur les articles 23 A et 23 B*, par. 34.

(142) J. Herdin - M. Schilcher, *Avoidance of double non taxation in Austria*, cit., 23.

(143) Per l'estradizione, cfr. P. Pisa, *Previsione bilaterale del fatto nell'estradizione*, Milano, 1973, 112.

