

GLI ELEMENTI COSTITUTIVI DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE QUALE FATTISPECIE DEI TRATTATI

Rassegna Tributaria, 3 / 2009, p. 670

GLI ELEMENTI COSTITUTIVI DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE QUALE FATTISPECIE DEI TRATTATI

di Paola Tarigo

SOMMARIO: **1.** La fattispecie dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni - **2.** L'elemento oggettivo della fattispecie dei trattati: il doppio d'imposta su un identico fatto reddituale o patrimoniale. Introduzione - **3.** (*Segue*): Identità del fatto materiale (e non del presupposto d'imposta) - **4.** (*Segue*): Fenomeno di concorso di norme impositrici (e non di conflitto) - **5.** (*Segue*): La tesi secondo cui l'obbligo internazionale di esentare prescinde da un concorso di fatti imponibili - **6.** La discussa identità del contribuente - **7.** L'elemento soggettivo - **8.** L'elemento spaziale - **9.** L'elemento temporale.

Riferimenti

Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 Art. 163

Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 Art. 169

1. *La fattispecie dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni* - Nel sistema dei trattati italiani la doppia imposizione giuridica internazionale non rileva *solo* come situazione di fatto, bensì, assume rilevanza *anche* come fattispecie compiutamente disciplinata ^[1]. Di conseguenza, con riguardo a tale ambito normativo, è priva di fondamento l'autorevole tesi che, all'opposto, disconosce ciò con generale riferimento all'ordinamento giuridico internazionale (senza specifico riguardo agli accordi italiani) ^[2].

La definizione normativa di tale fattispecie convenzionale è individuabile, in particolare, entro quella disposizione in cui vi è disciplina dei metodi per eliminare il doppio d'imposta (di regola, entro l'art. 23), disposizione che è presente in tutti gli accordi bilaterali italiani, senza eccezioni.

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. *In tal caso, l'Italia deve dedurre* dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in ... (altro Stato contraente)".

Per l'altro Stato contraente, nella sua reciproca qualità di Stato di residenza, la formulazione è, in genere, simile: presenta una diversità di puro lessico che sarà, nel seguito, evidenziata, oltre che, talvolta, una differenza quanto al tipo di effetto giuridico, che può essere un altro rispetto a quello tipicamente definito per lo Stato italiano; infine, in qualche caso, vi è diversità per la presenza di una formula di rinvio al diritto interno.

Quanto al soggetto dell'ordinamento internazionale che è destinatario dell'effetto giuridico ricollegato al verificarsi di tale fattispecie dei trattati, esso è chiaramente individuato dalla norma in questione nello Stato contraente di residenza: quale significato designi questa espressione e, di riflesso, come si individui tale Stato sarà oggetto della parte dedicata all'elemento soggettivo della fattispecie convenzionale.

Circa l'effetto giuridico che le norme convenzionali ricollegano al verificarsi della relativa fattispecie, questo è, specificamente, costituito da un *obbligo*. In termini esclusivi di obbligo rileva, dunque, la nuova situazione giuridica soggettiva in cui si ritrova lo Stato contraente di residenza, destinatario delle norme che definiscono la fattispecie, in corrispondenza del verificarsi della medesima.

Dipende poi dalla definizione normativa dell'effetto giuridico inerente alla specifica fattispecie la configurazione di un tale effetto come obbligo di accreditamento dell'imposta estera, oppure come obbligo di esenzione del fatto economico dall'imposta nazionale (talvolta formulata come esclusione). Per lo Stato di residenza italiano l'obbligo è sempre del primo tipo.

Quanto alla denominazione della fattispecie, occorre considerare che l'effetto ricollegato dalle norme convenzionali al suo verificarsi non consiste in un *divieto* di doppia imposizione, né si risolve in un obbligo generale di eliminarla, bensì, come detto, consiste in uno specifico obbligo. Pertanto, se, nel designarla, si vuole dare risalto all'effetto giuridico, la denominazione dovrebbe riflettere questo genere di obbligo, nelle sue due specie, con una indubbia precisione, ma a discapito dell'immediatezza di ciò che si intende designare. Appare preferibile, quindi, dare risalto all'interesse giuridico tutelato dalla disciplina in questione, interesse che è, appunto, quello di eliminare il doppio d'imposta, sicché la si può denominare "fattispecie di eliminazione della doppia imposizione", o, in breve, "fattispecie di *non* doppia imposizione".

Insomma, il sistema degli accordi bilaterali italiani è connotato da una tendenziale uniformità quanto a definizione normativa dei requisiti legali della fattispecie di volta in volta definita e dell'effetto giuridico ad essa ricollegato. Da questo sistema normativo è, dunque, possibile estrarre tendenze di fondo, valori e principi che esprimono questa unità sistematica e giustificano una ricostruzione unitaria della pluralità di siffatte fattispecie.

In questa sede saranno analizzati i requisiti fondanti l'obbligo internazionale di accreditare e quello di esentare, assumendo come punto di partenza dell'indagine la nozione di doppia imposizione giuridica internazionale delineata dal commentario al Modello Ocse 2008, nozione costruita su quattro identità: del presupposto d'imposta, delle imposte, del contribuente e del periodo di imposta.

2. L'elemento oggettivo della fattispecie dei trattati: il doppio d'imposta su un identico fatto reddituale o patrimoniale. Introduzione - Vi è (apparente) accordo in dottrina nel ricondurre la doppia imposizione giuridica internazionale entro uno schema di duplice previsione, sì da poterla riconoscere come un requisito fondante la nozione: sembra esservi, insomma, riconoscimento generalizzato che sul medesimo fatto reddituale o patrimoniale debba convergere una previsione bilaterale, vale a dire una norma impositrice di ciascuno dei due Stati contraenti.

Ciò detto, laddove si voglia approfondire l'elemento costitutivo della fattispecie convenzionale cui è sottesa questa duplice previsione (art. 23) - elemento che, lo si anticipa, è costituito da un doppio d'imposta su uno stesso fatto reddituale o patrimoniale - si presenta un quadro in cui le concezioni di molti autori risultano tutt'affatto che allineate e, talora, coerenti con le premesse di fondo.

3. (Segue): Identità del fatto materiale (e non del presupposto d'imposta) - È alquanto risalente e diffusa in dottrina l'individuazione di un tipico elemento definitorio della nozione di doppia imposizione giuridica internazionale nell'identità dei due presupposti d'imposta. Ad una tale identità, tutt'oggi, si riporta la dottrina contemporanea, nonché il commentario al Modello Ocse 2008 (Introduzione, paragrafo 1) che porge, infatti, una definizione del termine alla stregua di "applicazione di imposte comparabili in due (o più) Stati allo stesso contribuente, per il medesimo fatto generatore e per periodi identici" (più evidente nella versione in francese "*fait générateur*" rispetto a quella in lingua inglese "*same subject matter*").

Entro questa tesi si delinea un orientamento maggioritario restrittivo di questa identità al solo elemento materiale del presupposto d'imposta. Qualche autore si riferisce, infine, all'identità dell'oggetto imponibile, della materia imponibile, o della base imponibile.

Il problema deve essere risolto sulla base del dato positivo e, a tale riguardo, nei trattati italiani le norme di definizione della fattispecie convenzionale non assumono l'identità delle basi imponibili ad elemento imprescindibile per il suo verificarsi. Ciò che, sotto il profilo oggettivo, motiva l'eliminazione del doppio d'imposta astrae, dunque, da eventuali differenze tra i diritti interni nella quantificazione delle basi imponibili.

A riguardo dell'elemento oggettivo del presupposto d'imposta, si può osservare che, se la disciplina convenzionale ne richiedesse l'identità nei due ordinamenti interni, dovrebbe sussistere in ciascuno di essi un'identica qualificazione giuridica del fatto assunto a presupposto, fatto giuridico che dovrebbe per tanto avere nelle due legislazioni fiscali le medesime caratteristiche strutturali.

Richiedere l'identità del profilo oggettivo dei presupposti d'imposta quale elemento fondante la nozione di doppia imposizione giuridica internazionale (desumibile, in particolare, dai trattati) implica, dunque, di ammettere la sussistenza del fenomeno, cui la nozione corrisponde, in quelle sole ipotesi in cui l'ordinamento dell'altro Stato contraente qualifichi il reddito o il patrimonio nello stesso modo in cui lo qualifica quello dello Stato italiano, cioè, stabilisca regole tali da individuare un'area di applicabilità tipica della disciplina del tributo identica a quella italiana: ciò varrebbe in pratica a restringere, se non a negare, l'applicabilità di qualsiasi trattato, perché resterebbero escluse tutte le fattispecie che sono esterne all'area di concorso dei due ordinamenti interni.

Invero, ciascun ordinamento qualifica il reddito, a fini tributari, secondo propri criteri ^[3]; la grande varietà di tributi che caratterizza gli ordinamenti degli Stati moderni porge una, altrettanto estesa, gamma di presupposti, con una formulazione normativa che dipende nella sostanza da ragioni storiche legate alla tradizione economico-finanziaria di ciascuno Stato ed al suo assetto politico ^[4], pur in una tendenziale uniformità dei vari sistemi fiscali nella scelta dei presupposti miranti a colpire quei fatti che sono tipici indici di attitudine alla contribuzione, quali il reddito e il patrimonio ^[5].

Ogni legislatore nazionale ha, insomma, le sue tecniche d'imposizione: certi ordinamenti prediligono, più di altri, scomporre in tante fattispecie impositive analitiche quella che altri ordinamenti trattano come fattispecie unica. D'altronde, già all'interno di un singolo ordinamento statale possono convivere imposte, che pur colpiscono il medesimo fatto economico, aventi presupposti diversificati, altamente complessi in certi casi, più semplificati in altri, come molti regimi fiscali sostitutivi. Oltre tutto, l'impiego di questi ultimi può derivare da ragioni che vanno aldilà di una mera tecnica impositiva di semplificazione del meccanismo impositivo e consistere in motivi extrafiscali (scopi di agevolazione) ^[6].

Anche ad ammettere fattispecie impositive aventi, sotto questo profilo, una certa omogeneità, sarebbe

sufficiente una differenza in qualche altro loro elemento descrittivo a rendere nuovamente inapplicabile il trattato.

L'identità del profilo oggettivo delle due fattispecie imponibili appare, insomma, tesi inaccettabile su un piano sistematico, né vi sono nei trattati elementi testuali atti a fondarla.

Ciò che gli accordi bilaterali richiedono è soltanto l'identità del fatto materiale, non del fatto qualificato giuridicamente (presupposto d'imposta) [7].

4. (Segue): Fenomeno di concorso di norme impositrici (e non di conflitto) - Taluni parlano della doppia imposizione giuridica internazionale come di un fenomeno di conflitto di norme.

Ora, nell'ambito della teoria generale sulla convergenza di norme, con il termine "concorso di norme" si esprime la confluenza sullo stesso fatto di più norme diverse, ma non antitetico, mentre con "conflitto di norme" si designa la riferibilità ad un medesimo fatto di più norme che appaiono qualificarlo in modo antitetico [8].

Pertanto, presupposti sia del concorso, sia del conflitto - in quanto entrambi espressione di convergenza tra norme - sono la pluralità di norme (almeno due) e l'identità del fatto [9]; tuttavia, mentre nel concorso su una medesima situazione di fatto convergono più norme non in antitesi tra loro, nel conflitto la convergenza sullo stesso fatto è disposta da più norme in modo antitetico l'una all'altra.

E così, quando la convergenza riguarda norme appartenenti a due distinti ordinamenti giuridici statali originari, si ha conflitto se le norme di un ordinamento qualificano un fatto in maniera diversa e opposta da come lo qualificano le norme dell'altro - esempio, è obbligatorio per l'uno, ciò che per l'altro è vietato - e le qualificazioni sono assunte dal soggetto che ne è destinatario come entrambe valide ed applicabili in concreto "dal punto di vista, a volta a volta, dell'uno o dell'altro ordinamento" [10].

Ebbene, nella convergenza di norme che caratterizza la doppia imposizione giuridica internazionale, la medesima situazione di fatto è assunta a presupposto d'imposta, sia da un ordinamento giuridico statale originario, sia da un altro ordinamento statale giuridico originario, senza che l'uno vieti ciò che l'altro impone. Le norme sono assunte dal soggetto passivo come entrambe valide e risultano applicabili in modo congiunto dal punto di vista, sia dell'uno, sia dell'altro ordinamento: si ha, dunque, un fenomeno di concorso [11].

Nel concorso di norme dello stesso ordinamento giuridico statale (originario) è richiesto, per definizione, il convergere di almeno due norme diverse quanto a fattispecie e/o effetti, pur accomunate da una medesima situazione di fatto. Tale diversità non è invece a rigore necessaria nel concorso in ambito internazionale, perché le norme, per quanto siano identiche, appartengono a due ordinamenti giuridici statali diversi ed originari [12].

Quanto al collegamento che deve sussistere tra il fatto e l'imposta dei due ordinamenti interni - imposte che l'art. 2 di ogni trattato italiano individua in quelle sul reddito e, talvolta, anche sul patrimonio - tradizionalmente la dottrina individua nell'identità (o analogia) delle imposte un ulteriore elemento definitorio fondante la nozione di doppia imposizione, distinto da quello d'identità del presupposto.

Al fine di verificare se un tale elemento rappresenti anche requisito costitutivo distinto della fattispecie convenzionale si evidenzia come, se a dover essere identico è il fatto materiale su cui convergono le due norme impositrici, e tale fatto deve coincidere o con il reddito, o, se previsto, con il patrimonio, ciò significa, dunque, che il reddito - o il patrimonio - deve costituire l'indice di capacità contributiva, il metro di misurazione del concorso alla spesa pubblica delle imposte nei due ordinamenti interni.

La richiesta duplice previsione di un identico fatto reddituale o patrimoniale come fatto imponibile nei due ordinamenti interni sottende, dunque, identità dell'indice, del titolo giuridico in base al quale avviene, tramite l'imposta, il concorso alle pubbliche spese. Di riflesso, sottende identità delle imposte, e identità *solo* in questi ristretti termini: o come imposte sul reddito, o come imposte sul patrimonio.

L'identità delle imposte o del titolo impositivo è, dunque, riducibile all'identità del fatto materiale che connota il concorso di norme impositrici e non se ne distingue.

Un distinto elemento definitorio d'identità del titolo impositivo può solo, dunque, valere per delineare una nozione generale di doppia imposizione giuridica internazionale avulsa da uno specifico contesto normativo e, come tale, di dubbia utilità ai fini di interpretare i trattati italiani in esame.

5. (Segue): La tesi secondo cui l'obbligo internazionale di esentare prescinde da un concorso di fatti imponibili - Volendo individuare l'elemento oggettivo della fattispecie dei trattati, questo pare essere ricavabile, entro la previsione che definisce la fattispecie, dalla espressa richiesta, in ordine a un identico fatto reddituale o patrimoniale, di costituire, innanzi tutto, un fatto "imponibile" con riguardo all'ordinamento giuridico dello Stato contraente di non residenza.

Il testo italiano degli accordi, e così quello francese ("sont imposables"), è inequivocabile nel richiedere

un tale requisito per il suddetto ordinamento interno, presentando questa tipica formula: "Se un residente di uno Stato contraente riceve redditi o possiede un patrimonio che ... *sono imponibili* nell'altro Stato contraente, il primo Stato ...".

In base a questo testo il requisito di "imponibilità" richiederebbe, a riguardo dello Stato contraente di non residenza, che il fatto, reddituale o patrimoniale, sia qualificato giuridicamente come fatto imponibile, cioè che una norma impositrice del relativo ordinamento lo assuma a presupposto d'imposta.

Il testo in lingua inglese e tedesca, se esistente, degli accordi italiani, testo che in alcuni trattati prevale su quello italiano in caso di dubbio sull'interpretazione, impiega, peraltro, una diversa espressione - "*may be taxed*", "*besteueret werden können*" - che non è altrettanto risolutiva di quella utilizzata nel testo in lingua italiana: un conto è dire "possono essere tassati" ("*may be taxed*"), altro "sono imponibili". Su questa formula si ritornerà.

La condizione che il fatto debba essere assunto a presupposto d'imposta (debba essere, cioè, imponibile) entro l'ordinamento dello Stato contraente di residenza è invece ricavabile, per lo più, dalla disciplina dello specifico metodo che detto Stato è obbligato ad adottare in funzione di eliminare il doppio d'imposta.

Quando il metodo è quello dell'accreditamento, la condizione è tipicamente sottesa alla clausola, di regola prevista negli accordi italiani, similmente al Modello Ocse, che limita la detrazione dell'imposta estera alla quota di imposta dello Stato contraente di residenza attribuibile agli elementi di reddito o patrimonio tassati dall'altro Stato.

Affinché vi sia questa attribuzione, è necessario, infatti, che l'elemento concorra alla formazione della base imponibile e tale concorso (*quantum*) non potrebbe sussistere se non vi fosse una previsione interna che assume quel fatto entro la fattispecie d'imposta (*an*).

Anche quando detta clausola manca, altri elementi testuali tipicamente presenti nel testo dei trattati depongono a favore di questa richiesta imponibilità. Ad esempio, vi può essere previsione che un'imposta sia dovuta, nello Stato di residenza, sullo stesso reddito o patrimonio, ciò che presuppone il concorso alla formazione dell'imponibile e quindi l'assunzione del fatto a fattispecie d'imposta. Oppure, vi può essere espresso riferimento all'inclusione dell'elemento nella base imponibile.

Quando vi è previsione del metodo di accreditamento, dalla relativa disciplina emergono anche elementi normativi espressi atti a confermare la soluzione affermativa a riguardo di quel problema interpretativo, che si è poc'anzi evidenziato, rispetto al diritto interno dello Stato di non residenza, in quanto si richiede che un'imposta vi sia dovuta, ciò che presuppone la definizione di una fattispecie imponibile in tale diritto interno.

Queste conclusioni, del resto, non sono poste in discussione in dottrina: vi è unanimità nel ritenere che l'obbligo di accreditamento sorge soltanto in relazione a fatti che integrano la fattispecie imponibile definita da ciascuno dei due ordinamenti interni.

Allorché ricorre il diverso obbligo di esentare (o, in taluni trattati, di escludere), sembrerebbe pur sempre presupposta, nel disposto che stabilisce questo effetto giuridico, una previsione interna dello Stato contraente di residenza che definisce una fattispecie d'imposta - "Se un residente di uno Stato contraente riceve redditi o possiede un patrimonio che ... sono imponibili nell'altro Stato contraente, il primo Stato *esenta*" - ciò che giustifica l'obbligo internazionale di tale Stato di esentare. Tuttavia, non ricorrono di regola, entro questo ambito ristretto di disciplina, elementi normativi espressi che possano fondare con certezza questa supposizione.

Inoltre, mentre in ordine ai requisiti fondanti l'obbligo internazionale dello Stato contraente di residenza di accreditare è ritenuto necessario, come si è visto, che sussista una doppia imposizione su uno stesso fatto, ciò che implica un concorso di norme impositrici dei due ordinamenti statali originari, un'identica ammissione non sembra formulabile, ad avviso della dottrina, in ordine ai requisiti fondanti l'obbligo internazionale di esentare.

Ciò in quanto, se ricorre l'obbligo di esentare, si pone, rispetto all'ordinamento interno di non residenza, quel problema del testo inglese "*may be taxed*", cui si è accennato poc'anzi, risolto in chiave negativa dalla dottrina pressoché unanime (salvo una minoranza a favore di una funzione dei trattati di prevenire doppie non imposizioni) ammettendo che il fatto in tale diritto interno non debba di necessità integrare alcuna fattispecie imponibile (anche solo in astratto).

L'elemento testuale ("*may be taxed*") non consentirebbe, insomma, di affermare in modo incontrovertibile che costituisca elemento costitutivo della fattispecie pattizia con obbligo di esentare una doppia imposizione. Sicché, non avrebbe alcun riscontro a fronte dell'obbligo di esentare quella duplice previsione che motiva l'obbligo di accreditamento: la necessità, cioè, che l'ordinamento interno dei due Stati contraenti definisca una fattispecie d'imposta e il fatto economico, reddituale o patrimoniale, quale elemento materiale, pre-giuridico, integri gli estremi di entrambe queste fattispecie.

Si può qui evidenziare come questa tesi promani dallo stesso commentario al Modello Ocse, modello in

cui è dato riscontrare, entro gli artt. 23 A e B (metodo dell'esenzione e dell'accreditamento), ed in particolare, entro il primo dei due (A), elementi testuali in parte differenti da quelli che compaiono nei trattati italiani.

Con riguardo agli accordi italiani una tale conclusione non appare, tuttavia, sostenibile, in quanto dal relativo testo emerge in modo espresso, innanzi tutto, che debba sussistere una doppia imposizione e, in secondo luogo, che in tal caso si applica, per eliminarla, la disciplina di cui si discute.

Valga, come esempio, l'art. 23, paragrafo 1, della convenzione Italia-Belgio, Stato di residenza, quest'ultimo, obbligato ad esentare [ma analogo riscontro può essere fatto per qualsiasi altro accordo italiano in cui ricorre un tale obbligo [\[13\]](#)]. In esso è previsto: "Per quanto riguarda il Belgio, la *doppia imposizione* è eliminata nella seguente maniera: 1) Se un residente del Belgio ...".

Un tale elemento testuale - che richiede con chiarezza l'esistenza di una doppia imposizione - non ricorre in alcun modo negli artt. 23 A e 23 B del Modello Ocse, ciò che, per inciso, conferma la genericità di indagini dottrinali sviluppate con riferimento al Modello, ove si intenda fornire soluzioni valide per un dato ordinamento interno.

A ben vedere, la mancanza di questo elemento nel modello non giustifica, comunque, appieno la diversa interpretazione testuale dell'Ocse. Invero, un elemento testuale, risolutivo del significato attribuibile all'espressione "*may be taxed*", potrebbe essere individuato nella rubrica del capitolo (V) del Modello, in cui sono contenuti i due articoli suddetti, rubrica formulata, infatti, "Metodi per eliminare le *doppie imposizioni*", in quanto indicativa di un richiesto doppio d'imposta.

Dunque, appare incontestabile per i trattati italiani [\[14\]](#) che a fondare l'obbligo di esentare (e così quello di accreditare) vi sia pur sempre una doppia imposizione, cioè, un concorso di imposte, manifestazione di un concorso di fatti imponibili, e come essa (doppia imposizione) sottenda un concorso di norme impositrici, una duplice previsione nei termini anzidetti.

Ulteriore problema sarà, poi, quello di verificare se il fatto debba integrare in astratto o in concreto le due fattispecie d'imposta [\[15\]](#), ma ciò nulla toglie al riconoscimento preliminare del requisito costitutivo di "doppia imposizione" della fattispecie convenzionale.

Al riconoscimento dell'elemento costitutivo di doppio d'imposta su un identico fatto reddituale o patrimoniale consegue l'inesistenza dell'obbligo internazionale dello Stato contraente di residenza di accreditare o di esentare se, a riguardo del fatto, reddituale o patrimoniale, non è definita una fattispecie d'imposta da ciascun ordinamento interno dei due Stati contraenti (conclusione questa alla quale non perviene la tesi criticata).

Ad esempio, nell'ipotesi che l'ordinamento dell'altro Stato contraente non contempli un'imposta sul patrimonio, non può venire a sussistere alcun obbligo di accreditamento o di esenzione dello Stato contraente di residenza in funzione di eliminare il doppio di imposta.

Detto Stato contraente di residenza non incontra, per ciò, limiti internazionali derivanti dalla fattispecie pattizia, né li subiscono i rapporti tributari, fondati sul diritto interno, che intercorrono tra questo Stato e i suoi soggetti passivi d'imposta, allorché il trattato sia stato oggetto di adattamento nel diritto interno.

L'elemento costitutivo di duplice imposizione si pone, in sintesi, come strumento di composizione dei reciproci diritti ed obblighi dei due Stati contraenti, in quanto i fatti che danno diritto allo Stato contraente di non residenza di pretendere, da parte dell'altro Stato contraente, l'adempimento del relativo obbligo internazionale di accreditamento o di esenzione, e così che lo obbligano ad adempiervi, a sua volta, allorché sia esso qualificabile come Stato contraente di residenza, sono esclusivamente quelli che integrano, in ciascuno dei due diritti interni, una fattispecie d'imposta.

6. La discussa identità del contribuente - Benché, come premesso, alcuni individuino nell'identità del presupposto d'imposta, colto anche nel suo profilo soggettivo, un requisito fondante la nozione di doppia imposizione giuridica internazionale, è in realtà tema raramente affrontato in dottrina quello dell'identità dell'elemento personale, elemento che, nella concezione tradizionale, esprime la relazione intercorrente tra il soggetto passivo e l'elemento materiale.

Invero, negli studi internazionalistici l'interesse per il profilo soggettivo delle fattispecie imponibili dei due ordinamenti interni è sempre stato molto limitato, non solo da parte di coloro che di identità parlano solo con riguardo all'elemento materiale, bensì anche di quanti, come detto una minoranza, richiedono l'identità di un tale elemento.

Quelle poche opinioni che si sono espresse sul punto hanno avuto più che altro riguardo, non all'art. 23, bensì, alle norme convenzionali relative ai criteri di collegamento e convergono nel riconoscere che dette norme danno per presupposta una relazione tra il fatto, reddituale o patrimoniale, ed il soggetto residente di uno Stato contraente [\[16\]](#).

Nel testo dei trattati italiani - e così nel Modello Ocse - tale relazione è sottesa a varie espressioni che vi

ricorrono e che, appunto, esprimono una riferibilità, un'attribuzione del fatto, doppiamente tassato, al soggetto residente di uno Stato contraente. Vi è riferimento, ad esempio, ai "redditi che un residente di uno Stato contraente *ritrae* da beni immobili ..." (art. 6); agli "utili *di* un'impresa di uno Stato contraente ..." (art. 7), oppure, ai dividendi ed interessi "*pagati* ad un residente dell'altro Stato contraente" (artt. 10 e 11), eccetera.

Per ciò che concerne la disciplina che definisce la fattispecie convenzionale (art. 23), questa riferibilità, sia per gli elementi di reddito, sia per quelli di patrimonio, è tipicamente espressa, con riguardo al suddetto residente, in termini di "possesso" ("Se un residente di uno Stato contraente *possiede* redditi o un patrimonio che sono imponibili in ...").

Per gli elementi di reddito vi è, talvolta, riferimento, anziché al possesso, ai redditi "*ricevuti*", oppure, al reddito "che il residente *ritrae*", "*ottiene*", "*ricava*", "*percepisce*".

Nella definizione della fattispecie di alcuni trattati italiani manca una riferibilità espressa del fatto al soggetto residente di uno Stato contraente: ciò avviene tipicamente nelle ipotesi in cui ricorre il rinvio al diritto interno dello Stato contraente di residenza, cui si è già fatto cenno. Tale mancanza non modifica i termini del discorso, in quanto questa riferibilità, come detto, risulta comunque dalla normativa sui criteri di collegamento.

Ora, mentre emerge, entro questa disciplina della fattispecie pattizia, una rilevanza, pur mediata, dell'elemento soggettivo del presupposto d'imposta definito dal diritto interno dello Stato contraente di residenza, in quanto con i vocaboli suddetti si designa, in vario modo, l'attribuzione del fatto alla persona del diritto interno qualificabile come residente di uno Stato contraente, non risultano, per contro, elementi testuali dai quali si possa dedurre un pari rilievo anche del corrispondente elemento delineato dall'altro ordinamento interno.

Questo argomento testuale potrebbe deporre nel senso di ritenere escluso dal riscontro del concorso di fatti imponibili l'elemento soggettivo della fattispecie d'imposta definita dallo Stato contraente di non residenza [17]: il contesto, cioè, richiederebbe entro questa disciplina di attribuire un significato ai vocaboli in questione avendo riguardo al diritto interno dello Stato contraente di residenza.

Ne conseguirebbe che non si impone un'identità di tali elementi entro la duplice previsione: eventuali differenze nei due diritti interni nell'elemento soggettivo non sarebbero di ostacolo al verificarsi della fattispecie convenzionale.

La questione da risolvere, a questo punto, si sposta dall'elemento personale al soggetto passivo: occorre, cioè, verificare se sia requisito costitutivo della fattispecie convenzionale l'identità del contribuente nei due ordinamenti interni.

Entro la definizione della fattispecie convenzionale il fatto economico doppiamente tassato rileva in quanto riferibile ad una figura del diritto interno che soddisfi dati requisiti, e cioè quelli di persona e di residente di uno Stato contraente [18], oltreché altre condizioni che il trattato può porre ai fini del criterio di collegamento da esso individuato per date classi di fatti, ad esempio, il requisito di beneficiario effettivo.

Ora, in genere, quando si parla di doppia imposizione giuridica internazionale si usa riferirsi ad una nozione contraddistinta, quale elemento fondante, dall'identità del soggetto passivo: è sulla base di questo requisito che, d'altronde, la si distingue da quella economica [19].

Non meno radicata e risalente è, tuttavia, anche la tesi opposta: muovendo, proprio, da una possibile diversità tra gli elementi personali delle due fattispecie imponibili, già Udina escludeva, infatti, che tale identità, pur ricorrente nella grandissima parte dei casi, fosse indispensabile per il verificarsi del fenomeno [20].

Invero, la soluzione dipende dal dato positivo: taluni contributi, apportati in passato su questo problema, non sono approdati a risultati del tutto soddisfacenti proprio a causa di una disamina unitaria della nozione di doppia imposizione desumibile dal singolo diritto interno e di quella derivabile dal sistema di *tax treaty law* [21].

Il contributo apportato più di recente dal Comitato degli affari fiscali dell'Ocse in uno studio settoriale sul tema, studio in cui si afferma che questa identità non è un requisito indispensabile e vi può essere alterità tra il soggetto passivo di uno Stato contraente e la persona che può invocare l'applicazione delle norme pattizie [22], non va esente da critiche, perché non segue ad un rigoroso riscontro dei presupposti legali fondanti una tale possibilità (procedendo, piuttosto, con esempi) [23]. Il commentario al Modello è sul punto contraddittorio: da un lato, recepisce i risultati del suddetto studio, ammettendo la dualità dei soggetti passivi; dall'altro, continua a riferirsi alla nozione di doppia imposizione giuridica internazionale come ad una nozione contraddistinta dall'identità del contribuente [24].

A ben vedere, a base delle concezioni che richiedono l'identità del soggetto passivo si avverte più l'esigenza di stabilire una linea di confine rispetto a fenomeni di doppio d'imposta caratterizzati dalla

dualità dei soggetti passivi e riportati all'alveo della doppia imposizione cosiddetta economica, che non il riconoscimento di un carattere irrinunciabile.

Invero, l'affermazione dell'identità, in queste concezioni, è costantemente mitigata dalla richiesta di un suo apprezzamento mediante criteri che non siano rigidi e formali [25]. Ciò a cui deve aversi essenzialmente riguardo, in questa prospettiva, è l'identità sostanziale del contribuente, inteso quale soggetto cui è attribuibile il fatto che esprime la capacità contributiva colpita dai due tributi e che dunque realizza il presupposto d'imposta normativamente stabilito, prescindendo da figure che siano destinate di meri obblighi formali o, pur sostanziali, ma estranee alla realizzazione del presupposto d'imposta [26].

In altre concezioni, nelle quali è apprezzabile lo sforzo di dare soluzione al problema sulla base del dato positivo, l'essenzialità del requisito di identità soggettiva (*Subjektidentität*), affermata in linea generale, è seguita da alcune precisazioni suggerite dalla presenza nei trattati di due previsioni, e non è per ciò valida in linea assoluta [27].

In primo luogo, infatti, è possibile rinvenire in alcuni trattati una previsione che obbliga lo Stato contraente di residenza della società controllante all'imputazione cosiddetta indiretta. In secondo luogo può ricorrere quella previsione (art. 9, paragrafo 2) che impone ad uno Stato contraente il riallineamento del reddito di un'impresa in esso residente in misura pari alla rettifica di cui sia stata destinataria, sul proprio reddito, un'impresa residente nell'altro Stato contraente, legata alla prima da rapporti di controllo, a seguito della disciplina antielusiva interna sul *transfer price*.

Ora, queste previsioni, presenti in qualche trattato italiano in vigore, sono estranee alla fattispecie convenzionale in esame. Si tratta di norme che definiscono fattispecie ulteriori, diverse, aventi propri elementi costitutivi, norme aventi funzione di eliminare il diverso fenomeno della doppia imposizione, cosiddetta economica, su scala internazionale.

È opportuno, a questo punto, chiarire i termini reali del problema dell'identità, o meno, del soggetto passivo, ciò che può essere fatto avendo riguardo alla diversa valenza assunta dall'elemento soggettivo della fattispecie imponibile nell'ambito di un'imposta personale rispetto ad una reale.

La dottrina ha messo bene in luce come nell'imposta personale questo elemento non esprima solo una relazione tra l'elemento oggettivo del presupposto e il soggetto passivo, bensì, concorra ad integrare quello oggettivo, in quanto la fattispecie imponibile è individuata in funzione del soggetto e tutti gli elementi di essa assumono rilievo in quanto riferibili ad un dato soggetto passivo, soggetto che, dunque, non può che essere unico per ciascun presupposto. Questa caratteristica implica, pertanto, in ambito internazionale, che le fattispecie imponibili dei due tributi personali non possano che essere riferibili allo stesso contribuente. Dato questo assetto, il problema della non unicità del soggetto passivo nei due diritti interni può porsi essenzialmente, oltre che per la previsione in uno solo dei due di un centro autonomo non soggettivato, soprattutto in presenza di quel fenomeno di trasparenza fiscale della figura collettiva per cui è ai soci, singolarmente, e non all'ente, che è riconosciuta soggettività passiva all'imposta [28].

Diversamente dall'imposta personale, l'imposta reale è caratterizzata da una definizione della fattispecie imponibile in funzione oggettiva, in quanto prescinde dalla considerazione del soggetto passivo [29]. Può, pertanto, accadere, in ambito internazionale, che la fattispecie imponibile dell'imposta reale definita da un diritto interno sia riferibile ad un contribuente, mentre la fattispecie imponibile definita dall'altro diritto interno (presupposto, indifferentemente, di un'imposta personale o reale) sia riferibile ad un diverso contribuente [30]. Ciò, comunque, è da riportare a ipotesi abbastanza rare, perché vi è pur sempre il limite della regola del concorso alle spese pubbliche, verosimilmente contenuta in ogni Costituzione: tra il fatto assunto a presupposto ed il soggetto passivo deve, pur sempre, sussistere una relazione valutabile in termini di capacità contributiva affinché l'imposta sia ragionevole, sicché, dovendo detto soggetto presentare quella capacità contributiva richiesta dal presupposto [31], la varietà di relazioni individuabili è notevolmente limitata.

Mentre è pacifico che, a fronte di un'opzione simmetrica dei due diritti interni per un regime di trasparenza fiscale, vi è identità del soggetto passivo ed esso coincide con il singolo socio cui il risultato dell'attività svolta dalla figura collettiva è imputato, lontani da una sistematizzazione sono ancora i problemi connessi alla presenza di opzioni diversificate dei due diritti interni, vale a dire quando in un ordinamento interno vi è imputazione del reddito al socio e nell'altro alla società (eccezionale, infatti, nei trattati italiani è il ricorso di clausole che risolvono i suddetti problemi).

Invero, il criterio risolutore pragmaticamente proposto dall'Ocse a tali questioni, mirato a riscontrare la sussistenza dei requisiti che il trattato fissa nei riguardi della persona del diritto interno, che ne invoca l'applicazione, alla stregua dell'ordinamento dello Stato contraente di residenza, richiede di essere (validamente) giustificato - in quanto configura una sorta di priorità di un ordinamento interno sull'altro ai fini dell'apprezzamento della duplice previsione - ciò che la tesi in discorso omette, totalmente, di fare.

Non è, d'altronde, questa l'unica ipotesi in cui l'Ocse risolve una questione interpretativa centrale entro quest'ambito di disciplina (art. 23) sostenendo che, per quanto concerne la verifica di un dato elemento normativo, si debba procedere al relativo riscontro alla stregua dell'ordinamento interno di un dato Stato

contraente.

Allorché, ad esempio, sorgono problemi di ineguale qualificazione giuridica del fatto materiale nei due ordinamenti interni - fatto designato nel trattato con un termine da esso non definito e per la cui attribuzione di significato opera, dunque, il rinvio al diritto interno (art. 3, paragrafo) - è tesi dell'Ocse quella che sia, in tal caso, lo Stato contraente di residenza a dover allinearsi all'interpretazione dell'altro Stato quanto a sussunzione del fatto sotto una data norma pattizia relativa ai criteri di collegamento, prescindendo dal riscontro alla stregua del proprio diritto interno, che potrebbe, all'opposto, condurre ad un'altra norma del trattato [32].

Nel porre tale differente valorizzazione l'Ocse non ne individua, nuovamente, alcuna giustificazione, bensì si limita a motivare la soluzione proposta rispetto alla funzione che esso riconosce ai trattati di eliminare il doppio d'imposta e (talvolta) di prevenire la doppia imposizione.

Pur non argomentata, la tesi dell'Ocse non è priva di logica.

Invero, il principio di capacità contributiva che è a base delle due norme impositrici in concorso assume, rispetto alla fattispecie convenzionale, una diversa valenza per l'uno e per l'altro ordinamento interno, sì da ritenere giustificato e fondato il riscontro di dati elementi normativi alla stregua dell'ordinamento dello Stato contraente di residenza quando sono in causa profili che attengono all'individuazione della figura del diritto interno cui è riferibile il fatto imponibile, cioè, in definitiva, in quanto è solo questo Stato che meglio può apprezzare la "persona" del contribuente e, quindi, la sua capacità contributiva [33].

7.L'elemento soggettivo - La fattispecie convenzionale è, poi, configurata dalle norme del trattato nel suo profilo soggettivo, definita, cioè, quanto a relazione che il fatto doppiamente tassato deve avere con il soggetto dell'ordinamento internazionale destinatario dell'effetto giuridico (come premesso, lo Stato contraente di residenza).

Ebbene, questa relazione è, per l'appunto, espressa dalla residenza (convenzionale, art. 4), in quanto elemento che collega il fatto economico all'ordinamento dello Stato contraente in questione, sia pur in modo mediato, e cioè tramite la persona del relativo diritto interno al quale il fatto è riferibile nella sua qualità, appunto, di "residente di uno Stato contraente" [34].

La residenza convenzionale sta, infatti, a designare la qualità del soggetto passivo, stabilita dal relativo diritto interno, di essere assoggettato ad imposta - "*est assujettie à l'impôt*", "*is liable to tax*", "*steuerpflichtig ist*" - a motivo di un criterio di collegamento di tipo personale ed a riferimento territoriale [35] (di regola, art. 4, paragrafo 1), quali sono i criteri che ogni trattato elenca a titolo esemplificativo [36], e così Stato contraente di residenza è quello che, in ordine allo specifico fatto economico doppiamente tassato, impone al contribuente il prelievo fiscale in ragione di un criterio di collegamento connotato in tale duplice modo.

8.L'elemento spaziale - Per ciò che concerne l'elemento costitutivo spaziale della fattispecie pattizia, si tratta dell'elemento cui, di seguito, si farà riferimento nei termini di requisito di conformità. Nome che riflette una formula tipica ricorrente entro la previsione dell'art. 23 dei trattati italiani per lo Stato contraente di residenza diverso dall'Italia (nonché nel Modello Ocse), così espressa: "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 ...", oppure, "accorda ... una deduzione ...".

In questo tipo di formula il requisito di conformità appare chiaramente riferito all'espressione "sono imponibili" e si configura, quindi, come una sorta di specificazione del requisito costitutivo di doppia imposizione che si è già individuato.

Considerato che l'espressione "sono imponibili" (*may be taxed*) opera un rinvio alla disposizione pattizia che fissa il criterio di collegamento (nel cui testo, infatti, l'espressione ricorre), ebbene, con la richiesta conformità al trattato del fatto imponibile rispetto allo Stato contraente di non residenza il requisito esige che sussista connessione fra il fatto e l'ordinamento interno di tale Stato in base a questa disposizione.

La giustificazione del requisito sul versante di tale ordinamento interno è quella di impedire che lo Stato contraente di residenza sia obbligato, sul piano internazionale, ad accreditare o ad esentare, benché non sussista un doppio d'imposta, in quanto il trattato vieta ogni contatto con l'ordinamento dell'altro Stato contraente.

Il requisito, tuttavia, non riguarda il solo Stato contraente di non residenza.

Invero, la norma pattizia oggetto di rinvio nel cui testo ricorre l'espressione "sono imponibili" individua, nel contempo, un elemento di connessione anche con l'ordinamento interno dello Stato contraente di residenza (altrimenti, ricorrerebbe nel testo la diversa formula "sono imponibili soltanto").

Quindi, benché l'art. 23 non ponga in modo espresso il requisito di conformità al trattato del fatto imponibile anche rispetto all'ordinamento dello Stato contraente di residenza, un tale requisito è richiesto

in modo implicito, in quanto è sotteso alla richiesta conformità nei riguardi dell'ordinamento dell'altro Stato contraente.

La *ratio* del requisito sul versante dello Stato contraente di residenza è quella di impedire che sorga il suo obbligo di accreditare o di esentare, benché non sussista un doppio d'imposta, in quanto il trattato pone ad esso un divieto di collegare il fatto al proprio ordinamento interno.

Il requisito di conformità vale, dunque, innanzi tutto, ad escludere dalla fattispecie convenzionale fatti imponibili che, sul piano spaziale, presentano un elemento di contatto con un solo ordinamento interno (in base ai criteri pattizi).

Detto requisito vale, in secondo luogo, a ricondurre entro la fattispecie convenzionale i soli fatti imponibili collegati agli ordinamenti interni in base agli elementi individuati dal trattato per ciascuno dei due Stati contraenti ed alle eventuali condizioni ulteriori che l'accordo può porre ai fini del collegamento (così, l'ulteriore condizione che la persona residente sia anche beneficiario effettivo del reddito, esempio, art. 10, paragrafo 4).

Per ciò che concerne lo Stato contraente di residenza italiano, ricorre in tutti i trattati in vigore (salvo la vecchia convenzione Italia-Singapore) una diversa formula - "Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in ... (altro Stato), 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. In tal caso, l'Italia deve dedurre ... " - formula cui si deve attribuire valore normativo identico a quella appena esaminata per l'altro Stato contraente, e ciò sulla base di più argomenti [37], tra i quali, non ultimo, il principio di reciprocità (assunzione in misura identica o equivalente di diritti ed obblighi da parte dei due Stati contraenti).

A conclusione del profilo spaziale della fattispecie convenzionale occorre accennare ancora ad alcuni aspetti di disciplina dei trattati.

Quando si parla di doppia imposizione giuridica internazionale si è soliti riferirsi, per rappresentare questo fenomeno, oltre che ad uno Stato di residenza, ad uno "Stato della fonte", designando con quest'ultima espressione lo Stato entro il cui territorio è localizzata la fonte produttiva del reddito o in cui è situato il patrimonio doppiamente tassato.

È lo stesso commentario al Modello Ocse ad utilizzare questa terminologia ed a riferirsi ripetutamente allo Stato della "fonte" ("*source*"), sebbene questa espressione non ricorra nel Modello (se non nella presentazione, al paragrafo 19).

Anzi, il commentario agli artt. 23 A e 23 B (paragrafo 8) pare individuare un requisito applicativo della disciplina posta da questi articoli, distinto da quello (che si è qui denominato) di conformità, proprio nella provenienza del reddito o nella localizzazione del patrimonio nello Stato contraente di non residenza. Ciò sarebbe come dire, avendo riguardo alla fattispecie pattizia, che tanto la provenienza del reddito da questo Stato, quanto la localizzazione del patrimonio sul suo territorio rappresentano un requisito costitutivo ulteriore di tale fattispecie.

In una diversa prospettiva altri negano che la disciplina in esame definisca il reddito prodotto all'estero e subordini l'obbligo dello Stato contraente di residenza all'accertamento di tale qualità del reddito proveniente dall'altro Stato contraente. Questa normativa, affermano, si limita a richiedere che il reddito sia stato tassato in conformità alle norme convenzionali [38].

Ora, si è visto come, entro l'art. 23 (o suo corrispondente) dei trattati italiani, sia richiesta l'imponibilità del fatto rispetto all'ordinamento dello Stato contraente di non residenza e la conformità di essa alle norme dell'accordo relative ai criteri di collegamento. È, invece, omesso, di regola, qualsivoglia riferimento esplicito alla fonte o, in termini ancor più ampi, alla provenienza ("*arising*") del reddito da tale Stato, nonché, per il patrimonio, alla sua localizzazione nel territorio di detto Stato.

Entro questo articolo, l'espressione "provenienti" e così il termine "fonte" sono rare. Salvo alcune ipotesi, di cui si dirà in chiusura, connotate da una definizione della fattispecie convenzionale del tutto particolare, l'espressione "provenienti" compare in qualche accordo, ad esempio, a riguardo dei canoni, quando il metodo cui è obbligato lo Stato di residenza per tali redditi è quello dell'accreditamento, anziché quello dell'esenzione cui esso sia obbligato per la generalità degli altri fatti [ad esempio: paragrafo 2, lettera b), sia art. 22 della convenzione Italia-Bulgaria, sia art. 23 della convenzione Italia-ex Cecoslovacchia].

Del resto, nei trattati italiani sono già le norme, cosiddette, distributive [39] dei canoni e degli interessi a fondare il collegamento con il diritto interno dello Stato contraente di non residenza (se non vietato) sulla provenienza del reddito dal relativo territorio: si ha, infatti, riguardo a che siano "provenienti da uno Stato contraente e pagati ad un residente dell'altro Stato contraente" (art. 11, paragrafo 1, e art. 12, paragrafo 1).

Di conseguenza, l'accertamento del requisito di conformità, rispetto a questi fatti reddituali, si risolve nella verifica della sussistenza di quel criterio di collegamento, con il diritto interno dello Stato di non

residenza, che il trattato stabilisce e che è costituito (in prima approssimazione) dalla provenienza del reddito da tale Stato. Dunque, la provenienza non risponde ad un requisito costitutivo ulteriore della fattispecie convenzionale distinto da quello di conformità, bensì trova rispondenza solo in quest'ultimo.

Ciò vale anche per altre classi di fatti reddituali o per fatti patrimoniali aventi, sempre, duplice collegamento (e perciò rilevanti agli effetti della fattispecie convenzionale): ad esempio, per i redditi immobiliari l'elemento di collegamento è dato dall'esistenza dell'immobile sul territorio dello Stato contraente di non residenza (art. 6, paragrafo 1). Parimenti è stabilito per gli utili di capitale derivanti dall'alienazione di beni immobili (art. 13, paragrafo 1) e, ai fini dell'imposta sul patrimonio, per il patrimonio costituito da beni immobili (art. 22, paragrafo 1).

Come per tutti i fatti, anche per questi l'accertamento della conformità consiste nel riscontro della sussistenza dello specifico elemento di collegamento. E poiché l'elemento di collegamento è dato, in questo caso (ad esempio, art. 6), dalla localizzazione della fonte produttrice del reddito sul territorio dello Stato contraente di non residenza, anche in questa ipotesi il requisito di conformità è soddisfatto alla condizione della provenienza del reddito da questo Stato, avendovi sul relativo territorio la fonte.

Né si può affermare che manchi una definizione di reddito prodotto all'estero e che l'obbligo dello Stato contraente di residenza non sia subordinato alla sussistenza di una tale qualità. Infatti, prendendo ad esempio sempre l'art. 6, è vero che non ricorre un'espressa definizione della fonte estera, non è, cioè, esplicitata una definizione del criterio in base alla quale si possa assumere che il reddito o il patrimonio è localizzato nello Stato contraente di non residenza e, quindi, lì prodotto, ma vi è, comunque, implicita definizione di tale criterio, in quanto si richiede che l'immobile, cioè la fonte produttrice, sia lì localizzato.

Inoltre, a tale qualità, cioè, a tale specifica fonte estera, è sicuramente subordinato il sorgere dell'obbligo dello Stato contraente di residenza. Infatti, se, nel caso di cui si discute, l'immobile è situato nello Stato contraente di residenza, oppure, in uno Stato terzo, e quindi è questa la fonte del reddito, non sorge l'obbligo dello Stato contraente di residenza di accreditare o esentare - avente a fattispecie il doppio d'imposta su redditi immobiliari dell'art. 6 - in quanto non è integrato il profilo spaziale di questa fattispecie, vale a dire il requisito di conformità (ciò che non preclude, ovviamente, il sorgere del suddetto obbligo avente a fattispecie un doppio d'imposta sulla classe degli altri redditi dell'art. 22, se il trattato prevede per questi un duplice collegamento).

Per determinati fatti, poi, le norme di collegamento specificano esplicitamente il criterio, o i criteri in base ai quali il fatto reddituale deve essere considerato proveniente dallo Stato contraente di non residenza, e così il criterio o i criteri in ragione dei quali il patrimonio è da considerare situato in questo Stato. Si è, nuovamente, in presenza di norme che fissano un criterio di localizzazione del fatto, cioè, che porgono, una definizione di reddito prodotto all'estero o di patrimonio situato all'estero.

Ad esempio, nei trattati italiani soprattutto per gli interessi, ma anche per i canoni (per questi ultimi, il Modello Ocse non la prevede), ricorre con larga frequenza una norma che definisce in modo esplicito il criterio in base al quale questi fatti "si considerano provenienti" ("*shall be deemed to arise*") dallo Stato contraente di non residenza: in particolare, la previsione individua tale criterio avendo riguardo alla residenza del debitore in detto Stato (di regola, art. 11, paragrafo 6, e art. 12, paragrafo 5). Criterio generale di localizzazione, questo, che è derogato nell'ipotesi in cui il debitore degli interessi o dei canoni - sia esso residente o non di uno Stato contraente - disponga, in uno Stato contraente, di una stabile organizzazione per le cui necessità è stato contratto il debito sul quale sono pagati gli interessi, ovvero, è stato contratto l'obbligo che ha dato luogo al pagamento dei canoni e tali interessi e canoni siano a carico della stabile organizzazione. Infatti, in questa ipotesi, detti elementi reddituali si considerano provenienti dallo Stato contraente in cui è situata la stabile organizzazione e quindi è questa che costituisce il criterio in base al quale si determina la provenienza del reddito e si determina la fonte estera.

Anche in questi casi il requisito spaziale della fattispecie convenzionale consiste nella provenienza del reddito, così come definita nel trattato, dallo Stato contraente di non residenza e l'accertamento di questo requisito si risolve nel riscontro della sussistenza dell'elemento di collegamento (residenza del debitore, ovvero, presenza della stabile organizzazione), elemento che viene a coincidere con quello individuato dal criterio di localizzazione. Ricorre, insomma, la definizione di reddito prodotto all'estero e il sorgere dell'obbligo dello Stato contraente di residenza è condizionato alla sussistenza e quindi all'accertamento di tale qualità.

A riguardo delle classi di fatti costituite dagli utili di impresa (art. 7), nonché dai redditi derivanti dall'esercizio di una libera professione o da altre attività di carattere indipendente (art. 14), le norme convenzionali fissano un collegamento con entrambi i diritti interni alla duplice condizione che nello Stato contraente di non residenza sia situata, rispettivamente, una stabile organizzazione o una base fissa - costituenti, dunque, l'elemento di contatto - e che detti redditi siano a queste attribuibili.

Rispetto alla prima condizione è richiesto che sia localizzata nello Stato contraente di non residenza la stabile organizzazione o la base fissa, sebbene non sia altrettanto richiesto che in tale Stato abbia la sua fonte primitiva, originaria, il reddito ad esse attribuibile. Questo potrebbe, notoriamente, avere origine e quindi provenire dallo stesso Stato contraente di residenza dell'impresa, oppure da un terzo Stato (tipico caso, cosiddetto, triangolare), oltre che dallo Stato contraente in cui è situata la stabile organizzazione o

la base fissa.

Nello stesso modo per il patrimonio costituito da beni mobili, che fanno parte dell'attivo di una stabile organizzazione di un'impresa residente di uno Stato contraente, ai fini del collegamento con entrambi i diritti interni è richiesto che nello Stato contraente di non residenza sia situata la stabile organizzazione (art. 21, paragrafo), ma detto patrimonio potrebbe essere localizzato anche altrove.

Agli effetti della fattispecie convenzionale la verifica dell'elemento spaziale si risolve, dunque, in primo luogo, nell'accertamento della sussistenza della stabile organizzazione nello Stato contraente di non residenza, indagine da compiersi avendo riguardo alla nozione configurata dal trattato, mentre è irrilevante che in questo Stato sia localizzata anche la fonte originaria del reddito o ubicato il patrimonio, potendo questi essere nello Stato contraente di residenza o in un terzo Stato. In secondo luogo, nell'accertamento che gli utili in questione siano attribuibili a tale stabile organizzazione, ovvero, il patrimonio di cui si discute faccia parte del suo attivo. Quindi anche in queste ipotesi ricorre una definizione del reddito di fonte estera, in quanto è individuato il criterio di localizzazione, dato, appunto dalla stabile organizzazione. Parimenti, il sorgere dell'obbligo dello Stato contraente di residenza è subordinato all'accertamento di tale qualità, come appena rilevato.

Per le restanti classi di fatti aventi collegamento con entrambi i diritti interni i trattati italiani fondano sempre l'elemento di collegamento con il diritto interno dello Stato contraente di non residenza sulla localizzazione nel suo territorio dell'elemento di reddito.

In taluni casi è, infatti, richiesto lo svolgimento dell'attività in detto Stato, e ciò vale per i redditi di lavoro subordinato (art. 15, paragrafo 1, ultimo periodo), per i compensi e i gettoni di presenza (art. 16), e, infine, per i redditi di artisti e sportivi (art. 17, paragrafo): localizzazione, infatti, che, investendo l'attività-fonte del reddito, determina la localizzazione nello stesso Stato contraente di non residenza anche del reddito che costituisce risultato di tale attività.

In altri casi questa provenienza è sottesa alla richiesta localizzazione della fonte del reddito, come è nel caso dei dividendi, che devono essere pagati ad un residente di uno Stato contraente da una società residente dell'altro Stato contraente (art. 10, paragrafo 1).

In definitiva, le norme dei trattati italiani che fissano elementi di contatto con entrambi gli ordinamenti interni richiedono la provenienza del reddito e l'ubicazione del patrimonio nello Stato contraente di non residenza, salvo quanto precisato per la stabile organizzazione e la base fissa (differente è, invece, la conclusione rispetto ai fatti per i quali è stabilito un elemento di collegamento solo con un diritto interno, in quanto ciò non è, di regola, rilevante).

La provenienza del reddito dallo Stato contraente di non residenza non è, per contro, richiesta per la classe degli "altri redditi" dell'art. 21 (cosiddetta, "catch-all clause"), avendo sempre riguardo all'ipotesi in cui detti fatti assumono rilevanza entro la fattispecie convenzionale in ragione del duplice collegamento che il trattato stabilisce. Ipotesi, questa, che ricorre in una minoranza ristretta di trattati italiani, in ciò diversi dal Modello Ocse [40].

La fonte, in questo caso, può essere in uno dei due Stati contraenti, come in Stati terzi, come è tipico nelle ipotesi di doppia residenza: è di conseguenza corretto affermare, limitatamente a questi fatti, che non ricorre alcuna definizione della fonte estera (essendo irrilevante) e che l'obbligo dello Stato contraente di residenza di accreditare o di esentare non è subordinato all'accertamento di tale fonte estera (da intendersi nell'altro Stato contraente) del reddito.

Si ha, insomma, in queste ipotesi, una vistosa eccezione a quel profilo che, come si è visto, accomuna le ipotesi di duplice collegamento: la fonte del reddito nello Stato contraente di non residenza non costituisce, infatti, qui presupposto indefettibile di collegamento, sicché, si può, in conclusione, riconoscere che l'uso, invalso, di riferirsi allo Stato contraente "della fonte" in contrapposizione allo Stato contraente di residenza poggia, effettivamente, su una terminologia impropria con riguardo al sistema dei trattati italiani [41].

In chiusura di questo argomento si menziona una particolare definizione della fattispecie convenzionale, ricorrente in una ristretta minoranza di trattati italiani, caratterizzata dal riferimento ai "redditi provenienti dall'Italia", oppure ai "redditi derivanti da fonti situate in Italia", e così al patrimonio "situato in Italia". Eccezionale è il ricorso di questa espressione per la fattispecie riferibile all'Italia quale Stato contraente di residenza (art. 23, paragrafo 2, della convenzione Italia-Brasile). Una tale definizione include di regola, pur con eccezioni, quel rinvio al diritto interno cui si è già fatto cenno in precedenza. Un ulteriore elemento normativo da valorizzare entro alcuni di questi trattati così connotati è costituito da quella clausola, cosiddetta, *deemed source rule*, con cui si porge la definizione della fonte, agli esclusivi effetti della fattispecie convenzionale, in modo generalizzato per tutte le classi di reddito del trattato [42].

9.L'elemento temporale - In dottrina si usa fare riferimento ad un ulteriore carattere distintivo della nozione di doppia imposizione giuridica internazionale, espresso dall'identità del periodo d'imposta, come ad una precisazione di quell'identità principale che è individuata, a seconda delle varie tesi, nell'identità del presupposto [43], oppure della situazione di fatto assunta come presupposto delle obbligazioni

tributarie [44].

Invero, anche il riscontro di un tale requisito di identità ad elemento costitutivo della fattispecie convenzionale non può prescindere dalla valutazione del dato positivo e, a questo riguardo, per ciò che concerne i trattati in vigore stipulati dall'Italia, non risultano elementi testuali o sistematici che depongono a favore di una tale identità, sicché un requisito costitutivo così stringente non appare configurabile [45].

La duplice previsione che motiva l'obbligo di accreditare o di esentare dello Stato contraente di residenza prescinde, insomma, da una definizione dell'elemento temporale della propria fattispecie imponibile identica a quella dell'altro Stato contraente.

I due diritti interni potrebbero stabilire diversamente l'elemento temporale e ciò può, soprattutto, avvenire con riguardo al reddito, che è suscettibile di coinvolgere un periodo d'imposta piuttosto che un altro a seconda del criterio d'imputazione in concreto prescelto dalla legge, se un principio di tipo monetario che dà rilievo alla percezione, ovvero un principio di maturazione economica.

Oppure la diversità potrebbe riguardare l'unità di tempo che assume rilievo nella determinazione del presupposto, se un istante o un periodo, problema suscettibile di presentarsi rispetto a un doppio di imposta patrimoniale (uno Stato potrebbe definire un'imposta istantanea, l'altro, un'imposta periodica).

Negato che sia richiesta dalle norme convenzionali l'identità dell'elemento temporale delle due fattispecie d'imposta, occorre, in positivo, individuare nei trattati la definizione del profilo temporale della fattispecie convenzionale, vale a dire, della sua estensione nel tempo.

Rileva, a tal fine, il tempo in cui sussiste questo doppio d'imposta internazionale, tempo che l'interprete deve ricostruire, non essendo espressamente indicato dalla disciplina dei trattati.

Avendo riguardo alla previsione che definisce la fattispecie convenzionale - "Se un residente di uno Stato contraente *possiede* elementi di reddito o di patrimonio *che sono imponibili* nell'altro Stato contraente, allora il primo Stato esenta/accorda una deduzione ..." - ciò che, in base al testo, assume rilievo centrale è la sussistenza di un fatto imponibile nello Stato contraente di non residenza.

Poiché nei trattati italiani, come nel Modello Ocse, non è posta alcuna limitazione allo Stato contraente di non residenza quanto al momento in cui applicare l'imposta, se ne deduce che sotto il profilo temporale è determinante il tempo in cui tale fatto imponibile viene a sussistere nello Stato contraente di non residenza.

Questa prima conclusione comporta, tuttavia, se non ulteriormente precisata, una conseguenza rilevante in ordine alla sussistenza, o meno, del fatto imponibile dello Stato di residenza con riguardo al tempo così individuato. Invero, sotto il profilo temporale l'obbligo di questo Stato di accreditare o di esentare verrebbe ad esistenza quando sussiste il fatto imponibile nello Stato di non residenza, e solo in questo tempo, a prescindere che sia parimenti già venuto ad esistenza il fatto imponibile nello Stato di residenza.

Contro questa tesi, seguita dall'Ocse [46], depone, tuttavia, un argomento. Si è visto, infatti, come sotto il profilo oggettivo la fattispecie convenzionale sia qualificata dai trattati italiani in quanto situazione avente a caratteristica un doppio d'imposta, sicché individuare l'elemento temporale con esclusivo riferimento all'imposta di uno solo dei due Stati (qualunque esso sia), a prescindere dall'esistenza di quella dell'altro Stato, conduce a negare che questo elemento oggettivo della fattispecie dei trattati sia imprescindibile, ciò che comporta escludere un suo riconoscimento a requisito costitutivo.

La sussistenza del fatto imponibile nell'ordinamento dello Stato di non residenza e quindi il tempo in cui essa si manifesta è condizione temporale necessaria della fattispecie dei trattati, ma non sufficiente, in quanto occorre anche che sia già venuto ad esistenza, o sia comunque contestuale, il fatto imponibile nello Stato di residenza. In questa diversa prospettiva occorre riconsiderare la tesi tradizionale, accennata in premessa, che ravvisa a base dell'elemento definitorio temporale della nozione di doppia imposizione una precisazione dell'elemento oggettivo.

Vi è un ulteriore argomento a favore di questa conclusione.

Se si ha riguardo all'obbligo di accreditamento, questo viene, di regola, ad esistenza nei trattati italiani se e nei limiti in cui vi è un'imposta "pagata" nello Stato di non residenza, ciò che presuppone una previa, o quanto-meno contestuale, imputazione temporale del reddito o del patrimonio in questo Stato (salva l'ipotesi di obbligazioni di acconto) in rapporto all'imputazione dello stesso reddito o patrimonio nello Stato di residenza.

In definitiva, la tesi secondo cui l'obbligo di accreditare o di esentare viene ad esistenza anche in un tempo anteriore a quello in cui si ha imposizione nello Stato contraente di non residenza conduce ad ammettere che tale obbligo sussista ad un dato tempo pur se, in un momento successivo, viene meno l'imposta dell'altro Stato, ad esempio, perché soppressa (e quindi il contribuente non rimanga soggetto ad alcun doppio d'imposta). Interpretazione che, in ultimo, contravviene alla stessa funzione della

specifica disciplina dell'art. 23 di eliminare la doppia imposizione.

Infine, si può ulteriormente osservare, sempre in relazione all'elemento temporale della fattispecie convenzionale quale qui individuato, come non impedisca il suo integrarsi l'ipotesi, invero eccezionale, di una norma impositrice retroattiva. In altri termini, l'introduzione di un'imposta, nello Stato contraente di non residenza, che assuma a presupposto fatti pregressi dovrebbe fondare l'eliminazione del doppio d'imposta da parte dell'altro Stato contraente, sempre che, come precisato, detti fatti abbiano già integrato (o, contestualmente, integrino) la propria fattispecie imponibile.

Note:

- [1] P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Giappichelli, Torino, 2008, pagg. 53 e seguenti.
- [2] K. VOGEL, *On double taxation conventions*, London, 1997, pag. 10; A. FANTOZZI - K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in "Dig. disc. priv.", Sez. comm., V, 1990, Torino, pag. 186. La negazione che la doppia imposizione giuridica internazionale costituisca un "istituto giuridico" proprio di un dato ordinamento la si ritrova anche in A. MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, Giuffrè, Milano, 1990, pagg. 12-13.
- [3] G.C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, pag. 66.
- [4] A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, pag. 57.
- [5] G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Cedam, Padova, 2005, pag. 210.
- [6] F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Utet giuridica, Milano, 2007, pag. 49.
- [7] Per la rilevanza dell'identità del fatto economico, quale fatto materiale, a base della nozione di doppia imposizione giuridica internazionale, cfr. G.C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., pag. 66.
- [8] F. MANTOVANI, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, Zanichelli, Bologna, 1966, pag. 21; Id., *Diritto penale*, Cedam, Padova, 2007, pag. 455.
- [9] Cfr. A. PAGLIARO, *Concorso di norme (dir. pen.)*, in "Enc. dir.", VIII, Milano, 1961, pag. 546; F. MANTOVANI, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, cit., pagg. 22-23, 178 e 233.
- [10] Così F. MODUGNO, *Pluralità degli ordinamenti*, in "Enc. dir.", XXXIV, Milano, 1985, pag. 45; conforme, F. MANTOVANI, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, cit., pag. 23, nt. 21.
- [11] Cfr.: H. DORN, *Welche Grundsätze empfehlen sich für das internationale Vertragsrecht zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei Einzelpersonen und Körperschaften, insbesondere bei gewerblichen Betrieben?*, in "Verhandlungen des 33. Deutschen Juristentages", Berlin-Leipzig, 1925, pag. 495; A. SPITALER, *Das Doppelbesteuerungsproblems bei den direkten Steuern*, Reichenberg, 1936, pag. 132; M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, pagg. 252 e 254 e seguenti; G.C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., pagg. 62 e seguenti; M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984; A. XAVIER, *Direito tributário internacional. Tributação das operações internacionais*, Coimbra, 1997, pagg. 31 e 37; M. PIRES, *International juridical double taxation of income*, Deventer, 1989, pag. 36; F. PICCIAREDDA, *In margine alle convenzioni in tema di doppia imposizione sul reddito: il trasporto aereo internazionale*, in "Dir. trasp.", 2000, nt. 23; R. LUPI, *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in "Rass. trib.", n. 3/2004, pagg. 991-993.
- [12] F. MANTOVANI, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, cit., pag. 202.
- [13] Salvo la convenzione Italia-Paesi Bassi, per la quale vedi note successive.
- [14] Fra i trattati italiani nei quali vi è previsione di un obbligo di esentare, l'unico che pone un problema in parte simile al Modello Ocse è la convenzione Italia-Paesi Bassi, in cui la disciplina sui metodi non esordisce con la formula suindicata per il Belgio (o formula simile), in quanto vi è solo indicazione nella rubrica dell'art. 24 ("Disposizioni per eliminare le doppie imposizioni") di questo oggetto di disciplina.
- [15] La questione non può essere qui esaminata, per ragioni di economia del lavoro. Si rinvia a: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., pagg. 269 e seguenti.
- [16] K. VAN RAAD, *International coordination of tax treaty interpretation and application*, in "International and comparative taxation, Essays in honour of Klaus Vogel", London, 2002, pag. 225; H.J. AULT, *Issues related to the identification and characteristics of the taxpayer*, in "IBFD Bulletin", 2002, pag. 263; J. WHEELER, *The attribution of income to a person for tax treaty purposes*, in "IBFD Bulletin", 2005,

pag. 477.

[17] Per un'applicazione in linea con la suddetta prospettiva, a riguardo della società di persone trattata come soggetto passivo d'imposta dallo Stato contraente (S) sul cui territorio produce *royalties* e, all'opposto, come soggetto trasparente dallo Stato (P) in cui ha sede e del quale sono residenti i suoi soci (A e B): Comitato degli affari fiscali dell'Ocse, *L'application du modèle de convention fiscale de l'Ocde aux sociétés de personnes*, adottato il 20 gennaio 1999, paragrafo 61, R(15)-26, con riferimento all'esempio n. 4 in esso riportato, nonché, nel recepirne i risultati, dal: Modello Ocse 2005, *Commentario all'art. 4*, paragrafo 8.4., corrispondente al: Modello Ocse 2008, *Commentario all'art. 4*, paragrafo 8.7.

[18] Quanto al requisito di persona, è determinante la previsione iniziale di tutti i trattati italiani che limitano la relativa applicazione - sia pur indiretta - alle "persone", come qualificate, dai trattati italiani, nell'articolo sulle definizioni corrispondente all'art. 3 del Modello Ocse.

[19] Per tutti: M.C. FREGNI, *Appunti in tema di "doppia imposizione" interna*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1993, II, pag. 17, rilevando che la doppia imposizione giuridica internazionale è riconducibile alla "doppia imposizione in senso soggettivo", intendendo per tale quella nei confronti di uno stesso soggetto.

[20] M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario, cit.*, pagg. 254-255. Favorevole a questa tesi anche P. ADONNINO, *Doppia imposizione, b) Diritto tributario*, in "Enc. dir.", XIII, Milano, 1964, pag. 1016.

[21] Per una tale critica: G.C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale, cit.*, pagg. 65, nota 146, e 67, rispetto agli studi di: H. FLICK, *Das Erfordernis der Subjectidentität bei Doppelbesteuerungsnormen*, in "Steuer und Wirtschaft", 1960, pag. 329, dallo stesso citati.

[22] Comitato degli affari fiscali dell'Ocse, *Applicazione del Modello di convenzione fiscale dell'Ocse alle società di persone, cit.*, paragrafo 27.

[23] Per tale critica, cfr. 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, pag. 32.

[24] Cfr. Ocse, Modello di convenzione 2008, Introduzione, paragrafo 1, e commentario agli artt. 23 A e 23 B, paragrafo 1.

[25] A. XAVIER, *Direito tributário internacional, cit.*, pag. 36.

[26] J.M. CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, in A.F. Serrano (a cura di), *Fiscalidad internacional*, Madrid, 2001, pagg. 471-473.

[27] A. FANTOZZI - K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale, cit.*, pag. 187.

[28] A. FEDELE, *Imposte reali e imposte personali nel sistema tributario italiano*, in "Riv. dir. fin. e sc. fin.", 2002, pagg. 460, 464 e 466, rilevando come unica eccezione un centro di riferimento non soggettivato.

[29] P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Giuffrè, Milano, 1996, pag. 20.

[30] A. FEDELE, *Imposte reali e imposte personali nel sistema tributario italiano, cit.*, pagg. 460 e 466.

[31] Sulla ragionevolezza del prelievo, cfr. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 179; R. SCHIAVOLIN, *La capacità contributiva. Il collegamento soggettivo*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, I, 1, Cedam, Padova, 1994, pag. 274.

[32] Comitato degli affari fiscali dell'Ocse, *L'application du modèle de convention fiscale de l'Ocde aux sociétés de personnes*, paragrafo 103; Modello Ocse 2008, Commentario agli artt. 23 A e 23 B, paragrafi 32.3. e 32.4.

[33] In questa prospettiva è coerente, ad esempio, avere riguardo alla legislazione dello Stato contraente di residenza per ciò che concerne la verifica del modo in cui opera il meccanismo d'imputazione, se nei confronti della società trasparente, oppure del socio, nelle ipotesi in cui i due diritti interni adottino soluzioni diversificate (ad esempio, l'uno tassi la società, l'altro, per trasparenza, i soci), cfr.: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni, cit.*, pag. 325.

[34] Quanto al requisito di "residente di uno Stato contraente", esso è posto, espressamente, dalla previsione sui metodi per eliminare il doppio d'imposta ("Se un residente dell'Italia ..."), che contiene un rinvio implicito (indiscusso in dottrina) alla nozione delineata dai trattati entro l'articolo corrispondente all'art. 4 del Modello Ocse.

- [35] 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*, cit., pagg. 58 e 63; G.C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., pag. 148.
- [36] K. VOGEL, *On double taxation conventions*, cit., paragrafo 29, pagg. 232-233.
- [37] In questa sede tralasciati e per i quali cfr.: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., pagg. 157-159.
- [38] A. CONTRINO, *Il credito per le imposte assolte all'estero*, in *Imposta sul reddito delle società (Ires)*, diretta da F. TESAURO, Zanichelli, Bologna, 2007, pag. 1045, con specifico riferimento all'art. 23 B, Modello Ocse (metodo dell'accreditamento).
- [39] Anche nella dottrina italiana è invalso l'uso di riferirsi nei termini di "norme distributive" o "norme di distribuzione" per designare le norme che ripartiscono la competenza legislativa tra i due Stati contraenti in ordine all'assunzione delle varie classi di fatti a presupposto d'imposta, cfr. per tutti: F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 2, Parte speciale, Utet giuridica, Milano, 2008, pag. 418.
- [40] Cfr.: art. 20 della convenzione Italia-Pakistan; art. 21 della convenzione Italia-Malaysia, Messico, Singapore; art. 22 della convenzione Italia-Argentina, Brasile, Nuova Zelanda, paragrafo 1, Venezuela; art. 23 della convenzione Italia-India. La previsione è, invece, mancante espressamente in qualche accordo italiano, cfr. convenzione Italia-Canada; convenzione Italia-Thailandia; convenzione Italia-Trinidad e Tobago.
- [41] K. VOGEL, "State of residence" may as well be "State of source" - There is no contradiction, in "IBFD Bulletin", 2005, pag. 420.
- [42] Per i problemi interpretativi, con specifico riguardo al profilo spaziale, sollevati da queste peculiari e diversificate definizioni della fattispecie convenzionale, cfr.: P. Tarigo, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., pagg. 173-179.
- [43] M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., pagg. 255-256.
- [44] G.C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, cit., pagg. 66-67.
- [45] Negano che una tale identità costituisca elemento definitorio della nozione: A. FANTOZZI - K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, cit., pag. 187, sia pur senza specifico riferimento ai trattati italiani.
- [46] Sebbene il Modello Ocse, *Commentaires sur les articles 23 A e 23 B*, paragrafo 32.8, nell'introduzione, al paragrafo 1, si riferisca all'identità del periodo di imposta nel delineare la nozione di doppia imposizione giuridica internazionale, trattando della disciplina dei metodi per eliminarla afferma chiaramente come sia irrilevante il momento in cui lo Stato contraente di non residenza assoggetta ad imposta l'elemento reddituale o patrimoniale: questo tempo potrebbe precedere o seguire l'imposizione nel primo Stato e, ciò nonostante, vi è obbligo dello Stato di residenza di accreditare o di esentare. Si può dubitare che questa interpretazione dell'Ocse sia seguita dai vari Stati e, d'altronde, lo stesso commentario accenna alla tendenza di alcuni Stati a discostarsene, subordinando l'obbligo convenzionale ai presupposti stabiliti unilateralmente dalla disciplina interna (ciò che, invero, per altro verso, solleva dubbi di legittimità sul piano internazionale e (costituzionale) interno.