

Paola Tarigo

---

**LA DOPPIA IMPOSIZIONE GIURIDICA  
INTERNAZIONALE COME FATTISPECIE  
DISCIPLINATA NEI TRATTATI BILATERALI**

---

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

## La doppia imposizione giuridica internazionale come fattispecie disciplinata nei trattati bilaterali

**SOMMARIO:** 1. Il problema della rilevanza della doppia imposizione internazionale *solo* come situazione di fatto o *anche* come fattispecie definita da una norma giuridica. - 2. Impiego del termine "doppia imposizione" negli accordi bilaterali. Non significatività dell'assenza dell'attributo "internazionale". Conseguente infondatezza della tesi che nega l'utilizzo del termine entro una disposizione dei trattati e, in ragione di tale mancato impiego, esclude che ne derivino effetti giuridici. - 3. Dimostrazione che la doppia imposizione giuridica internazionale è configurata come fattispecie nei trattati: suo riscontro normativo e individuazione dell'effetto giuridico di cui è destinatario il solo Stato contraente di residenza (convenzionale). - 4. Configurazione dell'effetto giuridico alla stregua di obbligo (di accreditamento o di esenzione). - 5. Disamina delle possibili denominazioni per designare la fattispecie. - 6. Il diritto sostanziale convenzionale quale sistema di norme autonome non integrabile mediante rinvio alle norme unilaterali del diritto interno. - 7. Riconoscimento della funzione e dell'oggetto della disciplina dei trattati consistenti nella eliminazione della doppia imposizione. Conseguente necessità per l'interprete di privilegiare, fra i vari possibili significati di una disposizione in essi contenuta, quello che consente di realizzare tale funzione. - 8. Individuazione della *ratio* della fattispecie pattizia e relative implicazioni nella soluzione di taluni problemi interpretativi.

1. *Il problema della rilevanza della doppia imposizione internazionale solo come situazione di fatto o anche come fattispecie definita da una norma giuridica.* - Vi è un diffuso senso di insoddisfazione a riguardo del sistema di *tax treaty law*.

Ciò concerne alcune opzioni di fondo dei trattati - si pensi alla crisi, derivata dalla globalizzazione e dalla dematerializzazione della ricchezza, che sta investendo la residenza, quale criterio di collegamento (1) - ma soprattutto lo si avverte in rapporto ad una esigenza di siste-

---

(1) Già agli inizi degli anni novanta si affermava come, pur costituendo il criterio impositivo fondato sulla residenza una forma di "esasperazione dell'idea statale dell'imposizione", non fosse opportuna la sua eliminazione, con ritorno al sistema ispirato al criterio di territorialità, essendo, piuttosto, richiesto ai sistemi fiscali nazionali di assumere

La negazione che la doppia imposizione giuridica internazionale costituisca un "istituto giuridico" proprio di un dato ordinamento la si ritrova anche nella dottrina italiana (4).

È da premettere che, sicuramente, i trattati internazionali non costituiscono, di per sé, fonte di norme giuridiche generali. Invero, il loro ambito di applicazione è limitato ai rapporti tra gli Stati contraenti, che, soli, possono pretendere l'adempimento reciproco: per ciò le norme pattizie sono definite, in contrapposizione a quelle generali, come norme particolari o speciali (5).

Ciò chiarito, non ammettere una "funzione normativa" della nozione, bensì riconoscere ad essa soltanto una "funzione descrittiva" implica disconoscere una rilevanza della doppia imposizione giuridica internazionale in termini diversi da mera situazione di fatto e, cioè, *anche* quale fattispecie compiutamente disciplinata da una norma giuridica di un dato ordinamento, sia esso quello internazionale o quello interno.

Ciò costituirà, dunque, l'oggetto di indagine. Si muove, a tal fine, da una nozione di fattispecie nei termini di fatto che la norma prende in considerazione per collegarvi effetti giuridici.

Ebbene, affinché una determinata situazione di fatto possa essere considerata una fattispecie è, innanzi tutto, necessario che una disposizione indichi gli elementi costitutivi, vale a dire i requisiti indispensabili per il verificarsi degli effetti, elementi tutti egualmente indispensabili, non essendo possibile operare alcuna graduazione tra essi in ordine al relativo concorso alla produzione di tali effetti (6).

In secondo luogo, è necessario che quella disposizione indichi l'effetto giuridico da essa ricollegato al verificarsi di quella determinata situazione di fatto, effetto che rappresenta la risposta dell'ordinamento alla mutata situazione di fatto e si giustifica in ragione della valutazione che di essa opera tale ordinamento (7). Effetto che definisce, altresì, l'interesse giuridico che la norma tutela (8).

---

(4) Cfr.: A. MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990, 12-13.

(5) Per tutti, cfr.: S. BARIATTI, *L'accordo nel sistema delle fonti e il diritto dei trattati*, in S. Carbone-R. Luzzato-A. Santa Maria (a cura di), *Istituzioni di diritto internazionale*, Torino, 2006, 85.

(6) A. CATAUDELLA, *Fattispecie*, in Enc. dir., XVI, Milano, 1967, 929; R. SCOGNAMIGLIO, *Fattispecie*, in Enc. giur. Treccani, XIV, Roma, 1989, 1.

(7) E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino, 1955, 3; R. MOSCHELLA, *Fatto giuridico*, in Enc. giur. Treccani, XIV, 1989, Roma, 2.

(8) A. FAZZA, *Efficacia giuridica*, in Enc. diritto, XIV, Milano, 1965, 458.

natura bilaterale di tali accordi, che fa presagire una pluralità di definizioni, e, pur nella ricerca di elementi definitivi comuni, da taluni profili distintivi, all'interno dei vari trattati internazionali, in ragione dei quali, per evitare conclusioni generiche, si è circoscritto la presente indagine ai soli accordi italiani. A tali profili si aggiunge quello della differente anzianità dei trattati in vigore e della conseguente loro possibile rispondenza ad una diversa versione del Modello Ocse. È per ciò che anche le definizioni dottrinali di doppia imposizione giuridica internazionale sono ritenute da taluni inutili: generalizzazioni al riguardo conducono, infatti, a definizioni inattendibili (13).

Molte definizioni della dottrina contemporanea ricalcano quella che è attualmente contenuta nel commentario al Modello Ocse 2008, secondo cui: "La doppia imposizione giuridica internazionale può essere definita in generale come l'applicazione di imposte comparabili in due (o più) Stati allo stesso contribuente, per il medesimo fatto generatore e per periodi identici" (14).

Un esame preliminare per ricercare una definizione legislativa consiste nel verificare il ricorso dell'espressione nel testo di legge. Infatti, se vi è definizione di un termine, lo stesso ricorre di necessità nel testo che contiene la definizione e, di solito, anche in altre parti del testo, poiché, altrimenti, essa sarebbe superflua e ridondante. Dunque, la ricorrenza nell'enunciato definitorio è condizione necessaria, benché non sufficiente (15).

Effettivamente – come afferma Vogel rispetto ai trattati in genere – la formula "doppia imposizione internazionale" non compare nei testi degli accordi bilaterali italiani in vigore.

Vi figura, ciò nonostante, priva dell'attributo "internazionale".

Ora, la mancanza nel testo dei trattati di questo attributo non è rilevante. Infatti, le norme pattizie riguardano le relazioni tra i due Stati contraenti, quali soggetti del diritto internazionale, nell'esercizio della loro attività legislativa in materia tributaria limitatamente a fenomeni di dop-

---

re e dei giuristi, in A. Belvedere-M. Jori-L. Lantella, *Definizioni giuridiche e ideologie*, Milano, 1979, 349, 366 e 368; R. GUASTINI, *Il diritto come linguaggio, il linguaggio del diritto*, in Guastini R. (a cura di), *Problemi di teoria del diritto*, Bologna, 1980, 20.

(13) Sulla limitata utilizzabilità di definizioni della doppia imposizione, cfr.: C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 396.

(14) OCSE, *Modello di convenzione 2008, Introduzione*, par. 1. La definizione è succintamente ripresa nel par. 1 del commentario agli artt. 23 A e 23 B.

(15) G. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, I, t. 2, Milano, 1980, 154.

È rarissimo nei trattati stipulati dall'Italia, ma talvolta il termine è presente anche nel testo della disciplina riguardante le procedure amichevoli (22).

Verificato il ricorso del termine nei trattati, si può ulteriormente accertare se vi sia anche una sua definizione.

A ciò si può dare risposta negativa. E così si può escludere che operi, in quanto termine privo di definizione nei trattati italiani, il rinvio al diritto interno in base alla, cosiddetta, *renvoi clause* (di regola contenuta nell'art. 3, par. 2) (23). In conclusione i vigenti trattati italiani non definiscono in alcun modo l'espressione "doppia imposizione giuridica internazionale".

Una definizione del termine – per ciò non "legislativa" – può essere solo desunta, da parte dell'interprete, dalle norme convenzionali, una volta che sia stata in esse riscontrata la definizione di una fattispecie.

**3. Dimostrazione che la doppia imposizione giuridica internazionale è configurata come fattispecie nei trattati: suo riscontro normativo e individuazione dell'effetto giuridico di cui è destinatario il solo Stato contraente di residenza (convenzionale).** - Stante l'illustrato ricorso del termine "doppia imposizione" nei trattati italiani, è solo entro la previsione in cui vi è disciplina dei metodi per eliminarla (di regola, entro l'art. 23) – previsione presente in tutti gli accordi bilaterali italiani, senza eccezioni – che si può individuare la definizione normativa della relativa fattispecie.

Si considera, innanzi tutto, la formula di tale previsione che ricorre tipicamente per l'Italia, quale Stato contraente di residenza (24). Questa è 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)".

(22) Cfr.: art. 26, 3 par., Conv. Italia-Francia.

(23) Per l'esito negativo di queste due indagini, cfr.: P. TARIGO, *Il concorso di fattispecie imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., 43-50.

(24) Salvo sia diversamente precisato, nel seguito ogni riferimento allo Stato contraente di residenza è da intendere nel senso della residenza convenzionale (di regola, art. 4 dei vari trattati).

In secondo luogo, il fatto economico doppiamente tassato rileva entro la fattispecie convenzionale in quanto riferibile ad una figura (il contribuente) del diritto interno che sia qualificabile, innanzi tutto, come persona (di regola, art. 1 c 3) e, in secondo luogo, come residente di uno Stato contraente (di regola, art. 1 e 4).

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 qualificabile come Stato di residenza in base all'art. 4).

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

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 (di regola, art. 4, par. 1) e così Stato contraente di residenza ai fini della convenzione 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 (con eventuale applicazione delle specifiche regole poste dal trattato per individuare convenzionalmente lo Stato di residenza nell'ipotesi in cui il contribuente abbia doppia residenza in base ai diritti interni).

Quanto alla configurazione del profilo spaziale della fattispecie patizia assume rilievo la sussistenza di dati elementi di collegamento del fatto economico – in ragione della sua natura, ad esempio, se reddito o patrimonio immobiliare, se utile o patrimonio di un'impresa, etc. – con entrambi gli ordinamenti interni degli Stati contraenti, condizioni da verificare alla stregua della disciplina convenzionale dei criteri di collegamento per la specifica classe di fatti aventi tale natura e nei limiti dei criteri da essa posti.

Tale profilo, cui si farà riferimento nei termini di requisito di conformità, è desumibile dall'inciso con cui si conclude la previsione sui metodi per eliminare il doppio d'imposta che si è sopra riportata, vale a dire dalla proposizione "a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano", interpretata in modo congiunto al re-

dica internazionale, sia l'effetto giuridico ricollegato dalle norme medesime al realizzarsi di essa.

Effetto che è configurato, nella tipica previsione su indicata, come obbligo di detto Stato di dedurre, o di detrarre, dalla propria imposta sui redditi quella pagata nell'altro Stato contraente (28), e che, infatti, sorge proprio, e solo, allorché si verifichi la doppia imposizione ("in tal caso, l'Italia deve ...").

Si può, dunque, concludere che quando ricorre una previsione simile a quella esaminata – ciò che avviene in tutti i trattati italiani, salvo due formule inusuali (29) – la doppia imposizione giuridica internazionale costituisce anche una fattispecie, e non una semplice situazione di fatto.

Circa i pochissimi trattati italiani (indicati nel paragrafo precedente) che non impiegano il termine dentro alla disposizione, bensì lo contengono solo nella rubrica del relativo articolo, oppure nel titolo del relativo capitolo, o, infine, come caso isolato, nel titolo della Convenzione, tale mancanza non sembra costituire un valido argomento per negarne il rilievo come fattispecie, in quanto tutte le condizioni suddette e l'effetto giuridico vi sono, comunque, definiti.

Le conclusioni cui si è pervenuti per l'Italia, quale Stato contraente di residenza, possono essere estese anche nei confronti dell'altro Stato contraente, nella sua qualità di Stato di residenza, per una maggioranza di trattati italiani: in essi, infatti, la disciplina sui metodi per eliminare il doppio d'imposta ricalca quella già vista per l'Italia, salva quella differenza di puro lessico, che si è già segnalata, a riguardo del profilo spaziale. Queste rappresentano, allora, altrettante ipotesi di rilevanza della doppia imposizione internazionale anche come fattispecie.

Sul piano degli effetti giuridici, la nuova situazione giuridica che si costituisce, e in cui si ritrova corrispondentemente lo Stato contraente di

---

(28) Quanto all'obbligo dello Stato italiano di escludere da imposta o di esentare, esso si ricollega ad una differente (ed aggiuntiva) fattispecie convenzionale, avente requisiti costitutivi e funzione diversi da quella esaminata. Tale obbligo è stabilito in due soli trattati a riguardo dei dividendi: art. 24, par. 2, lett. b), Conv. Italia-Germania; art. 23, par. 3, Conv. Italia-Brasile.

(29) Quanto alle formule inusuali, si tratta di due trattati, la Conv. Italia-Irlanda e la Conv. Italia-Trinidad e Tobago, che, nell'ambito di quelli, ancora in vigore, stipulati dall'Italia, sono i più risalenti e in cui, per ciò, la disposizione è formulata in termini differenti. Ciò nonostante, nelle relative previsioni risulta chiaramente indicato quando ricorre la doppia imposizione, nonché l'effetto giuridico che è ricollegato al verificarsi di tale situazione. Quindi, anche in questi trattati rileva in quanto fatto giuridico, e non solo quale mera situazione di fatto.

residenza: "Fatte salve le disposizioni della legislazione del Regno Unito concernenti la concessione di una deduzione dall'imposta del Regno Unito dell'imposta dovuta in un paese diverso dal Regno Unito (che non modificano il principio generale qui previsto): a) l'imposta italiana dovuta ai sensi della legislazione italiana ... sugli utili o redditi provenienti da fonti site in Italia ... è ammessa in deduzione dall'imposta del Regno Unito calcolata sugli stessi utili o redditi per i quali è stata calcolata l'imposta italiana" (33).

Nei trattati in cui compare un rinvio, sulle cui varie tipologie non è il caso di soffermarsi in questa sede (34), si è sempre in presenza di una disposizione che stabilisce l'effetto giuridico di cui è destinatario lo Stato contraente di residenza e che ricollega questo effetto, in modo inequivocabile, al verificarsi di quella situazione di fatto nei termini che la disposizione medesima descrive. Quindi, anche nei trattati italiani così formulati sono definite fattispecie di non doppia imposizione.

Tuttavia, in queste ipotesi, la puntuale individuazione dei requisiti legali che deve possedere la doppia imposizione parrebbe, sulla base di un'interpretazione letterale, non esaurirsi nelle norme convenzionali, e ciò, in particolar modo, quando il rinvio al diritto interno non è limitato da alcun principio generale del trattato. Ebbene, in questi casi parrebbe possibile che taluni elementi costitutivi siano integrati per rinvio alla disciplina posta unilateralmente dello Stato in questione.

Se sussista rinvio, ed eventualmente per quali requisiti legali, è indagine da compiere, entro lo specifico trattato, sulla base di un'interpretazione sistematica delle previsioni in esso contenute, mirata a riscontrare se un tale principio generale, pur non espresso, o altri limiti, siano comunque impliciti al sistema del singolo trattato.

Ma ciò, come è ovvio, nulla toglie al riscontro normativo della fattispecie convenzionale che qui interessa mettere in luce.

*4. Configurazione dell'effetto giuridico alla stregua di obbligo (di accreditamento o di esenzione).* - In conclusione, dall'indagine compiuta risulta confermato che, entro ciascun trattato italiano, le norme pattizie definiscono, per ciascuno dei due Stati contraenti, nella rispettiva qualità di Stati di residenza, una fattispecie avente funzione di eliminare la doppia imposizione.

(33) Art. 24, par. 1 e 2, lett. a), Conv. Italia-Regno Unito.

(34) Per l'esame di queste, cfr.: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., 63 e 64.



obbligo di accreditamento dell'imposta estera, oppure come obbligo di esenzione del fatto economico dall'imposta nazionale (talvolta formulato come esclusione).

Obbligo, quello di accreditamento, che nei trattati italiani è limitato all'imposta dovuta (o pagata) nello Stato contraente di non residenza e, di regola, è altresì limitato alla quota dell'imposta dello Stato di residenza attribuibile agli elementi di reddito e di patrimonio tassati dall'altro Stato.

La situazione giuridica che viene in essere è quindi esprimibile, in senso tecnico, in termini di obbligo, e non, a rigore, in termini di "divieto" di doppia imposizione, come, talvolta, è d'uso riferirsi nel linguaggio corrente.

Se si ha, tuttavia, riguardo all'obbligo di esentare (o di escludere), esso, nella sostanza, si traduce in un divieto di doppia imposizione posto allo Stato contraente di residenza, in quanto, appunto, ad esso è preclusa dal trattato l'imposizione (fermo restando il suo diritto a tenere conto del reddito o del patrimonio esentato ai fini dell'applicazione delle aliquote ai restanti elementi reddituali o patrimoniali del contribuente).

La questione si pone in termini differenti per ciò che concerne l'obbligo di accreditamento dell'imposta estera, poiché non è configurabile per lo Stato contraente di residenza alcun divieto di doppia imposizione, restando esso libero di tassare. D'altronde, questo mezzo tecnico per eliminare il doppio d'imposta è tale da non condurre in ogni caso a questo risultato, in quanto limitato.

Da questa indagine risulta, infine, confermata la possibilità di delineare un sistema di accordi bilaterali italiani che, pur costruito su norme giuridiche non generali, bensì speciali (o particolari), è connotato da una tendenziale uniformità quanto a definizione normativa dei requisiti legali della fattispecie e dell'effetto giuridico ad essa ricollegato.

Sistema normativo dal quale è, dunque, possibile estrarre tendenze di fondo, valori e principi che esprimono questa unità sistemica e giustificano una ricostruzione unitaria della pluralità di siffatte fattispecie.

**5. Disamina delle possibili denominazioni per designare la fattispecie.** - Quale denominazione risulta appropriata per designare la fattispecie delineata dai trattati bilaterali?

Si può pensare ad una delle seguenti, che appaiono equivalenti: "fattispecie di non doppia imposizione giuridica internazionale" (36), oppure, "fattispecie di eliminazione della doppia imposizione".

---

(36) Uno spunto, nel denominarla così, viene da: A. FANTOZZI, *Riflessi fiscali del principio di non discriminazione comunitaria*, Relazione tenuta al Convegno di studio Li-

due Stati contraenti che emerge da una complessiva indagine sulle norme dei trattati risulta in definitiva il seguente.

Per ciò che concerne i fatti, reddituali o patrimoniali, aventi rilevanza ai fini della fattispecie convenzionale — che sono, poi, quelli, come premesso, per i quali il trattato fissa elementi di collegamento con ambedue gli ordinamenti interni — si contrappongono: da un lato, l'obbligo convenzionale, posto allo Stato contraente di residenza, di accreditare o di esentare (obbligo avente a fattispecie il doppio d'imposta come qualificato dai trattati italiani con date caratteristiche); dall'altro, il divieto, posto allo Stato contraente di non residenza, di localizzare il presupposto della propria imposta in ragione di criteri di collegamento diversi da quelli che il trattato fissa per ogni singola classe di fatti (artt. 6-22), beninteso, senza, con ciò, obbligarlo ad assumere i criteri pattizi ammessi.

L'obbligo che incide sul primo Stato non pregiudica, comunque, l'applicazione delle proprie maggiori aliquote, risultando, così, salva la progressività della propria imposta: ciò, in quanto nei trattati italiani è, di regola, inserita, rispetto all'obbligo di accreditamento, come già anticipato, la previsione del, cosiddetto, credito di imposta limitato, e, rispetto all'obbligo di esentare, la previsione, cosiddetta, di esenzione con progressività.

Per ciò che concerne, all'opposto, i fatti, reddituali o patrimoniali, non aventi rilevanza ai fini della fattispecie convenzionale — vale a dire quelli per i quali il trattato fissa elementi di collegamento esclusivo con un solo diritto interno — è posto divieto, allo Stato contraente di non residenza, di collegare detti fatti al proprio ordinamento interno. Ciò, almeno, come regola generale, salve, infatti, le note eccezioni in cui, all'opposto, un tale divieto è stabilito nei riguardi dello Stato contraente di residenza: art. 8, parr. 1 e 2, per gli utili da esercizio in traffico internazionale di navi ed aereomobili — e connessi artt. 13, par. 3, per utili da capitale, e 22, par. 3, per il patrimonio, riguardanti i medesimi beni — nonché, lett. a), art. 19, parr. 1 e 2, per redditi da funzioni pubbliche in omaggio ad un principio di "cortesia internazionale".

Stante il suddetto quadro di riferimento, è evidente come le norme che, entro i trattati italiani, definiscono la fattispecie di non doppia imposizione e individuano l'effetto giuridico ricollegato al suo verificarsi — norme costituenti, perciò, il diritto sostanziale convenzionale — rappresentino un sistema di norme autonome, l'integrazione del cui testo lacunoso deve avvenire sulla base delle norme e dei principi estraibili dall'ordinamento convenzionale, di modo che vi sia uniformità nell'in-

Diverso è il discorso per ciò che concerne le norme procedurali, poiché in linea di massima i trattati italiani non prevedono regole al riguardo. In particolare, non vi è disciplina delle modalità tecniche attraverso le quali la deduzione o l'esenzione debbano essere esercitate. Sicché, in questo ambito, l'integrazione della disciplina convenzionale mediante rinvio al diritto interno è necessaria.

*7. Riconoscimento della funzione e dell'oggetto della disciplina dei trattati consistenti nella eliminazione della doppia imposizione. Conseguente necessità per l'interprete di privilegiare, fra i vari possibili significati di una disposizione in essi contenuta, quello che consente di realizzare tale funzione.* - Dall'analisi compiuta della disciplina dei trattati italiani che definisce la fattispecie convenzionale emerge la relativa funzione e oggetto, centrale, di eliminare la doppia imposizione (ciò che, in prima istanza, suona come un'evidenza scontata, priva di alcuna originalità).

Un'indagine ulteriore (42) sui trattati italiani in vigore conduce a concludere che non sia sostenibile una loro funzione di prevenire situazioni di doppia non imposizione, salvo che in presenza di clausole espresse.

Una tale indagine pone anche in luce come si imponga, a riguardo dei requisiti fondanti l'obbligo internazionale dello Stato contraente di residenza di esentare – obbligo suscettibile, a differenza dell'accREDITAMENTO, di dar vita a situazioni di doppia non imposizione – una disamina ed una conseguente soluzione articolata dei problemi sollevati dalle varie possibili cause di assenza di prelievo nell'ordinamento dell'altro Stato contraente.

All'opposto, in dottrina vi è una marcata, se non assoluta, tendenza a non distinguere (quanto meno alcune di) queste tipiche possibili cause, con il risultato che se ne propone una soluzione unificata, incoerente con la duplice previsione.

Si allude, principalmente, alla distinzione della fattispecie esentata, quale ipotesi in deroga sottrattiva del presupposto d'imposta, rispetto

---

*conventions, in British tax review, 2003, 52: It would be contrary to good faith to create such conditions and exclusions in domestic tax law that all elimination of double taxation would in effect become impossible. Good faith also precludes states from adopting domestic conditions that lead to inconsistent results.*

(42) A riguardo di questa indagine, che non può essere ripresa in questa sede, si rinvia a: P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., 269-310.

caso, il significato prescelto debba essere, invece, validamente argomentato, proprio in quanto si discosta dalla funzione di base.

Da qui, quell'incertezza che molti ammettono contraddistinguere l'interpretazione dei testi pattizi; quell'affermazione, inoltre, riportata in premessa all'indagine, sia della vaghezza dei principi su cui è basato il sistema di *tax treaty law*, sia del fallimento di questo sistema nel regolare gli effetti giuridici della doppia imposizione; infine, e soprattutto, quell'idea, motivo dell'indagine critica, che la doppia imposizione non risponda altro che ad una situazione di fatto, e non, anche, ad una fattispecie compiutamente disciplinata dal diritto convenzionale.

Si è dimostrato, in altra sede (46), quanto sia fragile l'interpretazione che l'Ocse avanza, implicitamente svalutando la duplice previsione, dell'espressione *may be taxed* che ricorre entro la definizione della fattispecie convenzionale e come questa tesi sia sviluppata con riferimento alla formula del proprio Modello che non trova, per altro, totale corrispondenza nei trattati italiani. Si può, da ultimo, ribadire come questa linea interpretativa sia palesemente incoerente con la stessa rubrica ("Metodi per eliminare la doppia imposizione") che il Modello propone per il capitolo (V) in cui sono collocati i due articoli (23 A e B) portanti la relativa disciplina.

Del resto, una tale interpretazione è contraria a quella reciprocità, da intendere in senso lato come assunzione di diritti ed obblighi equivalenti, che costituisce elemento intrinseco di ogni trattato (47): ciò, si badi, nel pacifico riconoscimento che vi sia spazio per una non perfetta simmetria dei requisiti fondanti l'obbligo di accreditare e quello di esentare, giustificata da una diversa logica di fondo tra essi (48).

L'indagine svolta ha, per contro, dimostrato come sia sicuramente riconoscibile la centralità dell'oggetto di disciplina dei trattati e connessa funzione di eliminare la doppia imposizione (giuridica) internazionale a base della fattispecie da essi definita (49).

---

(46) P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, cit., 80-86.

(47) Una tale affermazione la si ritrova, oltre che negli studi generali, cfr. M. VIRALLY, *Le principe de réciprocité en droit international contemporain*, Rec. des cours Acad. dr. int., 1967, III, 9; M. MIELE, *Reciprocità (diritto internazionale)*, in Noviss. Dig. it., XIV, 1967, 1060, anche negli studi specialistici in materia di estradizione, cfr.: P. PISA, *Previsione bilaterale del fatto nell'estradizione*, Milano, 1973, 12, ambito in cui si verifica un fenomeno di concorso di norme simile a quello in esame.

(48) Sulla diversa filosofia dei due metodi, cfr.: K. VOGEL, *On double taxation conventions*, cit., art. 23, 39, 1131.

(49) Sicuramente sono importanti anche altre funzioni, pur secondarie, che i tratta-

zione tradizionale ad essi assegnata ed attualmente perseguita, a differenza che un tempo, dalla disciplina posta unilateralmente dal diritto interno (52). In questa prospettiva la funzione di eliminare il doppio d'imposta appare una funzione ancillare alla prima (53).

Ora, a prescindere dalla concezione, che appare sottesa all'uso di questi vocaboli ("allocare", attribuire"), distorsiva del carattere originario degli ordinamenti degli Stati contraenti e della funzione legislativa in cui esso trova la sua tipica espressione (54), la genericità di una tale funzione primaria risulta evidente solo che si pensi al supporto, pressoché nullo, che è in grado di fornire sul piano interpretativo.

Quanto, poi, alla funzione di eliminare la doppia imposizione che la suddetta tesi attribuisce, in modo principale, alla disciplina posta unilateralmente dai diritti interni, occorre rilevare che, per quanto questi ultimi prevedano, in linea di massima, una tale normativa, essa non può incidere sulla fissazione dei criteri di collegamento da parte di altri ordinamenti interni, a differenza della normativa convenzionale, ambito esclusivo in cui, dunque, una tale funzione può quindi essere pienamente realizzata.

Inoltre, la disciplina unilaterale, in specie degli Stati economicamente più avanzati, tende, talvolta, a frustrare i regimi fiscali incentivanti che gli Stati più arretrati in modo tipico prevedono a favore di investitori non residenti. Il beneficio, in tal caso, va a vantaggio dei primi Stati, senza che l'investitore residente ne partecipi. Benché l'Ocse nella fase attuale scoraggi l'iscrizione nei trattati di clausole di *tax sparing*, che sono mirate ad impedire tali fenomeni, le Nazioni Unite prospettano ancora questa differenza non lieve tra disciplina unilaterale e bilaterale di eliminazione del doppio d'imposta (55).

L'esperienza ha, piuttosto, dimostrato che le misure unilaterali non sono interamente adeguate per eliminare o alleviare gli effetti della dop-

(52) In proposito: A. BEAULNE D.-NIKOLAKAKIS, *Rapports des Groupements IFA: Canada*, in *Double non-taxation*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89, IFA, Amersfoort, 2004, 238; J. PRÉBBLE-D.L. WHITE, *New Zealand*, in *Source and residence: new configuration of their principles*, in Cahiers de droit fiscal international, vol. 90, IFA, Amersfoort, 2005, 492.

(53) D. GUTMANN, *Rapports des Groupements IFA: France*, in *Double non-taxation*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89, IFA, Amersfoort, 2004, 317.

(54) In senso critico verso l'uso di queste espressioni anche: A. FANTOZZI-K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, cit., 190.

(55) UNITED NATIONS, *Draft manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries*, 2001, par. 17.

Ciò premesso, tornando alla differente valorizzazione prospettata dall'Ocse, esso, in buona sostanza, individua, di volta in volta, un principio, implicito, risolutore del problema interpretativo che si trova a dover affrontare.

Si allude, innanzi tutto, al principio, implicito, secondo cui, a riguardo della sussunzione di un fatto concreto, di cui si discute, sotto una norma pattizia relativa ai criteri di collegamento, lo Stato contraente di residenza debba riferirsi solo alla qualificazione giuridica che di questo fatto è stabilita nell'altro diritto interno, prescindendo dal riscontro della qualificazione alla stregua del proprio ordinamento interno, che potrebbe, all'opposto, condurre alla sussunzione sotto una diversa norma di collegamento: ciò, in particolare, quando, a fronte di termini non definiti dal trattato (per i quali opera, perciò, il rinvio al diritto interno ex art. 3, par. 2), termini che designano negli ordinamenti interni fattispecie (fatti imponibili), vi sia diversità, appunto, di qualificazione giuridica del fatto (ad esempio, l'uno qualifica l'elemento quale reddito professionale, l'altro diversamente). Sulla base di questo principio risolutore, l'Ocse porge, dunque, una data interpretazione del modo in cui debba essere riscontrato il requisito spaziale (la conformità) della fattispecie convenzionale (57).

In secondo luogo, si allude al principio, sempre implicito, secondo cui – a riguardo del riscontro, nella figura del socio, della persona che può invocare l'applicazione del trattato nell'ipotesi in cui la società di persone non sia qualificabile come residente (perché "trasparente") – lo Stato contraente "della fonte" debba avere riguardo al meccanismo d'imputazione, e quindi alla riferibilità del presupposto d'imposta, fissato dall'ordinamento interno dello Stato contraente di residenza del socio. Se l'imputazione del reddito prodotto dalla società avviene, in base a questo diritto interno, nei riguardi del socio, è costui che ha diritto ai benefici convenzionali, in quanto risponde a quel requisito (*liable to tax*) che concorre a integrare la definizione di "residente di uno Stato contraente" (58).

---

(57) COMITATO DEGLI AFFARI FISCALI DELL'OCSE, *L'application du modèle de convention fiscale de l'Ocde aux sociétés de personnes*, par. 103; Modello Ocse 2008, Commentario agli artt. 23 A e 23 B, par. 32.3. e 32.4.

(58) COMITATO DEGLI AFFARI FISCALI DELL'OCSE, *L'application du modèle de convention fiscale de l'Ocde aux sociétés de personnes*, par. 53, relativo alla sezione II.4 sul diritto dell'associato a beneficiare della convenzione quando la società di persone non è qualificabile come residente, conclusioni trasfuse nel: Modello Ocse 2008, Commentario all'art. 1, par. 6.3, nonché, nel Commentario al Modello Ocse 2005, all'art. 4, par. 8.2., ora all'art. 4, par. 8.7. del Commentario al Modello Ocse 2008.

ricerca, ad ogni costo, di una soluzione, piuttosto che il rigoroso riscontro di un fondamento giuridico (60).

Volendo, allora, individuare la *ratio* della fattispecie convenzionale, occorre apprezzare l'istituto pattizio particolarmente in ciò che ne rappresenta il cardine, vale a dire il fenomeno di concorso di fatti imponibili motivante l'eliminazione del doppio d'imposta.

Appare, dunque, necessario muovere dal valorizzare adeguatamente la sussistenza di un identico fatto materiale in quanto fatto economico che è indicativo, in ambedue gli ordinamenti interni, di una capacità contributiva del soggetto.

È nel verificarsi di un prelievo su un fatto economico che è indice di capacità contributiva in un ordinamento giuridico statale (originario) e del suo concorrere con un secondo prelievo su un identico fatto economico, sempre espressivo di capacità contributiva, in un diverso ordinamento giuridico statale (originario) che si giustifica l'obbligo dello Stato contraente di residenza di eliminare il doppio d'imposta, obbligo che non verrebbe a sussistere se il prelievo in uno dei due diritti interni non avvenisse in base alla capacità contributiva e, perciò, a titolo di contribuzione alle spese pubbliche, bensì avesse un diverso titolo, una differente *ratio*.

Se pur il principio di capacità contributiva si pone a fondamento delle due norme interne in concorso, una sua diversa valenza può essere individuata, rispetto alla fattispecie convenzionale, a seconda si abbia riguardo alla necessità che il fatto economico sia assunto a fatto (giuridico) imponibile dalla norma impositrice dell'uno o dell'altro ordinamento interno.

Innanzitutto, nei confronti dell'ordinamento dello Stato contraente di residenza – stante la qualità del soggetto passivo, che questa qualifica pattizia designa, di essere globalmente assoggettato ad imposta in ragione di un legame personale ed a riferimento territoriale con questo Stato – una tale norma impositrice (e la necessità di un suo concorso) sostiene una capacità soggettiva di contribuzione rispetto alla quale il prelievo si giustifica proprio in ragione di un tale collegamento (e non in virtù di una localizzazione sul suo territorio del patrimonio o della fonte del reddito).

In ordine a questo legame, non è sufficiente la sola appartenenza po-

---

(60) Si leggano in tal senso le osservazioni dei Paesi Bassi al *Report*, adottato dal COMITATO DEGLI AFFARI FISCALI DELL'OCSE il 20 gennaio 1999, *L'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes*, Annexe II, par. 20.

Nel valutare questa capacità complessiva lo Stato contraente di residenza, oltre a tenere conto di alcuni altri tipici elementi di personalizzazione dell'imposta, quali deduzioni o detrazioni, ad esempio per carichi di famiglia, etc., deve considerare il prelievo estero che colpisce il fatto economico del residente non quale onere che riduce sul solo piano quantitativo la capacità di contribuzione del soggetto – cui sarebbe connaturale una mera estensione all'imposta estera del regime delle deduzioni dall'imponibile (o del sistema delle detrazioni) – quanto, piuttosto, quale indicatore, anche qualitativo, dell'appartenenza economica del residente in questione alla comunità dello Stato estero e, di riflesso, di una sua differente attitudine a contribuire in rapporto al residente cui sono riferibili esclusivamente fatti di fonte interna e per il quale, quindi, l'appartenenza economica alla comunità è totale.

L'istituto convenzionale avente funzione di eliminare la doppia imposizione, al pari di quello unilaterale, rientra, dunque, nel quadro degli strumenti di coordinamento della fiscalità interna con quella internazionale: esso realizza finalità di tipo strutturale, con una conseguente natura dell'istituto che è, per ciò, totalmente priva di fondamento agevolativo (64) ed anzi è espressione coerente dell'imposta in quanto istituto che ha la *ratio* di realizzare la regola del concorso.

Se ora si passa a considerare la valenza che assume, entro la fattispecie convenzionale, la norma impositrice dello Stato contraente di non residenza e la capacità contributiva da esso colpita, ebbene, nei confronti di questo ordinamento la norma impositrice (e la necessità di un suo concorso) sottende una manifestazione di capacità contributiva riferibile al soggetto passivo che giustifica il prelievo in ragione di un collegamento solo oggettivo (o che si riduce convenzionalmente ad essere tale, in ipotesi di doppia residenza, essendo il legame personale, stabilito unilateralmente dal diritto interno, con questo Stato comunque più debole di quello con l'altro Stato).

---

combe, "in forza del diritto tributario internazionale", la considerazione della situazione personale e familiare, cfr. Corte di Giustizia delle Comunità Europee, sentenza 27 giugno 1996, causa C-107/94, *Asscher*, in *Racc. giur. Corte Giust. Ce.*, 1996, I-3089, punto 44; sentenza 12 dicembre 2002, causa C-385/00, *de Groot*, *ivi*, 2002, I-11819, punti 98, 99, 100 e 101.

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