

PAOLA TARIGO

TRATTATO INTERNAZIONALE
(DIR. TRIB.)



giuffrè editore - 2006

Estratto dal volume:

DIZIONARIO DI DIRITTO PUBBLICO

diretto da

SABINO CASSESE

coordinatori

Mauro Catenacci - Alfonso Celotto - Edoardo Chiti

Andrea Gioia - Giulio Napolitano - Livia Salvini

VOLUME VI

SAL - ZON

.....

.....

11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39
40
41
42
43
44
45
46
47
48
49
50
51
52
53
54
55
56
57
58
59
60
61
62
63
64
65
66
67
68
69
70
71
72
73
74
75
76
77
78
79
80
81
82
83
84
85
86
87
88
89
90
91
92
93
94
95
96
97
98
99
100

TRATTATO INTERNAZIONALE (DIR. TRIB.)

SOMMARIO: 1. Il sistema di «*tax-treaty law*» e la sua evoluzione. — 2. La doppia imposizione giuridica internazionale come situazione di fatto e come fattispecie dei trattati. — 3. Doppia imposizione e diritto internazionale generale. — 4. Elementi costitutivi della fattispecie: previsione bilaterale di un identico fatto materiale come fatto tassabile. — 5. Duplice imposizione del fatto in base ai criteri di collegamento convenzionali. — 6. Impossibilità in concreto o in astratto del fatto. — 7. Identità del titolo giuridico d'imposizione. — 8. Imputazione del fatto doppiamente tassato ad una persona residente. — 9. Effetto giuridico ricollegato all'integrarsi della fattispecie.

1. Il sistema di «*tax-treaty law*» e la sua evoluzione. — L'impiego, da parte degli stati, del trattato internazionale quale strumento bilaterale per eliminare le doppie imposizioni, particolarmente sul reddito e sul patrimonio, è stato crescente nel corso della seconda metà del novecento, in concomitanza con l'accrescersi di volume del commercio mondiale e degli investimenti esteri. Parallelamente, risale al 1963 il primo modello di accordo bilaterale predisposto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (Ocse), proseguendo l'attività intrapresa dalla Società delle Nazioni a partire dal 1928.

Questi primi fenomeni di internazionalizzazione hanno dato grande impulso al sistema di «*tax treaty law*», favorendo la nascita e l'evoluzione degli studi sulla doppia imposizione giuridica internazio-

nale, ma la globalizzazione dei mercati, che ne è seguita negli anni duemila, ha indirettamente posto in crisi tale sistema, già oggetto di critiche in taluni suoi meccanismi di fondo [J.F. AVERY JONES (XVI.1), p. 1; M. RIGBY (XVI.3), p. 303], palesandone l'insufficienza almeno su due versanti.

Su un primo versante si colloca la centralità che l'elemento della residenza assume nei trattati, come, peraltro, negli ordinamenti interni. La posizione prioritaria che lo stato di residenza occupa nelle convenzioni è ritenuta non più rispondente alle diverse realtà economiche e sociali che la globalizzazione ha contribuito a determinare [per tale critica, E. KEMMEREN (XVI.2)]. D'altronde, anche il progressivo spostamento dei singoli sistemi fiscali interni da forme di imposizione personale a modelli impositivi di tipo

reale, anch'esso parziale riflesso dei fenomeni di internazionalizzazione, è indice di un iniziale superamento del ruolo centrale della residenza anche a livello di ordinamenti interni, tradizionalmente imperniati sul principio di tassazione dei residenti su base mondiale (*world wide principle, Welteinkommensprinzip*). Principio che è posto in discussione [K. VOGEL (XVI.5), p. 259; più favorevole, C. SACCHETTO (XVI.4), p. 56], anche per i problemi che solleva in ambito comunitario [F. VANISTENDAEL (XIII.3), p. 160; A.J. RÄDLER (XI.2), p. 798; P. PISTONE (XIII.2), p. 177 e p. 203].

Su un secondo versante emerge l'insufficienza, nuovamente alimentata dalla globalizzazione, della procedura amichevole [art. 24, con riferimento al modello OCSE (III.1)] quale strumento ultimo di soluzione dei problemi di doppio d'imposta. Sono necessari ulteriori e più adeguati strumenti; oltre all'arbitrato, su cui punta l'OCSE [OCSE (III.2)] e già accolto in qualche trattato italiano, è particolarmente l'istituzione di un organo di giurisdizione internazionale, dinanzi al quale possano stare in giudizio anche soggetti diversi dagli stati, ad offrire le maggiori garanzie.

La grandissima maggioranza dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni in vigore, oltre ad essere a carattere bilaterale, ha ad oggetto le imposte sul reddito e sul patrimonio e si ispira ai vari modelli OCSE che si sono succeduti nel tempo. L'ultima versione è del 2005 [OCSE (III.1)]. Tra queste convenzioni quelle italiane superano la settantina e sono state stipulate essenzialmente negli anni ottanta e novanta. Un altro gruppo di accordi, sempre bilaterali, è specificamente delimitato al settore della navigazione marittima ed aerea in traffico internazionale. Trattati minori, infine, hanno ad oggetto le doppie imposizioni in materia di imposte sulle successioni e sulle donazioni. Limitate sono le esperienze di accordi multilaterali, come il Patto Andino o la Convenzione nordica [per profili storici sui trattati, [R. ROHATGI (I.16), p. 43; V. UCKMAR (II.1), p. 91; K. VOGEL (I.22), p. 16], ma attualmente vi è un rinnovato interesse per un tale tipo di trattato, in spe-

cie per l'ambito europeo [M. LANG (XVII.1); P. PISTONE (XIII.2)].

2. La doppia imposizione giuridica internazionale come situazione di fatto e come fattispecie del trattato. — Il commentario al modello OCSE definisce la doppia imposizione giuridica internazionale «come l'applicazione di imposte comparabili in due (o più) Stati allo stesso contribuente, per il medesimo fatto generatore e per periodi identici» [OCSE (III.1), comm., introd., par. 1]. Il problema della definizione di questo termine ha, per lungo tempo, attratto la dottrina internazionalistica. Alcuni autori vi hanno rinunciato; altri hanno formulato definizioni varie, la cui costante è costituita dalla c.d. regola delle *four identities* (identità dei presupposti d'imposta, delle imposte, del soggetto passivo e del periodo d'imposta). La nozione, anche nella dottrina internazionalistica più autorevole, esprime una mera situazione di fatto, una formula di cui, non individuandosi il ricorso nei trattati, si nega l'utilizzo da parte di una norma giuridica, escludendo così che ne derivino effetti giuridici [A. FANTOZZI e K. VOGEL (I.10), p. 186; K. VOGEL (I.22), p. 10].

Effettivamente nei trattati italiani in vigore contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, come nel modello OCSE, non si ritrova un enunciato definitorio del termine «doppia imposizione internazionale»; tuttavia, l'espressione vi ricorre, pur priva dell'attributo «internazionale». Questo attributo può, peraltro, ritenersi implicito: infatti, le norme di tali accordi limitano la normativa tributaria interna in relazione ai soli fatti che sono connotati da elementi d'estraneità con il singolo stato, in quanto si verificano o fuori dal suo territorio o nei confronti di stranieri o di residenti all'estero, sicché ogni altra forma di doppia imposizione, diversa da quella internazionale, è estranea alla disciplina di questi trattati.

In specie, l'espressione «doppia imposizione» compare, nella quasi totalità dei suddetti accordi, nel testo dell'articolo (art. 23, con riferimento al modello OCSE) in cui è contenuta la disciplina dei metodi

previsti per lo stato di residenza allo scopo di eliminarla, così formulato: «Si conviene che la doppia imposizione sarà eliminata in conformità ai seguenti paragrafi del presente articolo [...]». Inoltre, con tale disciplina è considerata, per ciascuno dei due stati contraenti, una determinata situazione di fatto, identificabile nella «doppia imposizione», ne sono indicati i requisiti, anche mediante rinvio ad altre norme del trattato, ed al verificarsi di tale situazione sono ricollegati determinati effetti giuridici.

In particolare, per quanto riguarda l'Italia, nella sua qualità di stato di residenza, la disciplina in esame indica sia i requisiti che devono ricorrere per il verificarsi degli effetti, con la formula «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», sia l'effetto giuridico che si ricollega al verificarsi di quella determinata situazione di fatto di doppia imposizione, con la formula «In tal caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in [... altro stato contraente]».

Questo schema è ripetuto per l'altro stato contraente, nella sua qualità di stato di residenza, ed è replicato nei vari trattati internazionali, pur con qualche particolarità che non inficia le conclusioni generali, sintetizzabili in ciò: la doppia imposizione giuridica internazionale costituisce non solo una situazione di fatto, bensì anche una fattispecie del diritto internazionale convenzionale; essa rappresenta, in particolare, l'oggetto della disciplina prevista nei trattati, disciplina che ha funzione (essenziale) di eliminare la doppia imposizione medesima.

Gli Stati contraenti, quali destinatari delle norme che definiscono queste fattispecie, si trovano corrispondentemente, al loro verificarsi, in una situazione soggettiva che può essere definita di obbligo: obbligo, a seconda dei casi, di detrarre dalla propria imposta l'imposta estera, ovvero, obbligo di esentare (raramente, escludere) dalla propria imposta l'ele-

mento reddituale o patrimoniale estero. Poiché si tratta di situazioni giuridiche di obbligo, e non di divieto, non è proprio riferirsi, con riguardo a tali fattispecie del diritto convenzionale, ad un divieto di doppia imposizione giuridica internazionale: un tale divieto, dunque, non viene a sussistere.

3. Doppia imposizione e diritto internazionale generale. — La prospettiva da cui il diritto internazionale generale guarda al fenomeno della doppia imposizione giuridica che fuoriesce dall'ambito domestico può essere colta attraverso la verifica di eventuali limiti che esso ponga ai legislatori interni a riguardo della definizione normativa dei criteri di collegamento suscettibili di generare tale fenomeno negativo. Si ricade nel problema, di cui molto si è discusso in passato, dell'attitudine della legge fiscale a regolare la localizzazione del presupposto d'imposta anche al di fuori dell'ambito territoriale dello Stato entro il quale essa esplica i suoi effetti (si v. *Territorialità del tributo*).

Tranne la tesi, peraltro risalente e superata, individuante un limite nel principio di territorialità inteso in senso stretto, legittimante, cioè, l'imposizione, da parte di uno stato, dei soli fatti che si verificano entro il suo territorio, nessuna delle altre tesi prospettate in dottrina — da quella, prevalente, che sostiene l'assenza di limiti [G.C. CROXATTO (IV.1), p. 449, con riferimenti bibliografici; A. KNECHILE (I.13), p. 133], a quelle correnti di pensiero che variamente affermano la necessità di un collegamento con lo stato impositore [da M. UDINA (I.21), p. 58; V. UCKMAR (I.20), p. 22; R.S. MARTHA (IV.3), p. 43] — ravvisa l'esistenza di un principio generale di diritto della comunità internazionale che vieti ai legislatori nazionali di assumere a presupposto d'imposta fatti collegati ad uno stato con un criterio personale e ad un altro con un criterio materiale, oppure fatti collegati con un criterio personale ad entrambi gli stati, ed è proprio in ciò che risiedono le cause della doppia imposizione giuridica internazionale.

Il problema si pone quindi essenzialmente con riguardo al diritto consuetudinario, perché i trattati internazionali pos-

sono assumere rilevanza ai fini della rilevazione del diritto consuetudinario in quanto elementi di una pratica uniforme (*usus*): il fatto, cioè, che determinate regole di condotta siano ripetute nella prassi convenzionale di più Stati può costituire la prova che queste regole valgono anche come norme consuetudinarie. Tuttavia, ciò è possibile solo in quanto sia anche dimostrato che questa pratica uniforme corrisponda alla convinzione che si tratti di comportamenti obbligatori (*opinio juris*), e tale dimostrazione deve essere ricavata da tutti gli elementi rilevanti desumibili dall'atteggiamento dei vari Stati, elementi per ciò esterni rispetto al trattato [R. LUZZATTO (IV.2), p. 41].

Una tale dimostrazione non è peraltro possibile con riguardo al fenomeno della doppia imposizione giuridica internazionale, perché esternamente ai trattati l'atteggiamento degli stati è quello di tassare determinati fatti anche se collegati ad altri stati, e ciò lo si può constatare tanto in relazione alle ipotesi in cui non esiste trattato tra due stati, quanto in quelle in cui il trattato esiste, ma il fatto assume caratteristiche tali da escludere l'applicazione del trattato stesso (ad esempio, per il tipo di imposta cui è assoggettato). Dunque, nessuna norma di diritto consuetudinario considera internazionalmente illeciti, agli effetti della localizzazione del presupposto d'imposta, criteri di collegamento che determinano una doppia imposizione giuridica internazionale.

4. Elementi costitutivi della fattispecie: previsione bilaterale di un identico fatto materiale come fatto tassabile. — L'identità del presupposto d'imposta, particolarmente nel suo elemento oggettivo o materiale, è considerato in dottrina un tipico elemento caratterizzante la nozione di doppia imposizione giuridica internazionale [H. DORN (L.9), p. 190; A. SPITALER (L.18), p. 133; M. UDINA (L.21), p. 254; P. ADONNINO (L.1), p. 1016; M. PIRES (L.15), p. 25; A. FANTOZZI e K. VOGEL (L.10), p. 186; A. MIRAULO (L.14), p. 6]. La stessa definizione del commentario al modello Oese ha riguardo al «fatto generatore» dell'imposta. Altri autori si riferiscono all'iden-

tà dell'oggetto [F. BARNADAS MOLINS (L.3), p. 48; J. DE ARESPOCHAGA (L.8), p. 111; J.M. CALDERÓN CARRERO (V.1), p. 92] o della base imponibile [B. CASTAGNÈDE (L.6), p. 8].

Se da tempo si è affermato come non sia richiesta l'identità delle basi imponibili [A. SPITALER (L.18), p. 195; H. FLICK (L.11), p. 681], e si preferisca evitare l'uso del termine «oggetto» perché ad esso generalmente si attribuisce valenza economico-finanziaria, e non giuridica, anche quanto all'elemento oggettivo o materiale del presupposto d'imposta si può rilevare 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: il fatto, cioè, dovrebbe avere, nelle due legislazioni fiscali, le medesime caratteristiche strutturali, un'identica area di applicabilità tipica. Tale possibilità è, tuttavia, inverosimile, perché ciascun ordinamento qualifica il reddito o il patrimonio, a fini tributari, secondo propri criteri.

Con la formula, che compare nella definizione della fattispecie convenzionale, «Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in [...]», i trattati non richiedono l'identità del presupposto, bensì solo l'identità del fatto materiale, di un elemento, cioè, pre-giuridico [nei termini di fatto economico, G.C. CROXATTO (L.7), p. 66]. In particolare, lo stesso fatto materiale deve essere riconducibile a due distinte fattispecie d'imposta: l'una appartenente all'ordinamento dello stato contraente qualificabile, in base alle norme del singolo trattato, come «stato di residenza», l'altra a quello dello stato contraente di provenienza dell'elemento di reddito o di localizzazione dell'elemento di patrimonio, stato, quest'ultimo, che non deve essere qualificabile come stato di residenza ai sensi delle norme del trattato. A tale stato si è soliti riferirsi nei termini di «stato della fonte», benché la fonte del reddito possa essere localizzata anche in uno stato terzo [sui problemi collegati alla fonte, J.F. AVERY JONES (VI.1), p. 223]. La riconducibilità a due distinte fattispecie d'imposta non impone, per altro, che il fatto materiale esaurisca integralmente la situazione di

fatto assunta a presupposto d'imposta da ciascun ordinamento interno. Il fatto può essere, e tipicamente è, mero elemento di una più ampia situazione di fatto, elevata a fattispecie d'imposta nei due ordinamenti interni. E non necessariamente questa più ampia situazione di fatto deve avere la medesima estensione nell'essere assunta a presupposto d'imposta in ciascun ordinamento interno [sul problema della qualificazione, per la priorità dello stato della fonte, J.F. AVERY JONES (VIL1), p. 1668; in senso contrario: K. VOGEL (VIL3), p. 179; A. XAVIER (VIL4), p. 527].

Sebbene la dottrina si sia spesso riferita alla doppia imposizione giuridica internazionale come ad un fenomeno di conflitto di norme [di recente, A. BORRÁS (L4), p. 21; B. CASTAGNÈDE (L6), p. 9 ss.], nella previsione bilaterale del fatto, come fatto tassabile, si ha, propriamente, un concorso di norme. Concorso e conflitto di norme, caratterizzati entrambi dalla pluralità di norme (almeno due) e dall'identità del fatto su cui esse convergono, si distinguono, infatti, per la convergenza, nel concorso, di più norme non in antitesi tra loro, nel conflitto, di più norme in modo antitetico l'una all'altra (ad esempio, è obbligatorio per una data norma, ciò che per un'altra è vietato). Nella doppia imposizione giuridica internazionale si ha, dunque, un fenomeno di concorso, perché la medesima situazione di fatto è disciplinata sia dalla legislazione fiscale di uno stato, sia da quella straniera, senza che l'una vieti ciò che l'altra impone, e pertanto 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 interno [nei termini di concorso, A. SPITALER (L18), p. 132; M. UDINA (L21), p. 252; G.C. CROXATTO (L7), p. 62; M. PIRES (L15), p. 36; A. XAVIER (L19), p. 44].

5. Duplice imposizione del fatto in base ai criteri di collegamento convenzionali. — Nella definizione della fattispecie convenzionale dei trattati italiani, limitatamente agli stati di residenza diversi dall'Italia, è richiesto che il fatto sia «imponibile» nello stato di provenienza del red-

dito, o di localizzazione del patrimonio, «conformemente alle disposizioni della presente Convenzione». Benché vi sia riferimento espresso solo a questo stato, la norma implicitamente richiede che il fatto sia imponibile anche nello stato di residenza. Con riguardo all'Italia, quale stato di residenza, la formula, nei trattati, è espressa in termini diversi, ma pone lo stesso requisito («a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non vi si oppongano»).

La previsione è da ricollegare alla disciplina dei criteri di collegamento che tutti i trattati stabiliscono (c.d. *Verteilungsnormen* o *distributive rules*, con riferimento al modello Ocse, art. 6-21 per gli elementi di reddito e art. 22 per quelli di patrimonio), criteri che diventano, a seguito dell'adattamento al trattato, criteri di collegamento interni. Affinché si realizzi la fattispecie convenzionale, è dunque necessario che il fatto possa essere liberamente assoggettato ad imposta, in base alle norme del trattato che stabiliscono i criteri di collegamento, tanto dallo stato della fonte, quanto da quello di residenza, non ricorrendo alcuna ipotesi in cui il criterio di collegamento prescelto dal trattato è uno solo e da esso deriva un'imposizione esclusiva, o nello stato di residenza, o nello stato della fonte. Si tratta di ipotesi facilmente individuabili nei testi degli accordi bilaterali tramite il ricorso dell'espressione «imponibili soltanto» in contrapposizione ai casi in cui compare la diversa espressione «imponibili» [per la definizione del primo tipo di norme nei termini di «complete distributive rules», e del secondo tipo come «incomplete or open distributive rules», K. VOGEL (L22), p. 30 e 1130; in senso critico, H. SCHAUMBURG (L17), p. 744].

La suddetta condizione è posta nell'intento di evitare che lo stato di residenza sia internazionalmente obbligato ad accordare il rimedio per esso previsto contro la doppia imposizione nonostante che il prelievo avvenga in un solo stato. Se il trattato non ponesse questa condizione si potrebbe, in aggiunta, verificare il fenomeno c.d. di *double non-taxation*, allorché il rimedio previsto per lo stato di residenza consista nell'esenzione o esclusione da imposta ed il criterio di collega-

mento previsto dal trattato, per un determinato fatto, sia uno solo e tale da comportare un'imposizione esclusiva nello stato di residenza.

Nei trattati la previsione di un criterio di collegamento tale da legittimare, internazionalmente, l'imposizione in un solo stato è in genere disposta a favore dello stato di residenza, pur con eccezioni. La tassazione è esclusiva nello stato di residenza per redditi d'impresa e delle attività professionali non attribuibili, rispettivamente, ad una stabile organizzazione o ad una base fissa nello stato della fonte (con riferimento al modello Ocse, art. 5 e ex art. 14 soppresso nelle ultime versioni); per canoni (art. 12, benché nei trattati italiani siano invece spesso trattati come dividendi e interessi); per utili da cessione di partecipazioni (art. 13, par. 4); per pensioni non derivanti da funzioni pubbliche (art. 18); per somme corrisposte a studenti a fini di studio (art. 20); infine, per il patrimonio costituito da partecipazioni (art. 22) [sui vari criteri di collegamento, fra le opere più complete, anche per riferimenti bibliografici, K. VOGEL (I.22), p. 357 ss.].

Eccezioni sono stabilite, in primo luogo, per elementi di reddito e di patrimonio connessi all'esercizio, in traffico internazionale, di navi o di aeromobili, nonché all'esercizio, in navigazione interna, di battelli: per tali elementi il criterio di collegamento è costituito dalla sede di direzione effettiva, salvo i trattati statunitensi, che adottano la residenza. In secondo luogo, per stipendi e pensioni relativi a funzioni pubbliche, per i quali è fissato il luogo di residenza del datore di lavoro (con riferimento al modello Ocse, art. 8, par. 1 e 2, art. 13, par. 3, art. 22, par. 3; art. 19, par. 1 e 2, lett. a).

Tipica dei trattati Usa è una clausola che costituisce una deroga alle norme ponenti un collegamento esclusivo, c.d. *saving clause*.

6. Imponibilità in concreto o in astratto del fatto. — L'indagine circa la sussistenza di quell'elemento costitutivo della fattispecie convenzionale che è rappresentato dalla previsione bilaterale del fatto, come fatto tassabile, solleva una

questione, e cioè se le norme convenzionali richiedano il concreto verificarsi del presupposto d'imposta, ovvero se sia sufficiente che il fatto non integri in concreto gli estremi di una fattispecie imponibile dell'ordinamento interno, pur riproducendo lo schema astratto di una fattispecie imponibile da esso contemplata. Un'ipotesi tipica che non si traduce nel concreto verificarsi del presupposto d'imposta è rappresentato dall'esenzione, cioè dalla sottrazione alla fattispecie tipica di ipotesi che altrimenti vi ricadrebbero in base alla definizione generale del presupposto d'imposta.

Nei vari trattati si dà una risposta differente a questo problema, fermo restando il principio, pacifico in dottrina, che, se il fatto non integra il presupposto d'imposta secondo le norme interne, non possono essere le norme convenzionali a stabilirne l'imponibilità, perché non sono norme impositive [A. FANTOZZI e K. VOGEL (L.10), p. 191].

Allorché è previsto, per lo stato di residenza, l'obbligo di accreditamento, la definizione normativa della fattispecie convenzionale richiede sempre il concreto verificarsi del presupposto d'imposta nei due ordinamenti: con riguardo allo stato di residenza, perché presuppone che l'elemento concorra a formare l'imponibile; con riguardo allo stato della fonte perché vi è l'inequivocabile riferimento ad un'imposta ivi «pagata» o «dovuta». Poiché il metodo dell'accreditamento è quello tipico dello stato italiano quale stato di residenza, ed è anche quello più frequente per l'altro stato con esso contraente, ne consegue che la necessità del concreto integrarsi dei presupposti d'imposta nei due ordinamenti interni sia condizione molto ricorrente negli accordi italiani (salva la presenza della clausola inerente al c.d. *tax sparing credit*, che obbliga all'accreditamento anche quando nell'altro stato non vi è prelievo per effetto di una norma agevolativa interna).

Per contro, allorché è previsto l'obbligo dello stato di residenza di esentare o di escludere da imposta l'elemento di reddito o di patrimonio estero, la definizione normativa della fattispecie convenzionale sembra non richiedere il concreto integrarsi del presupposto d'imposta nel-

l'ordinamento dello stato della fonte: è pertanto possibile che si creino fenomeni di *double non-taxation* se l'astratta fattispecie impositiva non si verifica in concreto [M. LANG (VIII.1)]. Onde evitare tale fenomeno, alcuni stati inseriscono nei loro trattati una clausola, c.d. *subject to tax clause*, che pone il vincolo di un'imposizione effettiva. È rarissima nei trattati italiani: un caso lo si ritrova nella Conv. Italia-Germania. La clausola è probabilmente destinata ad assumere maggior importanza in futuro, considerato il maggior favore che sta incontrando sempre più il metodo dell'esenzione particolarmente sotto il profilo della compatibilità con le norme comunitarie [sulla preferenza comunitaria per tale metodo, P. PISTONE (XIII.2), p. 172 e 199].

7. Identità del titolo giuridico d'imposizione. — Secondo l'orientamento più diffuso ulteriore elemento qualificante la nozione di doppia imposizione giuridica internazionale è l'applicazione di imposte comparabili, o di imposte di natura identica o analoga, elemento che la dottrina più risalente individuava nell'identità o analogia del titolo impositivo [M. UDINA (I.21), p. 253], concepita come una mera precisazione di quell'identità dei presupposti che risultava centrale nella nozione. Entro questo ordine concettuale si muove, ancora, la dottrina contemporanea: sia quella che dichiara palesemente la riunione in uno dei due elementi, quando afferma che a presupposti identici corrispondono imposte identiche o simili [M. PIRES (I.15), p. 26 e p. 228], sia quella che implicitamente riunisce i due elementi, pur individuando formalmente nell'identità del presupposto e nell'applicazione di imposte comparabili due distinti elementi caratterizzanti la nozione [J.M. CALDERÓN CARRERO (V.1), p. 92].

Se si dovesse portare alle sue logiche conclusioni questa tesi, si dovrebbe, peraltro, escludere (ad esempio) che un'imposta personale di uno stato contraente sia comparabile con un'imposta reale dell'altro stato contraente, per via della diversità di fattori che concorrono a costituire lo specifico indice di misurazione nella definizione normativa del presupposto dei

due tributi. Tesi che non è sostenibile, sicuramente per i trattati italiani, né per il modello Ocse. La disciplina della fattispecie convenzionale, oltre a richiedere l'identità, non dei presupposti, bensì del fatto materiale, impone solo, come ulteriore elemento costitutivo, che tra questo fatto materiale e l'imposta dei due ordinamenti interni sussista la stessa relazione, e cioè che entrambe siano prelevate in base ad uno stesso titolo giuridico, costituito dal reddito e, se previsto, dal patrimonio (art. 23, modello Ocse).

Per l'individuazione delle specifiche imposte tale disciplina rinvia alla disposizione, presente in ciascun trattato italiano in vigore, che le elenca per ambedue gli stati contraenti (art. 2, par. 3, modello Ocse), di regola denominandole «attuali», in quanto già istituite all'epoca della stipula dell'accordo, in contrapposizione a quelle «di natura identica o analoga» ad esse che siano istituite in epoca successiva, alle quali l'accordo si estende in modo automatico mediante una clausola presente in tutte le convenzioni italiane (art. 2, par. 4, modello Ocse).

In genere nei trattati è inserita anche una previsione generale sulle imposte cui l'accordo è applicabile (art. 2, par. 1, modello Ocse): in essa si specifica se la convenzione è, in primo luogo, applicabile alle sole imposte sul reddito, o anche a quelle sul patrimonio; in secondo luogo, se è applicabile alle sole imposte erariali (intendendo per tali quelle dello stato contraente), ovvero anche a quelle locali (imposte delle sue suddivisioni politiche o amministrative o dei suoi enti locali). Per gli accordi in cui è presente questa clausola generale si afferma in dottrina il carattere non tassativo dell'elencazione delle imposte su cui si è formato specificamente il consenso dei due stati.

Circa la relazione tra fatto materiale e imposta si può osservare che i termini «imposta sul reddito» e «imposta sul patrimonio» non appaiono designare, quanto meno in diversi trattati italiani, i soli istituti che assumono come indice diretto di riparto, nella definizione del presupposto d'imposta, rispettivamente, il reddito e il patrimonio, come, per contro, si è soliti intenderli.

È significativo, al riguardo, che la

tradizionale espressione «imposte dirette», imperniata sui caratteri strutturali del presupposto ed includente, allo stato attuale, solo le imposte su reddito e sul patrimonio, non sia più menzionata da alcun trattato italiano in vigore.

Un'ulteriore conferma è data da quella previsione, a carattere generale, di solito contenuta nei trattati, che delinea la nozione di imposta sul reddito e, eventualmente, di imposta sul patrimonio, definendo tali quelle prelevate sul reddito e sul patrimonio complessivo o su singoli elementi reddituali e patrimoniali (art. 2, par. 2, modello Ocse). Questa previsione, da un lato, sembra non escludere una rilevanza del reddito e del patrimonio quali meri elementi della base imponibile, e non necessariamente quali fatti che il legislatore ha assunto in modo diretto entro la definizione del presupposto; dall'altro, la previsione espressamente ricomprende entro questa nozione anche le imposte, dovute dagli imprenditori, sull'ammontare complessivo degli stipendi o dei salari da essi corrisposti (*payroll taxes, Lohnsummensteuer*), dalla dottrina straniera spesso riportate, in ragione del relativo presupposto, alla categoria delle imposte indirette.

Infine, è l'indagine delle specifiche imposte elencate in taluni trattati italiani a comprovare ulteriormente la non necessità che reddito e patrimonio siano assunti in modo diretto entro la definizione del presupposto, risultando comprese: imposte, come la *Gewerbesteuer* tedesca, oltre che la stessa imposta regionale sulle attività produttive (Irap), aventi come presupposto l'esercizio di un'attività; imposte considerate indirette, come le *excise taxes* nordamericane; imposte che direttamente assumono a presupposto fatti non economici, come l'imposta bulgara sui celibi, sui vedovi, etc. (poi soppressa in Bulgaria); tasse, come il tributo spagnolo *Canon de Superficie de Minas*; infine, forme varie di contribuzione relative alla sicurezza sociale, non riportabili alla classe delle imposte.

8. Imputazione del fatto doppiamente tassato ad una persona residente. — Nei trattati italiani, come nel modello

Ocse, l'integrarsi della fattispecie convenzionale richiede che il contribuente, cui il fatto doppiamente tassato è imputato in base alle norme del diritto interno, soddisfi un duplice requisito (art. 1 e 23, modello Ocse): l'essere «persona» e altresì «residente di uno o di entrambi gli stati contraenti», espressioni, queste, generalmente definite dai trattati.

Quanto al termine «persona», esso comprende, di regola, le persone fisiche, le società ed ogni altra associazione di persone. Le convenzioni pongono, in genere, anche una definizione del termine «società», con cui designano qualsiasi persona giuridica ai fini dell'imposizione (art. 3, modello Ocse).

Quanto al secondo requisito della residenza, l'espressione «residente di uno stato contraente» designa ogni persona che, in base al diritto interno di questo stato, è «assoggettato ad imposta» (*liable to tax*) in ragione di determinati elementi, quali il domicilio, la residenza, la sede di direzione effettiva o altri di natura analoga a questi. L'espressione non comprende, tuttavia, le persone che sono assoggettate ad imposta in questo stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate entro il suo territorio o per il patrimonio, che esse possiedono, ivi localizzato (art. 4, par. 1, modello Ocse), e ciò indipendentemente dalla loro possibile qualificazione come residenti o non residenti in base al diritto interno. Ne risulta una nozione convenzionale di residenza che ha riguardo all'assoggettamento del contribuente ad un'imposizione sul reddito o sul patrimonio complessivo, tipicamente su base mondiale (*unbeschränkte Steuerpflicht, full-tax liability*). Infine, tale nozione si completa con le norme atte a stabilire la residenza convenzionale in uno dei due stati contraenti, allorché il contribuente abbia doppia residenza in base alle norme interne (c.d. *tie breaking rule*, art. 4, par. 2 e 3, modello Ocse).

La mancanza di uno dei requisiti menzionati impedisce che si integri la fattispecie convenzionale avendo riguardo a determinate figure. Il problema si pone per la stabile organizzazione, non qualificabile nei termini di «persona», nelle situazioni, c.d. triangolari, in cui un determinato fatto materiale, ad essa attribui-

bile, provenga da uno stato terzo [K. VOGEL (I.22), p. 88 e p. 102; M. LANG (XVIII.1), p. 46]. Parimenti, meccanismi interni di imputazione per trasparenza ai soci del reddito prodotto da una società di persone sono di impedimento, allorché la società medesima possieda redditi di fonte estera, a che essa soddisfi il requisito convenzionale di residenza, non risultando assoggettata ad imposta, salvo l'iscrizione di clausole *ad hoc*. Il commentario al modello Ocse è in tal caso favorevole alla verifica dei requisiti in capo ai soci, e ciò anche nell'ipotesi in cui nel suddetto stato della fonte la società non sia trattata a fini fiscali come un soggetto trasparente [OCSE (III.1), comm. art. 1, par. 2 ss., e art. 4, par. 8.4.; M. LANG (XVIII.1)].

Siffatta interpretazione evidenzia, peraltro, un aspetto contraddittorio della definizione che l'Ocse medesima porge a riguardo del termine «doppia imposizione», perché in queste ipotesi non si ha alcuna identità di contribuente. D'altronde, la tesi secondo cui la nozione di doppia imposizione giuridica internazionale non è contraddistinta dall'identità del soggetto passivo è risalente in dottrina, pur riconoscendosi che tale identità ricorra nella grandissima maggioranza dei casi: si è, infatti, ammessa la presenza di questo fenomeno anche quando i contribuenti sono diversi, perché un legislatore ha dato rilevanza, nell'individuazione del soggetto passivo, all'elemento personale del presupposto connesso economicamente a quello materiale, mentre l'altro legislatore ha preferito, nel congegnare la struttura del tributo, optare per l'elemento personale connesso giuridicamente [M. UDINA (I.21), p. 254].

Per contro, 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 [A. BORRAS (I.4), p. 29; A. XAVIER (I.19), p. 36; J.M. CALDERÓN CARRERO (II.3), p. 470], che non l'assoluta affermazione 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 [XAVIER (I.19), p. 36]. 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 destinarie di meri obblighi formali, od anche sostanziali, ma estranei alla realizzazione del presupposto medesimo [J.M. CALDERÓN CARRERO (II.3), p. 471].

In altre concezioni — nelle quali è maggiormente visibile ed apprezzabile lo sforzo di dare soluzione al problema distinguendo, innanzi tutto, la nozione in esame di doppia imposizione a seconda sia riferita ad uno specifico ordinamento interno, ovvero all'ordinamento internazionale [G.C. CROXATTO (I.7), p. 65, nota 146], ed ulteriormente, in quest'ultimo ambito, sulla base di specifiche previsioni contenute negli accordi bilaterali [A. FANTOZZI e K. VOGEL (I.30), p. 187] — 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. In primo luogo, infatti, è possibile rinvenire in alcuni trattati una previsione che impone meccanismi d'imputazione indiretta delle imposte dovute da società controllate estere, nel relativo stato di residenza, a credito dell'imposta dovuta dalla controllante nel proprio stato di residenza. In secondo luogo può ricorrere nei trattati una previsione, simile a quella contenuta nel modello Ocse (art. 9, par. 2), che impone ad uno stato contraente di riallineare il reddito di un'impresa in esso residente in misura corrispondente alla rettifica di cui sia stata destinataria, sul proprio reddito, un'impresa residente nell'altro stato contraente, legata alla prima da rapporti di controllo, per effetto dell'applicazione della disciplina antielusiva interna sul *transfer price* ad operazioni che sono intercorse tra dette imprese [A. FANTOZZI e K. VOGEL (I.10), p. 187].

Alla luce di quest'ultimo contributo si può concludere che le particolari previsioni cui si riferisce l'orientamento succitato, presenti in qualche trattato italiano in vigore, sono certamente estranee alla definizione della fattispecie convenzionale in esame. Si tratta di norme che definiscono fattispecie ulteriori, diverse, connotate da propri elementi costitutivi in parte differenti dalla fattispecie tipica che ricorre in tutti gli accordi bilaterali contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, norme aventi funzione di eliminare il diverso fenomeno della doppia imposizione cosiddetta economica su scala internazionale.

9. Effetto giuridico ricollegato all'integrarsi della fattispecie. — Quanto all'effetto giuridico, che deriva allo stato di residenza dal verificarsi della fattispecie convenzionale, esso consiste, di regola, in una situazione soggettiva di obbligo. Obbligo, a seconda dei casi, o di esentare (in alcuni trattati, escludere) da imposta l'elemento estero di reddito o di patrimonio, oppure d'imputare l'imposta estera a credito dell'imposta dovuta nello stato di residenza medesimo.

In genere il metodo è uno solo per ciascuno stato. Per l'Italia l'obbligo consiste nell'accreditamento, come per la maggioranza degli stati che con essa hanno concluso una convenzione in vigore. Alorché il metodo è invece quello dell'esenzione (o esclusione), la maggior parte dei trattati italiani lo affianca all'altro metodo, che è tipicamente stabilito per taluni elementi reddituali, quali dividendi, interessi e canoni, in ragione delle limitazioni di ordine quantitativo che gli accordi pongono al prelievo nello stato della fonte.

All'obbligo di esentare (o escludere) si accosta tipicamente, nei trattati italiani e nel modello Ocse, la previsione secondo cui lo stato di residenza conserva il diritto di tenere conto, nella determinazione dell'aliquota, dei redditi e dei patrimoni esentati o esclusi (clausola c.d. *exemption with progression*, in contrapposizione alla *full exemption*). Circa l'obbligo di accreditamento dell'imposta estera, nei trattati italiani vigenti, similmente al modello

Ocse, è di regola previsto che l'ammontare dell'imposta estera da portare in detrazione da quella dovuta nello stato di residenza non possa eccedere la quota di imposta di tale ultimo stato attribuibile agli elementi di reddito o di patrimonio esteri (c.d. *ordinary credit*).

Infine, per lo stato italiano, quale stato di residenza, è previsto nei trattati che nessuna deduzione debba essere accordata allorché l'elemento di reddito sia assoggettato in Italia ad imposizione mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta su richiesta del beneficiario di detto reddito ed in base al diritto interno italiano.

PAOLA TARIGO

Bibliografia

- I. Monografie e saggi a carattere generale, 1. P. ADONNINO, *Doppia imposizione, b) Diritto tributario*, in *Enc. dir.*, XIII, Milano, Giuffrè, 1964, p. 1015; 2. P. BAKER, *Double taxation conventions and international tax law*, London, Sweet and Maxwell, 1994; 3. F. BARNADAS MOLINS, *Tributación de no residentes y fiscalidad internacional*, Barcelona, Gestión 2000, 1997; 4. A. BORRÁS, *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Instituto de estudios fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1974; 5. J.M. CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Pamplona, Atanzadi, 1997; 6. B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Puf, 2002; 7. G.C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, Cedam, 1965; 8. J. DE ARESPOCOCHAGA, *Planificación fiscal internacional. Convenios de doble imposición. Estructuras fiscales. Tributación de non residentes*, Madrid, Marcial Pons, 1998; 9. H. DORN, *Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung*, in *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, 1927, I, p. 189; 10. A. FANTOZZI e K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in *D. disc. priv., sez. comm.*, V, Torino, Utet, 1990, p. 181; 11. H. FLICK, *Gleichheit von Steuergegenstand und Bemessungsgrundlage im Internationalen Steuerrecht*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1961, 38, 681; 12. C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, Cedam, 1990; 13. A. KNECHILE, *Basic problems in international fiscal law*, London, HFL, 1979; 14. A. MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, Milano, Giuffrè, 1990; 15. M. PIRES, *International juridical double taxation*, Deventer, Kluwer, 1989; 16. R. ROHATGI, *Basic international taxation*, The Hague, Kluwer, 2002; 17. H. SCHAUM-

BURG, *Internationales Steuerrecht*, Köln, Verlag O. Schmidt, 1993; 18. A. SPITALER, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, Reichenberg, 1936; 19. A. XAVIER, *Direito tributário internacional*, Coimbra, Almedina, 1997; 20. V. UCKMAR, *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, Cedam, 1955; 21. M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, Cedam, 1949; 22. K. VOGEL, *On double taxation conventions*, London, Kluwer, 1997.

II. Raccolte di saggi su temi specifici vari, 1. *Corso di diritto tributario internazionale*, coord. da V. Uckmar, Padova, Cedam, 2002; 2. *Essays on international taxation*, a cura di H.H. Alpert e K. van Raad, Deventer, Kluwer, 1993; 3. *Fiscalidad internacional*, a cura di A.F. Serrano, Madrid, Estudios Financieros, 2001; 4. *International and comparative taxation, Essays in honour of Klaus Vogel*, London, Kluwer, 2002; 5. *Liber amicorum Jean-Pierre Lagae*, Ced. Samsom, Diegem, 1998; 6. *Materiali di diritto tributario internazionale*, coord. da C. Sacchetto e L. Alemanno, Milano, Ipsoa, 2002; 7. *Practical issues in the application of double tax conventions*, *Cahiers de droit fiscal international*, LXXXIIIb, IFA, The Hague, Kluwer, 1998; 8. *Settlement of disputes in tax treaty law*, a cura di M. Lang e M. Züger, The Hague, Kluwer, 2003.

III. Sui lavori citati dell'Ocse, 1. *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, 15 Juillet 2005; 2. *Draft Progress Report, Improving the process for resolving international tax disputes*, 27 July 2004.

IV. Per le opere citate sul problema dei limiti di diritto internazionale generale, 1. G.C. CROXATTO, *Diritto internazionale tributario*, in *Rass. tribut.*, 1989, I, 447; 2. R. LUZZATO, *Il diritto internazionale e le sue fonti*, in *Istituzioni di diritto internazionale*, a cura di S.M. Carbone, R. Luzzato e A. Santa Maria, Torino, Utet, 2003; 3. R.S. MARTHA, *The jurisdiction to tax in international law. Theory and practice of legislative fiscal jurisdiction*, Deventer, 1989.

V. Sulla comparabilità delle imposte, 1. J.M. CALDERÓN CARRERO, *La cuestión de la «comparabilidad de impuestos» a los efectos de la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional*, in *Rev. con. trib.*, 2001, 22, 92.

VI. Sui problemi collegati alla fonte, 1. J.F. AVERY JONES, *Tax treaty problems relating to source*, in *Brit. tax rev.*, 1998, p. 223.

VII. Sul problema della qualificazione, 1. J.F. AVERY JONES, *The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3[2] of the OECD model*, in *Dir. prat. tribut.*, 1984, I, p. 1625; 2. B. HANNES, *Qualifikationskonflikte im Internationalen Steuerrecht*, Steuer- und Wirtschaftsverlag, Hamburg, 1992; 3. K. VOGEL, *Interpretation of double taxation treaties. In particular the problem of «qualification»*, in *Rass. tri-*

but., 1988, I, p. 175; 4. A. XAVIER, *Il problema delle qualificazioni nel diritto tributario internazionale*, in *Riv. dir. tribut.*, 1994, I, p. 523; 5. *Credit and exemption under tax treaties in cases of differing income characterisation*, a cura di J.F. Avery Jones, in *British Tax Review*, 1996, p. 212.

VIII. Sul problema della *double non-taxation*, 1. *Avoidance of double non taxation*, a cura di M. Lang, Wien, Linde Verlag, 2003.

IX. Sul divieto di discriminazione dei trattati, 1. F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, Cedam, 2003; 2. K. VAN RAAD, *Non-discrimination in international tax law*, The Hague, Kluwer, 2001; 3. J. RUIZ-PÉREZ, *La no discriminación fiscal*, Madrid, Ederza, 2001.

X. Sulla procedura amichevole dei trattati, 1. R. DOMINICI, *Le regole per la risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione internazionale*, in *Corso di diritto tributario intern.*, cit., p. 148.

XI. Sullo scambio di informazioni, 1. M. BARASSI, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Riv. dir. intern. tribut.*, 1999, p. 90; 2. A.J. RADLER, *The future of exchange of information*, in *I settanta anni di Diritto e Pratica Tributaria*, Padova, Cedam, 2000, p. 798; 3. M.A. GRAU RUIZ, *Mutual assistance for the recovery of tax claims*, The Hague, Kluwer, 2003.

XII. Sull'abuso dei trattati, 1. T. ROSEMBUJ, *Fiscalidad internacional*, Madrid, Marcial Pons, 1998; 2. S. VAN WEEGHEL, *The improper use of tax treaties*, London, Kluwer, 1998; 3. F.A. VEGA BORRERO, *Limitation on benefits clauses in double taxation conventions*, The Hague, Kluwer, 2005.

XIII. Sui rapporti con le libertà comunitarie, 1. *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht*, a cura di W. Gassner, M. Lang e E. Lechner, Wien, Linde Verlag, 1996; 2. P. PISTONE, *The impact of community law on tax treaties. Issues and solutions*, London, Kluwer, 2002; 3. F. VANISTENDAEL, *Reinventing source taxation*, in *EC tax rev.*, 1997, p. 160.

XIV. Sui rapporti con la normativa interna si cfr., 1. M. LANG, H.J. AIGNER, U. SCHEUBLE e M. STEFANEK, *CFC legislation, tax treaties and EC law*, The Hague, Kluwer, 2004.

XV. Sui trattati italiani, 1. *Le convenzioni dell'Italia in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, a cura di C. Garbarino, Milano, Egea, 2002.

XVI. Per la critica al sistema dei trattati e al principio di residenza, 1. J.F. AVERY JONES, *Are tax treaties necessary?*, in *Tax law rev.*, 1999, p. 1; 2. E. KEMMEREN, *Principle of origin in tax conventions. A rethinking of models*, Pijnenburg Publish., Dongen, 2001; 3. M. RJOBY, *A critique of double tax treaties as a jurisdictional coordination mechanism*, in *Aust. tax for.*, 1991, p. 303; 4. C. SACCHETTO, *L'evoluzione del princi-*

pio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel paese di residenza, in *Riv. dir. intern. tribut.*, 2001, p. 56; S. K. VOGEL, *World-wide or source taxation of income*, in *Rass. tribut.*, 1988, I, p. 259.

XVII. Per la proposta di un trattato multilaterale, **1.** *Multilateral tax treaties*, a cura di M. Lang, The Hague, Kluwer, 1998; **2.** P. PISTONE, *The impact*, cit. (XIII.2).

XVIII. Per l'applicazione dei trattati ai soggetti trasparenti, I. M. LANG, *The application of the Oecd model tax convention to partnerships*, The Hague, Kluwer, 2000.

XIX. Per le doppie imposizioni in materia di imposte di successione e donazione, **1.** *International double taxation of inheritances and gifts*, *Cahiers de droit fiscal international*, LXXb, IFA, The Hague, Kluwer, 1985.

