



Libera Università Internazionale degli Studi Sociali  
Guido Carli

*Dottorato di ricerca in diritto tributario delle società*

*Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini*

*XXI Ciclo*

**Principio di territorialità e reddito d'impresa**

Tutor:

Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

Dottorando:

Massimo Pellecchia

**Anno Accademico 2008/2009**

## CAPITOLO I

### IMPOSIZIONE E PRINCIPIO DI TERRITORIALITÀ

1. *Premessa.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
2. *Origine ed evoluzione del principio di territorialità.***Errore. Il segnalibro non è definito.**
3. *La sfida della globalizzazione.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
4. *Preliminari osservazioni intorno al principio giuridico della territorialità.*  
**Errore. Il segnalibro non è definito.**
5. *Profili giuridici del principio di territorialità in senso formale.***Errore. Il segnalibro non è definito.**
6. *Teorie economiche e principio di territorialità.***Errore. Il segnalibro non è definito.**
  - 6.1 **Principio del beneficio e principio del sacrificio.**Errore. Il segnalibro non è definito.
    - 6.1.1 Il principio del beneficio. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
    - 6.1.2 Il principio del sacrificio. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
  - 6.2 **Capital Export Neutrality (CEN).** Errore. Il segnalibro non è definito.
  - 6.3 **Capital Import Neutrality (CIN).** Errore. Il segnalibro non è definito.
  - 6.4 **Individual e Inter-nation equity.** Errore. Il segnalibro non è definito.
7. *Critiche e nuove teorie in materia di neutralità fiscale.***Errore. Il segnalibro non è definito.**
  - 7.1 **Capital and Labour Import Neutrality (CLIN) e Capital and Labour Export Neutrality (CLEN).** Errore. Il segnalibro non è definito.
8. *Il principio di territorialità e le teorie economiche: conclusioni.***Errore. Il segnalibro non è definito.**

## CAPITOLO II

### IL PRINCIPIO DELLA TASSAZIONE SU BASE TERRITORIALE IN ITALIA

1. *Principio del beneficio e principio del sacrificio nella dottrina italiana.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
2. *L'art. 53 della Costituzione e il principio di territorialità: la residenza quale fonte di discriminazione.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**

3. Breve ricognizione delle principali tesi dottrinali riguardo al rapporto tra principio di capacità contributiva e principio di uguaglianza.**Errore. Il segnalibro non è definito.**
4. La funzione (re)distributiva svolta dal principio di eguaglianza.**Errore. Il segnalibro non è definito.**
5. Il sistema fiscale italiano antecedente all'introduzione dell'IRES.**Errore. Il segnalibro non è definito.**
6. Le scelte del legislatore italiano nell'ambito dei criteri di tassazione dei soggetti passivi IRAP. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
7. Le scelte del legislatore italiano nell'ambito dei criteri di tassazione dei soggetti passivi IRES. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
8. Sulla natura reale o personale dell'IRES. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
9. La struttura dell'IRES con riferimento ai rapporti transfrontalieri.**Errore. Il segnalibro non è definito.**
10. Osservazioni conclusive. **Errore. Il segnalibro non è definito.**

### CAPITOLO III

#### IL PRINCIPIO DELLA TERRITORIALITÀ E IL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

1. Il diritto internazionale tributario: breve panoramica delle scelte in tema di tassazione dei redditi di fonte estera. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
2. La potestà impositiva dello Stato: teorie a confronto.**Errore. Il segnalibro non è definito.**
3. Gli argomenti a favore del principio di mondialità e quelli a favore del principio di territorialità secondo la dottrina giuridica internazionale.**Errore. Il segnalibro non è definito.**
4. La selezione dei criteri di tassazione a livello internazionale: le consuetudini e i principi generali di diritto internazionale. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
5. Gli effetti sul piano internazionale dell'adozione del principio di mondialità: la plurima imposizione internazionale. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
6. I rimedi per evitare la plurima imposizione: misure unilaterali...**Errore. Il segnalibro non è definito.**
7. ...(segue) e misure bilaterali. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
  - 7.1 Il modello di convenzione OCSE. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
  - 7.2 Critica in merito all'utilizzo del modello convenzionale quale soluzione ai problemi di doppia imposizione. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
  - 7.3 L'art. 7 del modello di convenzione OCSE: la struttura e le implicazioni in tema di potestà impositiva. **Errore. Il segnalibro non è definito.**

- 7.4 Le alternative al modello OCSE. Errore. Il segnalibro non è definito.
8. Conclusioni. **Errore. Il segnalibro non è definito.**

## CAPITOLO IV

### TERRITORIALITA' E DIRITTO COMUNITARIO

1. Le finalità del Trattato UE in tema di mercato interno e gli effetti prodotti in campo fiscale. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
2. Le norme del Trattato in materia di fiscalità diretta. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
3. Ulteriori riflessi in merito al processo di armonizzazione comunitario. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
4. L'indirizzo comunitario nell'ambito della legislazione derivata. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
5. Il ruolo della Corte di Giustizia nel sistema delle fonti del diritto tributario comunitario. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
6. La posizione della Corte di Giustizia europea in tema di potestà impositiva. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
- 6.1 Il principio di non discriminazione fiscale e la nazionalità. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
- 6.2 Il divieto di discriminazione fiscale in materia di imposte dirette: i metodi di confronto. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
7. Rapporto tra libertà fondamentali comunitarie e diritto tributario nazionale. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
- 7.1 Le pronunce della Corte di Giustizia europea in tema di imposizione diretta: riflessi in merito al principio di territorialità e le ipotesi di discriminazione... **Errore. Il segnalibro non è definito.**
- 7.2 ... (segue) e le ipotesi di restrizioni. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
- 7.3 Alcune recenti pronunce sullo specifico aspetto della territorialità. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
- 7.4 Osservazioni conclusive in merito alla giurisprudenza della Corte. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
8. I rapporti fra ordinamento comunitario e ordinamento internazionale. **Errore. Il segnalibro non è definito.**
9. Il diritto comunitario e il principio di territorialità: osservazioni conclusive. **Errore. Il segnalibro non è definito.**

## CAPITOLO V

## I CONDIZIONAMENTI ESTERNI SULL'ORDINAMENTO FISCALE ITALIANO IN RELAZIONE AL CRITERIO DELLA TERRITORIALITÀ

1. *Il diritto di imposizione nel quadro del diritto internazionale.***Errore. Il segnalibro non è definito.**
2. *Rapporto tra diritto internazionale e diritto interno: principali teorie a confronto.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
3. *Il valore internazionalista nella Costituzione italiana. Il disegno originario.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
4. *Gli artt. 10 e 11 della Costituzione.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
5. *Rilevanza del nuovo art. 117 Cost. nell'ambito della gerarchia delle fonti di diritto.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
6. *Integrazione europea e principi fondamentali del sistema costituzionale.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
7. *Evoluzione dell'eguaglianza nella giurisprudenza della Corte costituzionale.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
8. *Il sindacato di costituzionalità della Corte e principio di uguaglianza.***Errore. Il segnalibro non è definito.**
9. *Evoluzione dell'eguaglianza tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
10. *Prevalenza dell'ordinamento comunitario su quello statale.***Errore. Il segnalibro non è definito.**
11. *(segue). Rilevanza dell'ordinamento statale per l'ordinamento comunitario.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
12. *Il principio di uguaglianza alla luce del diritto comunitario: la discriminazione indiretta in materia tributaria.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
  - 12.1 *La discriminazione a rovescio.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
12. *Osservazioni conclusive.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**

## CAPITOLO VI

### CONCLUSIONI

1. *L'evoluzione degli studi economici in tema di territorialità.***Errore. Il segnalibro non è definito.**
2. *Il principio della territorialità e la sua base teorica.***Errore. Il segnalibro non è definito.**

3. *Il rapporto tra il principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto internazionale.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
4. *Il rapporto tra principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto comunitario.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
5. *Il rapporto tra principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto tributario italiano.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**
6. *Conclusioni.* **Errore. Il segnalibro non è definito.**

BIBLIOGRAFIA	199
INDICE DEGLI AUTORI	217

# IL PRINCIPIO DELLA TERRITORIALITÀ E IL REDDITO D'IMPRESA

## SINTESI

Sommario: 1. *L'evoluzione degli studi economici in tema di territorialità*; 2. *la dottrina e il principio di territorialità*; 3. *il rapporto tra il principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto internazionale*; 4. *il rapporto tra principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto comunitario*; 5. *il rapporto tra principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto tributario italiano*; 6. *Conclusioni*

### 1. *L'evoluzione degli studi economici in tema di territorialità*

Le modalità di riparto dell'onere tributario tra i membri di una collettività è un tema di interesse non solo in voga tra i tributaristi, bensì anche tra gli studiosi di economia. Sebbene gli studi sull'argomento, invero, non siano particolarmente numerosi, tuttavia, alcuni dei modelli elaborati hanno trovato molto seguito a livello internazionale.

In particolare, l'obiettivo degli economisti è quello di elaborare un modello che sia in grado di raggiungere la cd. *tax equalization* ossia di individuare quel mix di principi e criteri fiscali in grado di coniugare le problematiche di efficienza nell'allocazione delle risorse e quelle di equità interna (tra contribuenti) ed esterna (tra Stati).

Secondo gli studiosi più accreditati, un sistema di imposizione del reddito transnazionale può considerarsi efficiente (o neutrale) se le decisioni relative agli investimenti produttivi non sono influenzate dalle differenze di trattamento fiscale nelle varie giurisdizioni fiscali. E, invero, le differenze di trattamento tributario tra redditi localizzati in giurisdizioni diverse interferiscono nell'allocazione e utilizzo efficiente delle risorse nella misura in cui aumentando o diminuendo i costi della produzione e, più precisamente, l'onere fiscale, si rende più o meno attraente per l'investitore operare in uno Stato piuttosto che in altro.

La neutralità fiscale è quel principio secondo cui il prelievo fiscale non influenza la scelta del contribuente tra l'effettuare l'investimento nel proprio Paese di residenza oppure all'estero.

I principali modelli economici intesi a realizzare la neutralizzazione della variabile fiscale ai fini dell'investimento sono due: *Capital Export Neutrality* (CEN) e *Capital Import Neutrality* (CIN).

Secondo il primo modello (CEN), al contribuente che investe all'estero deve essere accordato lo stesso trattamento previsto per il contribuente che utilizza le proprie risorse soltanto all'interno dello Stato. Ciò avviene quando il prelievo tributario sul reddito prodotto all'estero è pari al prelievo operato sul reddito esclusivamente realizzato nello Stato di residenza.

Ne risulta che, nonostante il trattamento dei soggetti che producono reddito all'estero è più favorevole di quello dei soggetti che producono reddito soltanto nel territorio dello Stato, entrambi i contribuenti concorreranno alla copertura delle spese pubbliche dello Stato di residenza allo stesso modo. Infatti, a parità di reddito, entrambi subiranno la medesima imposizione nel Paese di residenza.

In altri termini, ciò significa che il risparmio fiscale che otterrebbe un contribuente per avere investito in uno Stato il cui livello di imposizione è più mite rispetto a quello dello Stato di residenza, sarebbe neutralizzato per effetto dell'imposizione subita nello Stato di residenza.

L'esito, dunque, di tale modello è quello di preservare la parità fiscale tra i contribuenti dello Stato di residenza. Ciò presuppone, tra l'altro, l'adozione da parte dello Stato membro del principio di tassazione dei redditi su base mondiale.

Il secondo modello (CIN) si pone come obiettivo quello di concedere al contribuente che realizza i propri redditi in un altro Paese il medesimo trattamento fiscale che tale Paese garantisce ai propri residenti. In altri termini, la neutralità fiscale non è ricercata nello Stato di residenza del contribuente, bensì nel mercato in cui egli opera. La neutralità perseguita dal modello si raggiunge solo quando, nel Paese della fonte, nessuna discriminazione fiscale esiste tra residente e non residente. L'implementazione del modello, infine, presuppone l'adozione del principio della territorialità.

In merito a quale modello debba essere preferito, è nota l'adesione della dottrina maggioritaria all'idea che il modello che meglio approssima gli obiettivi della *tax equalization* sia quello del CEN, in quanto, laddove tale modello fosse adottato dalla generalità degli Stati, esso permette un'allocatione più efficiente delle risorse sul piano internazionale. Tuttavia, recentemente è stato affermato che il modello del CIN, il quale garantisce il medesimo trattamento fiscale tanto all'investitore estero quanto a quello nazionale, nell'era della globalizzazione risponde meglio all'esigenza di mobilità che caratterizza il sistema economico <sup>(1)</sup>. Gli operatori economici,

---

<sup>(1)</sup> K. VOGEL, *Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments*, in three parts: Parte I, in *Intertax* 216 (No. 8/9, 1988); Parte II, in *Intertax* 310 (No. 10, 1988); e Parte III, in *Intertax* 393 (No. 11, 1988). OTTO GANDENBERGER, citato da VOGEL, rileva tre ragioni che depongono contro il modello della *Capital Export Neutrality*. In primo luogo, se si opera all'interno di un sistema fiscale basato sul principio della residenza e l'aliquota d'imposta è più alta del tasso applicato nel Paese della fonte, si produce l'effetto di ridurre la capacità d'investimento del contribuente nel Paese della fonte. In altre parole, il contribuente sarà meno competitivo rispetto ai propri concorrenti nel Paese della fonte. In secondo luogo, si evidenzia che ad un più elevato livello di tassazione generalmente corrisponde un maggior numero di beni e servizi pubblici forniti, così un Paese che ha un livello di tassazione più basso, per converso, fornisce una quantità di beni e servizi pubblici minore rispetto allo Stato con un livello di tassazione più elevato. Infine, il principio della tassazione alla fonte è adottato da molti Paesi, specie nei casi di



ad esempio, potrebbero competere all'estero, a parità di condizioni, con i propri concorrenti nazionali.

Come detto, l'altro obiettivo perseguito dagli studiosi è quello dell'equità fiscale ovvero la giustizia del trattamento fiscale di un soggetto nei riguardi degli altri soggetti, in riferimento alle singole fattispecie impositive concrete.

L'equità interna potrebbe essere raggiunta attraverso l'adozione del *worldwide taxation principle*. A tal proposito si sostiene che la capacità contributiva, espressione a livello ordinamentale della giustizia fiscale, sia intrinsecamente collegata al principio della tassazione mondiale poiché il medesimo trattamento può essere garantito soltanto laddove sia data dimostrazione di una equivalente capacità contributiva complessiva da parte dei singoli contribuenti.

Tuttavia, si è osservato che, al pari del principio della tassazione del reddito su base mondiale, anche il principio della territorialità permette di raggiungere tale obiettivo<sup>(2)</sup>. A tal proposito è stato rilevato che un sistema fiscale fondato sul principio della capacità contributiva, laddove associato sia al principio della residenza/fonte e al principio della territorialità,

---

*deferral*. Pertanto, secondo GANDENBERGER, al modello del *Capital Export Neutrality* dovrebbe essere preferito il modello del *Capital Import Neutrality*. N. TURE, *Taxing Foreign Source Income*, in *U.S. Taxation of Foreign Business Abroad*, New York, 1976, pag. 38-39, nel ridefinire il concetto di neutralità, rileva che: “*that the taxation does not alter the (explicit or implicit) relative prices of goods, services, activities, production inputs, and so forth, in the private sector*”. In altre parole, l'autore ritiene che la neutralità si manifesta quando: “*neither country will attempt to use its fiscal powers to change relative prices in the other country, any more than it would in the absence of taxes*”. Cosicché, l'autore conclude che i sistemi fiscali che adottano il criterio della residenza presentano dei fattori distorsivi che non permettono il raggiungimento della neutralità. Neutralità che, secondo l'autore, si raggiunge soltanto con l'adozione di un sistema fiscale basato sul principio della fonte e nella misura in cui viene riconosciuta l'esenzione per i redditi prodotti all'estero.

<sup>(2)</sup> N. H. KAUFMAN, *op. cit.*, pag. 145 e ss. si interroga sul rapporto tra *inter-individual equity* e principio di capacità contributiva. In tale contesto, l'autrice, dopo una lunga analisi sulla tradizionale associazione, da un lato, tra principio del beneficio e principio di territorialità e, dall'altro, tra il principio del sacrificio (insito nel concetto di “capacità contributiva”) e principio di mondialità, giunge alla conclusione secondo cui il principio di capacità contributiva sia una nozione piuttosto ampia potenzialmente in grado di esprimere anche il principio del beneficio. L'autrice osserva, infatti, che: “*This [ability-to-pay] theory is more comprehensive than the preceding [benefit] theory, because it includes what there is of value in the benefit theory. So far as the benefits connected with the acquisition of wealth increase individual faculty, they constitute an element not to be neglected. The same is true of the benefits connected with the consumption side of faculty, where there is room even for a consideration of the cost to the government in providing a proper environment which renders the consumption of wealth possible or agreeable*”. Cosicché, ella conclude che il concetto di capacità contributiva può essere associato tanto al principio di mondialità della tassazione quanto a quella della tassazione su base territoriale. A. M. GAFFURI, *La tassazione dei redditi prodotti all'estero*, Milano, 2008, pag. 356-360.

permettere il raggiungimento di almeno due (efficienza, equità interna) degli obiettivi della *tax equalization*.

L'unico obiettivo non raggiunto sarebbe, infatti, quello dell'equità esterna, ma per la semplice ragione che essa è frutto del coordinamento tra Stati, i quali dovrebbero accordarsi per redistribuire tra di essi il gettito ottenuto dalla tassazione di un contribuente che abbia realizzato redditi anche all'estero. In questo senso, si rivendica la necessità che le autorità sovranazionali assumano un ruolo centrale nel coordinare la ripartizione del gettito fra Stati al fine di raggiungere la *tax equalization*, confortando – su un piano puramente economico – l'idea secondo cui è possibile all'interno di un mutamento epocale dell'economia modificare uno degli elementi che caratterizza il sistema fiscale dei Paesi industrializzati.

Accedendo all'idea che la *tax equalization* possa essere raggiunta attraverso l'agire combinato di diverse politiche fiscali, basate sul presupposto da parte degli Stati dell'adozione a fondamento del proprio sistema fiscale del principio tassazione dei redditi su base territoriale, si è cercato di verificare se tale soluzione sia compatibile con l'attuale ordinamento giuridico nazionale, internazionale e comunitario.

## *2. La dottrina e il principio di territorialità*

Nel procedere all'analisi delle problematiche giuridiche connesse all'adozione del principio di territorialità, occorre analizzare la posizione assunta a riguardo dalla dottrina tributarista.

In tal senso occorre distinguere i molteplici significati che il principio di territorialità assume in dottrina.

E, invero, la possibilità per il legislatore tributario di poter assumere elementi estranei al territorio dello Stato, quali elementi qualificanti della fattispecie, comporta che il territorio divenga criterio giuridico per la determinazione dei fatti che lo Stato può assumere quali presupposti materiali e soggettivi dei propri tributi.

La dottrina di matrice tedesca per prima si è interessata a tale problematica e il suo contributo ha influenzato in modo significativo i successivi studi sull'argomento.

Il contenuto del principio di territorialità – secondo tale dottrina – lo si riscontra nella necessità di individuare un legame o un criterio di collegamento tra la potestà tributaria dello Stato e il territorio di sua pertinenza, nel cui ambito spaziale la potestà tributaria può concretamente estrinsecarsi.

L'impostazione originaria della problematica fu concepita dallo SPITALER<sup>(3)</sup> e si caratterizzava per il carattere territoriale, in senso stretto, del collegamento tra i soggetti e l'ordinamento tributario. Il territorio, dunque, caratterizzava l'appartenenza alla comunità statale degli individui<sup>(4)</sup>.

Tuttavia, il principio di territorialità così inteso “*finiva per condizionare l'esercizio in concreto della potestà tributaria perché gli Stati si ritenevano autorizzati a colpire quelle fattispecie che esaurivano i loro elementi nel presupposto, oggettivo e soggettivo, dello spazio dello Stato*”<sup>(5)</sup>.

La tesi degli studiosi tedeschi venne superata nel momento in cui fu fatta chiarezza tra l'ambito spaziale di competenza e l'ambito spaziale di validità, cosicché, in riferimento al primo, il principio di territorialità assunse rilevanza sotto l'aspetto materiale ossia la ricerca dei limiti interni e internazionali alla potestà normativa tributaria statale nel collegamento di obblighi e doveri a presupposti aventi elementi oggettivi e soggettivi di estraneità con il proprio territorio<sup>(6)</sup>; mentre, in riferimento al secondo, si faceva riferimento al cd. principio di territorialità in senso formale, ovverosia all'esistenza di limiti interni e internazionali riguardanti l'attuazione della potestà di imposizione statale al di fuori dell'ambito territoriale dello Stato<sup>(7)</sup>.

---

<sup>(3)</sup> D. SPITALER, *Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, Bad Reichenberg, 1936, pag. 84 citato da C. SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione*, op. cit., pag. 38.

<sup>(4)</sup> K. VOGEL, *World-wide or source taxation of income?*, in *Rass. Trib.*, 1988, pag. 259, riferisce in realtà che le prime riflessioni in merito ai problemi posti dal principio di territorialità sono da attribuire ad A. WAGNER, *Finanzwissenschaft, Sweiter Teil: Gebühren – und allegemeine Sreurlehre*, Berlino, 1880, pag. 296; e a G. VON SCHANZ, *Zur Frage der Steuerpflicht*, in *Finanzarchiv*, 1882, pag. 9. Il primo, infatti, afferma che il contribuente debba essere tassato in base al principio della tassazione del reddito su base mondiale, fondando tale idea sull'analisi del sistema economico del tempo, caratterizzato da sistemi economici autarchici, dove le transazioni internazionali avevano scarso significato; mentre, il secondo sostiene, all'opposto, che la tassazione in capo al contribuente deve essere operata nello Stato della fonte poiché tra il contribuente e lo Stato esiste un “*economic allegiance*”.

<sup>(5)</sup> C. SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione*, op. cit., pag. 38.

<sup>(6)</sup> C. SACCHETTO, voce *Territorialità (dir. tributario)*, op. cit., pag. 311. In tal senso, l'Autore rileva che non vi sarebbero in sostanza principi di diritto internazionale limitativi, bensì solo quelli eventualmente interni di natura costituzionale.

<sup>(7)</sup> C. SACCHETTO, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, pag. 57. Secondo l'Autore: “*vale il principio di diritto internazionale costituzionale che inibisce l'esercizio o l'attuazione della potestà tributaria al di fuori del territorio del proprio ordinamento*”. Dello stesso avviso B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 2006, pag. 179. Tale Autore, infatti, rileva che: “*Può dirsi che la norma attribuisce ad ogni Stato il diritto di esercitare in modo esclusivo il potere di governo sulla sua comunità territoriale, cioè sugli individui (e sui loro beni) che si trovano nell'ambito del territorio. Correlativamente ogni Stato ha l'obbligo di non esercitare in territorio altrui (e senza il consenso del sovrano locale) il proprio potere di governo, ossia di non svolgersi con i propri organi azioni di natura coercitiva o comunque suscettibili di essere coercitivamente*

In tal senso, occorre prima di tutto individuare il criterio di collegamento più adatto con il quale individuare il soggetto o l'oggetto che sarebbe stato sottoposto a imposizione. Tali criteri possono assumere varie connotazioni (il luogo dove è situato il cespite produttivo, la residenza, la cittadinanza, la nazionalità, il domicilio, il luogo ove avviene il consumo, etc.).

Una volta individuato il criterio di collegamento tra individuo e territorio, si pone il problema di quale debba essere l'estensione del potere dello Stato rispetto alla fattispecie. Tale problematica sposta la questione dal soggetto all'oggetto ossia cosa deve essere assoggettato a tassazione. Da qui nasce la necessità di affrontare la dicotomia tra tassazione delle fattispecie sulla base del *worldwide taxation principle* ovvero del principio di territorialità.

Come correttamente rilevato dalla dottrina italiana, mentre la dicotomia fonte-residenza pone una questione di legittimità del potere di imposizione, la dicotomia universalità-territorialità attiene alla sua estensione, alla ampiezza del potere di imporre i redditi derivanti da fattispecie transnazionali <sup>(8)</sup>.

In tale contesto, occorre evidenziare che il criterio della connessione della residenza/nazionalità può coesistere sia che il legislatore adotti il principio della tassazione mondiale sia che adotti il principio della territorialità. La dottrina, tuttavia, si divide nel momento in cui occorre apprezzare quale dei due principi debba prevalere.

I sostenitori del principio della tassazione dei redditi su base mondiale argomentano la propria posizione rilevando che l'adozione di tale principio rappresenta una soluzione efficiente, neutrale e semplificatrice del sistema fiscale, tale per cui il maggiore onere eventualmente subito dal contribuente per effetto del concorso della potestà impositiva dei due Stati risulta un sacrificio minimo accettabile.

Premesso, infatti, il diritto primario dello Stato della fonte (ossia dove è stato realizzato il reddito) ad assoggettare a imposizione i redditi prodotti dal contribuente, ciò non farebbe venir meno il diritto dello Stato di residenza ad assoggettare a imposizione il medesimo reddito, salvo concedere al contribuente un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, così da alleviare o neutralizzare gli effetti della doppia imposizione.

Lo strumento del credito d'imposta permette di perseguire l'obiettivo di eliminare o, quantomeno, ridurre la doppia imposizione senza intaccare il principio della capacità contributiva. Ciò è possibile quando nelle scelte di politica fiscale si opti per una riduzione del gettito, rispetto a quello che spetterebbe allo Stato se assoggettasse il contribuente ad una imposizione piena dei redditi prodotti all'estero, al fine di ridurre gli effetti distorsivi

---

*attuata. In ogni caso la violazione della sovranità territoriale si ha solo se vi è presenza fisica e non autorizzata dell'organo straniero nel territorio".*

<sup>(8)</sup> C. SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione*, op. cit., pag. 35 e ss.

prodotti dal fenomeno della doppia imposizione. Ciò, peraltro, non vuol dire che si devia dall'obiettivo primario (il prelievo commisurato alla capacità contributiva), ma – più semplicemente – si preferisce comprimere la forza espansiva del principio per eliminare una distorsione prodotta dal concorso della potestà impositiva degli Stati.

Quando il credito d'imposta non è in grado di neutralizzare la doppia imposizione, secondo la dottrina tributarista internazionale, tuttavia, il maggior onere fiscale sopportato dal contribuente non assume un valore tale da interferire nelle decisioni di investimento del contribuente. In altre parole, la neutralità della variabile fiscale nelle scelte di investimento non è compromessa laddove il contribuente sia tenuto ad adempiere ad un maggiore onere fiscale nello Stato di residenza <sup>(9)</sup>.

L'adozione del regime dell'esenzione in luogo del credito d'imposta limitato – soluzione preferita dai sostenitori del principio di tassazione dei redditi su base territoriale – viene respinta, poiché potrebbe rappresentare un incentivo ad investire i capitali non in modo efficiente bensì al solo scopo di ridurre l'onere fiscale <sup>(10)</sup>.

A sostegno dell'adozione del principio di mondialità, è stata rilevata la sua piena compatibilità con il principio della capacità contributiva, poiché per quest'ultimo la fonte dei redditi non assume alcuna rilevanza <sup>(11)</sup>. Piuttosto, l'adozione del principio di mondialità della tassazione sembrerebbe rispecchiare meglio il principio di capacità contributiva poiché permette di quantificare l'effettiva capacità contributiva del contribuente indipendentemente dal luogo in cui la ricchezza si è formata.

Per converso, escludere i redditi esteri dal reddito complessivo del contribuente comporterebbe una discriminazione tra residenti proprio in relazione alla loro effettiva capacità contributiva <sup>(12)</sup>.

Come sopra evidenziato, la dottrina che propende per l'adozione di un sistema fondato sul principio di territorialità, ritiene opportuna l'adozione di un regime di esenzione per escludere da imposizione i redditi prodotti all'estero dal contribuente. Secondo tale dottrina, ciò non sarebbe incompatibile con il principio di capacità contributiva poiché i contribuenti sono posti sullo stesso piano e possono liberamente decidere di investire i propri capitali tanto all'estero quanto nel territorio dello Stato.

L'adozione del principio della tassazione su base mondiale dei redditi realizzati dai contribuenti, penalizzerebbe la scelta di investire i propri capitali anche all'estero. I contribuenti, infatti, si troverebbero in una

---

<sup>(9)</sup> J. FLEMING JR. – J. CLIFTON – R. J. PERONI – S. E. SHAY, *Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income*, cit., pag. 309 e ss.

<sup>(10)</sup> H. J. AULT, *Comparative income taxation*, The Hague-London-Boston, 1997, pag. 368.

<sup>(11)</sup> J. FLEMING JR. – J. CLIFTON – R. J. PERONI – S. E. SHAY, *Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income*, cit., pag. 311 e ss.

<sup>(12)</sup> J. FLEMING JR. – J. CLIFTON – R. J. PERONI – S. E. SHAY, *Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income*, cit., pag. 315.

posizione più svantaggiosa se investissero all'estero, poiché potrebbero subire un maggior onere fiscale del loro reddito in virtù del concorso delle pretese fiscali degli Stati (quello di residenza e quello della fonte). Tale trattamento fiscale più oneroso non sarebbe giustificabile sulla base del fatto che si genererebbe una disparità di trattamento tra i residenti che investono anche all'estero e quelli che invece investono solo nel territorio dello Stato. Le argomentazioni a favore del principio di territorialità vengono respinte dai sostenitori del principio della mondialità in base alla considerazione secondo cui le condizioni di partenza (premessa delle argomentazioni pro principio di territorialità) tra contribuenti non sono identiche, come invece affermato dai sostenitori del principio della territorialità. Infatti, lo *status* sociale e familiare o più banalmente l'ignoranza delle lingue straniere sono elementi che incidono sulle scelte di investimento. Per tali soggetti, la scelta della allocazione dei propri capitali nell'ambito del territorio dello Stato di residenza, rappresenta l'unica opzione possibile.

Stabilire, inoltre, un regime di esenzione solo per i redditi conseguiti dagli enti – come sostenuto da taluno – si rivelerebbe una pessima soluzione. Infatti, indipendentemente dal riconoscere a tale tipologia di contribuente una propria autonoma capacità contributiva, laddove venisse accordato agli enti un regime di esenzione dei redditi prodotti all'estero, questi potrebbero essere oggetto di strumentalizzazione da parte degli altri soggetti di diritto, i quali, per il loro tramite, potrebbero beneficiare di un regime fondato sul principio di territorialità, in luogo del *worldwide taxation principle*. In altre parole, chi volesse sottrarre ad imposizione i redditi prodotti all'estero potrebbe farlo interponendo tra sé e la fonte del reddito, una società.

Coloro che sostengono la teoria dell'imposizione su base territoriale caldeggiavano l'introduzione di un regime di esenzione volto a discriminare tra i redditi prodotti all'interno dello Stato e quelli prodotti all'estero. Per sostenere le proprie ragioni è stata rielaborata la nota teoria del beneficio<sup>(13)</sup>.

La nuova versione della teoria del beneficio sostiene la necessità che i contribuenti siano assoggettati a imposizione sulla base dei costi sostenuti dallo Stato per fornire i servizi di cui i contribuenti si sono avvalsi. La premessa affinché si raggiunga tale obiettivo comporta che il reddito sia suddivisibile in tre parti:

- a) una parte riguarda il reddito prodotto nel territorio dello Stato da parte dei soggetti residenti;
- b) un'altra parte è rappresentata dal reddito prodotto all'estero da parte dei soggetti residenti; e
- c) l'ultima parte è costituita dal reddito prodotto nel territorio dello Stato da parte di soggetti non residenti.

---

<sup>(13)</sup> K. VOGEL, *World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments*, in *Intertax*, pag. 1988, pag. 216 e ss.; ID, “*State of Residence*” may as well be “*State of Source*” – *There is no Contradiction*, in *Bulletin*, 2005, pag. 420 e ss.

Mentre i redditi di cui alla lettera a) sono redditi interni e, dunque, indipendentemente da criterio prescelto per la tassazione (mondialità vs. territorialità), essi confluiranno nella base imponibile subendo l'imposizione piena, il trattamento fiscale dei redditi di cui alle lettere b) e c) risulta essere più complesso, posto che tali tipi di reddito coinvolgono due o più Stati. In questo senso, è stato proposto di associare ad ogni ipotesi precedentemente illustrata un tasso diverso che sia in grado di rappresentare la corretta remunerazione dei servizi prestati dallo Stato (<sup>14</sup>). Le aliquote saranno differenti a seconda dei servizi prestati dai singoli Stati per la produzione di ciascuno di essi. Ad esempio, per i redditi di cui alla lettera a) lo Stato di residenza applicherà un'aliquota più elevata rispetto a quella applicata ai casi di cui alle lettere b) e c), poiché maggiori saranno i servizi prestati dallo Stato nel primo caso rispetto a quelli erogati negli altri due.

La principale peculiarità di questa teoria è quella di aver spostato la determinazione dei benefici non più in relazione al soggetto bensì all'oggetto, individuando soli tre casi in cui sarà necessario determinare il valore del beneficio ottenuto. Questo, nei termini appena descritti, comporta una sostanziale applicazione del regime di esenzione che si manifesta attraverso l'adozione di aliquote inferiori per i redditi di cui alle lettere b) e c) rispetto a quella applicata nel caso identificato dalla lettera a). Il risultato sarebbe quello di aver sostituito implicitamente al principio di tassazione dei redditi su base mondiale il principio della tassazione su base territoriale.

L'adozione del sistema delle tre aliquote comporta la necessità che tra gli Stati coinvolti esista un rapporto di collaborazione che permetta l'adozione di aliquote che, al contempo, siano espressione dei servizi erogati al contribuente e non determinino una significativa perdita di gettito per uno o entrambi gli Stati coinvolti. Sebbene coloro che hanno elaborato tale teoria ne sostengano la sua validità, parte della dottrina ha rilevato correttamente che resta inalterato per gli Stati il problema evidenziato in passato riguardante l'individuazione della corretta misurazione del costo che lo Stato ha sostenuto per erogare i servizi che hanno permesso la produzione dell'uno o dell'altro tipo di reddito.

Un altro limite segnalato dalla dottrina, in relazione al principio del beneficio revisionato, è quello rappresentato dall'impossibilità di assoggettare a imposizione i redditi di ridotta entità realizzati nei casi b) e c). Si è osservato che, così come avviene per i redditi "minimi" realizzati

---

(<sup>14</sup>) K. VOGEL, *World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments*, cit., pag. 216 e ss.; J. ROIN, *Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition*, in *Georgia Law Journal*, 2001, pag. 543 e ss.; J. VANDERWOLK, *The deferral Debate and The Benefits Theory*, in *Tax Notes International*, 2000, pag. 1469 e ss.; P. A. HARRIS, *Corporate/Shareholder Income Taxation and Allocation Taxing Rights between Countries*, Amsterdam, 1996, pag. 452 e ss.; D. PINTO, *Exclusive Source or Residence – Based Taxation – Is a New and Simpler World Tax Order Possible?*, in *Bulletin*, 2007, pag. 277 e ss.

all'interno dello Stato di residenza da parte del residente (ipotesi sub a)), allo stesso modo devono essere trattati i redditi "minimi" realizzati dai non residenti o dai residenti che realizzano all'estero la maggior parte dei propri redditi devono essere sottratti a tassazione (ipotesi sub b) e c)).

La critica, inoltre, ha sottolineato che la determinazione dell'aliquota dovrebbe essere fatta sulla base dei costi effettivamente sostenuti dallo Stato, cosicché non troverebbero copertura le spese sociali, le quali non potendo essere prese in considerazione ai fini della determinazione del carico fiscale dei contribuenti che realizzano i redditi di cui alla lettera b) e c), sarebbero coperte mediante un aggravio di imposizione per i soli redditi di tipo a). Infatti, per le altre tipologie di reddito, non troverebbe alcuna giustificazione un aggravio impositivo derivante dal riversamento delle spese statali sostenute per la tutela dei meno abbienti.

Il suddetto meccanismo, inoltre, non sarebbe in grado di eliminare la doppia imposizione, salvo non vi sia un preventivo accordo tra gli Stati in cui il contribuente opera. In assenza di tale accordo, il reddito potrebbe ugualmente essere esposto ad una doppia imposizione, in virtù dell'applicazione di aliquote da parte degli Stati interessati la cui somma algebrica sarebbe superiore a quella applicata nel caso il reddito fosse prodotto soltanto nel territorio di uno Stato.

Tra gli argomenti a favore del principio di territorialità vi è, inoltre, quello riguardante lo stimolo alla competizione tra ordinamenti, il quale dovrebbe generare, da un lato, una sostanziale riduzione delle aliquote e al contempo un miglioramento nell'utilizzo delle risorse fiscali da parte dei governi nazionali <sup>(15)</sup>.

La suddetta affermazione tuttavia è stata oggetto di critica poiché la competizione tra Stati se, da un lato, genererebbe un abbassamento delle aliquote delle imposte dirette sui redditi transfrontalieri, cioè su quelli maggiormente volatili, dall'altro, determinerebbe una crescita delle aliquote per i redditi caratterizzati da una forte immobilità (si pensi alle imposte sugli immobili). Inoltre, la competizione tra ordinamenti attuata mediante una riduzione delle aliquote d'imposta potrebbe anche portare ad una riduzione delle spese dello Stato, generando una progressiva perdita di interesse degli investitori esteri nello Stato <sup>(16)</sup>.

Conclusivamente, si può osservare che nonostante le molte obiezioni – alcune delle quali ben argomentate – sembra prevalere l'idea che nonostante si proceda verso un sistema economico globalizzato, l'assetto dei sistemi fiscali possa informarsi al principio di tassazione su base mondiale, in quanto quest'ultimo rappresenta la migliore espressione del principio di capacità contributiva. Il credito d'imposta, quale rimedio alla doppia

---

<sup>(15)</sup> J. ROIN, *Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition*, cit., pag. 554-561

<sup>(16)</sup> R. S. AVI-YONAH, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard Law Review*, 2000, pag. 1573 e ss.



imposizione causata dall'adozione del principio di tassazione su base mondiale, sebbene non elimini del tutto la doppia imposizione, presenta un aggravio ritenuto non eccessivo per il contribuente, laddove si consideri che a fronte di tale aggravio si genera un vantaggio in termini di semplificazione e di efficienza del sistema.

### *3. il rapporto tra il principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto internazionale.*

La configurazione delle imposte sui redditi, nella prassi internazionale, con riferimento alle operazioni transnazionali, si articola nel seguente modo:

- a) i redditi dei soggetti residenti sono assoggettati a imposizione in base al principio della mondialità;
- b) i redditi dei non residenti sono assoggettati a imposizione in base al principio della territorialità.

A questa configurazione, sebbene adottata nella maggior parte dei Paesi, se ne affiancano delle altre. Ad esempio, alcuni Paesi sudamericani adottano per i redditi prodotti dai propri residenti il principio della territorialità. In Francia, inoltre, si assiste ad una generale adozione del principio della mondialità per i redditi prodotti dai propri residenti, alla quale fanno eccezione i redditi d'impresa, i quali sono assoggettati a imposizione sulla base del principio di territorialità.

Secondo la dottrina tributarista internazionale, l'adozione di un principio piuttosto che l'altro non è scevro di conseguenze. Sono noti, infatti, i problemi internazionali (doppia imposizione) causati dall'adozione del principio di mondialità per la tassazione dei redditi dei propri residenti. Il fenomeno della doppia imposizione è, infatti, il principale problema avvertito a livello internazionale. I rimedi, unilaterali o convenzionali, per contrastare tale fenomeno, sono molteplici.

Il regime di esenzione nel caso di adozione del principio di mondialità e quello di esclusione nel caso dell'adozione del principio di territorialità sono, infatti, in grado di eliminare la doppia imposizione stabilendo una suddivisione netta tra redditi nazionali e quelli esteri. In questo caso, lo Stato della residenza limita la propria potestà impositiva ai soli redditi prodotti nel territorio dello Stato, concedendo allo Stato della fonte il diritto esclusivo di assoggettare a imposizione il reddito realizzato all'estero dal contribuente.

Altri rimedi, invece, sono meno efficienti nella risoluzione dei problemi legati al fenomeno della doppia imposizione. Il credito d'imposta concesso nei limiti dell'ammontare dell'imposta che il contribuente avrebbe subito sui redditi esteri nello Stato di residenza (cd. credito d'imposta limitato), ad esempio, non elimina la doppia imposizione; anzi, nel caso in cui il livello delle aliquote dello Stato della fonte sia superiore a quello dello Stato della residenza, è certo che il contribuente subirà una doppia imposizione.

Passando all'osservazione delle fonti di diritto internazionale, si è potuto notare che non esistono norme consuetudinarie internazionali che stabiliscono una preferenza per l'uno o l'altro principio. Lo stesso discorso vale se ci si sofferma sull'analisi dei principi generali dell'ordinamento internazionale. La tesi secondo cui il principio della mondialità o quello della territorialità possa ergersi a principio generale dell'ordinamento internazionale deve essere respinta, principalmente per il fatto che di essi non esista un'omogenea adozione da parte degli Stati. Valga, a tal proposito, l'esempio della Francia, in precedenza citato. Pur volendo accogliere tale tesi, tuttavia, non si nota una prevalenza dell'uno rispetto all'altro. Entrambi i principi, infatti, si collocherebbero al medesimo livello della scala gerarchica delle fonti di diritto internazionale.

La questione, invece, diviene più complessa sotto il profilo del diritto convenzionale. Premesso che la tesi secondo cui i principi adottati a livello convenzionale debbano essere intesi come principi generali di diritto internazionale deve essere respinta in quanto i principi sui quali si fondano le convenzioni internazionali sono espressione di quelli generalmente accolti dai singoli ordinamenti e, dunque, non aventi necessariamente valenza universale, è opportuno rilevare che, pur volendo accedere a questa tesi, l'affermazione secondo cui il principio di mondialità prevarrebbe rispetto a quello della territorialità per il fatto che la maggiore parte delle convenzioni attualmente vigenti si fonda sul presupposto che gli Stati firmatari adottino il principio di mondialità, non sembra sufficiente a qualificare tale principio quale principio generale dell'ordinamento internazionale. La maggiore diffusione di tali convenzioni non è, infatti, elemento decisivo per affermare la prevalenza di un principio rispetto all'altro. Ciò, più semplicemente, dipende dal fatto che i maggiori Paesi industrializzati (e, cioè, gli Stati i cui operatori economici realizzano la maggior parte delle operazioni transnazionali) sono membri dell'OCSE e, in quanto tali, adottano per la predisposizione delle proprie convenzioni contro le doppie imposizioni il modello elaborato da tale organismo che, appunto, assume come dato l'adozione da parte dei Paesi firmatari della convenzione del principio della mondialità nella tassazione dei redditi dei propri residenti.

Laddove, inoltre, si intendesse sostenere la prevalenza del principio della mondialità sulla base del modello di convenzione adottato dagli Stati, si potrebbe obiettare che accanto al modello di convenzione OCSE, sebbene abbia avuto una ridotta diffusione, si pone il modello di convenzione elaborato in sede di Patto Andino che si fonda sul presupposto che gli Stati aderenti adottino il principio di territorialità.

In questo senso, laddove si volesse sostenere che il principio di mondialità assurge a principio generale dell'ordinamento internazionale lo si dovrebbe fare anche in relazione al principio di territorialità.

Un'altra problematica che scaturisce dall'analisi delle convenzioni internazionali è rappresentata dai limiti che le convenzioni internazionali pongono all'azione degli Stati firmatari. Sebbene, infatti, lo Stato in assenza di convenzioni, possa liberamente scegliere il principio più adatto per assoggettare a imposizione i redditi prodotti dai propri residenti, tale libertà si riduce ove siano state stipulate delle convenzioni internazionali. In tal caso, la scelta del legislatore di modificare i principi sui quali si fonda un'imposta si scontra con gli obblighi internazionali assunti dagli Stati firmatari delle convenzioni. Laddove, infatti, la convenzione presupponga l'adozione da parte degli Stati firmatari del principio di tassazione su base mondiale, come avviene nelle convenzioni conformi al modello OCSE, e articoli le proprie regole tenendo conto di questa caratteristica, l'eventuale modifica del principio – da quello della mondialità a quello della territorialità – assunto a fondamento dell'imposta oggetto della convenzione, non sortirebbe alcun effetto per ciò che concerne i rapporti convenzionali, in quanto nel conflitto tra le due norme a prevalere sarebbe necessariamente quella convenzionale, in base al principio di specialità della norma convenzionale rispetto a quella interna. Tale situazione potrebbe essere invertita soltanto nel caso in cui lo Stato:

- a) non rispettasse gli obblighi convenzionali;
- b) decidesse di avviare i negoziati per modificare la convenzione.

In riferimento alla lettera a), lo Stato sarebbe soggetto a sanzioni internazionali per effetto dell'inadempimento degli obblighi internazionali assunti e, inoltre, giustificherebbe l'inadempimento dell'altro Stato in relazione agli accordi convenzionali.

Mentre, in riferimento all'ipotesi di cui alla lettera b), considerato che l'*iter* procedurale per rinegoziare la convenzione risulta piuttosto complesso e lungo, gli effetti del cambiamento potrebbe prodursi soltanto a distanza di tempo rispetto al momento in cui tale cambiamento è stato operato nell'ordinamento statale.

In linea con lo scopo del presente lavoro, si è inoltre proceduto all'analisi dell'art. 7 del modello OCSE, in quanto norma intesa a regolare le modalità di ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati firmatari in relazione ai "redditi d'impresa". L'analisi di tale articolo si è resa necessaria in quanto le norme in tema di "reddito d'impresa" delle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia sono state modellate sulla base dell'art. 7 del modello di convenzione OCSE. Tale articolo, in generale, riconosce il diritto primario dello Stato della fonte ad assoggettare a imposizione i redditi prodotti nel proprio territorio dai soggetti residenti nell'altro Stato firmatario, mediante l'ausilio di una stabile organizzazione. A tal proposito, deve rilevarsi che affinché tale diritto di precedenza sia rispettato è sufficiente che lo Stato di residenza conceda al proprio residente un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero. In tal caso, è di tutta evidenza che nel momento in cui si permette allo Stato della residenza di adempiere

ai propri obblighi mediante la concessione di un credito d'imposta alla casa madre, si preserva il principio della tassazione su base mondiale dello Stato di residenza. A sostegno di tale affermazione, si osserva che la norma preserva il diritto dello Stato di residenza ad assoggettare a imposizione i redditi prodotti nell'altro Stato in base al principio della mondialità, in tutti quei casi in cui non sia stata istituita una stabile organizzazione nello Stato della fonte.

Pertanto, anche codesto articolo della convenzione non sembra fare eccezione al principio di tassazione su base mondiale dei redditi prodotti da un soggetto residente in uno Stato, nell'altro Stato contraente.

Conclusivamente, si può affermare che, sul piano internazionale, l'adozione dell'uno o dell'altro principio non risulta vincolato da norme di ordine internazionale. Piuttosto si osserva che la libertà degli Stati nel definire l'assetto dei propri tributi e, nello specifico, delle imposte sui redditi, è vincolata in virtù delle convenzioni internazionali in essere. Ciò in quanto, l'operare delle norme convenzionali – redatte avente quale presupposto l'adozione da parte degli Stati firmatari del principio di mondialità – impedirebbe il dispiegarsi degli effetti derivanti dall'adozione del principio di territorialità, poiché nel conflitto tra norme a prevalere sarebbe quella convenzionale in virtù del carattere di specialità della fattispecie da essa disciplinata.

Dunque, in questo caso, più di una preferenza dell'ordinamento internazionale per il principio della tassazione dei redditi su base mondiale si dovrebbe parlare, più correttamente, di vincolo giuridico posto in capo al legislatore derivante dagli accordi convenzionali assunti.

#### *4. il rapporto tra principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto comunitario.*

In ambito comunitario, una parte della dottrina rinviene nell'obiettivo di creare un mercato unico e concorrenziale sancito dal Trattato UE un elemento a favore dell'adozione del modello del CIN in luogo del CEN e, conseguentemente, l'abbandono di un'impostazione che privilegia la tassazione dei redditi ovunque prodotti a favore di un'imposizione fondata sul criterio della territorialità <sup>(17)</sup>. L'obiettivo del trattato inteso a realizzare

---

<sup>(17)</sup> D. WEBER, *Is the limitation ...*, cit., pag. 5. Secondo l'autore un sistema informato al principio della tassazione su base mondiale, così come è quello degli Stati membri dell'UE, riduce la concorrenza tra gli ordinamenti, considerato che gli Stati meno competitivi adottano una serie di strumenti volti a ridurre od annullare i vantaggi recati dall'esercizio di un'attività presso uno Stato a bassa fiscalità. In tal senso, l'autore rammenta come il riconoscimento di un credito d'imposta ovvero l'adozione di una disciplina CFC hanno proprio come obiettivo quello di neutralizzare il vantaggio fiscale che il contribuente potrebbe ritrarre dall'investire in un altro Stato i propri capitali. Concorda con questa

un mercato concorrenziale, sarebbe elemento decisivo per sostenere l'adozione del principio di territorialità. In questo caso, infatti, gli ordinamenti degli Stati membri sarebbero posti in competizione tra di loro e ciò avrebbe al termine la neutralizzazione della variabile fiscale che rappresenta un presupposto essenziale nella creazione di un mercato concorrenziale.

La Comunità non ha una competenza esclusiva nell'ambito dell'imposizione diretta. Essa è prerogativa degli Stati membri. Gli organi comunitari, tuttavia, possono legiferare in materia fiscale in virtù del principio di sussidiarietà. In tal senso, la Comunità e, in particolare, il Consiglio d'Europa possono emanare norme di diritto comunitario intese a regolare in tutto o in parte alcuni settori dell'ordinamento fiscale degli Stati membri.

Tuttavia, nei pochi interventi dell'Unione Europea in ambito fiscale – attuati mediante l'adozione dello strumento delle direttive comunitarie – si è rilevato che le norme comunitarie hanno prevalentemente inteso preservare il diritto dello Stato di residenza del soggetto UE a scapito del diritto dello Stato della fonte nell'assoggettare a imposizione alcune particolari fattispecie. Ciò, implicitamente, comporta un *favor* sul piano legislativo della Comunità verso il principio della tassazione su base mondiale dei redditi.

La Corte di Giustizia, esercitando le proprie prerogative, ha svolto (e svolge) un ruolo guida nell'individuazione dei principi generali comunitari. La Corte, infatti, si è trovata in diverse occasioni ad interpretare, alla luce delle norme del Trattato, le norme fiscali degli Stati membri. In particolare, nei giudizi in cui rilevava l'elemento della territorialità, i giudici comunitari, in base al principio di non discriminazione, hanno affermato che:

- la discriminazione ai fini fiscali tra residente e non residente non contrasta con le norme del Trattato. Secondo i giudici, infatti, non è possibile comparare la posizione del non residente con quella del residente poiché, in linea con i principi internazionali, nel caso del soggetto residente il collegamento dell'individuo con il territorio dello Stato è più intenso. Pertanto, è pienamente ammissibile che l'uno subisca l'imposizione dei redditi ovunque prodotti (residente), mentre, l'altro subisca una imposizione limitatamente ai redditi prodotti nello Stato (non residente);
- la discriminazione tra residente e non residente, tuttavia, contrasta con le norme del Trattato allorché la situazione del non residente è obiettivamente paragonabile a quella del residente, ossia quando il non residente abbia prodotto nel Paese della fonte la quasi totalità dei propri redditi.

---

impostazione P. WATTEL, *Capital export neutralità and free movement of persons*, in *Legal Issues of European Integration*, 1996, pag. 115.

Tale seconda affermazione emerge chiaramente nel caso *Renneberg*. In tale sentenza, la Corte ha affermato che, a certe condizioni, la base imponibile del non residente possa essere determinata secondo le regole previste per il residente e, dunque, sulla base dell'insieme redditi ovunque prodotti.

Occorre precisare, tuttavia, che tale posizione è stata assunta dalla Corte soltanto in relazione alle persone fisiche non esercenti attività d'impresa. Per converso, verso i soggetti che esercitano attività d'impresa, la Corte ha adottato un atteggiamento più conservativo, rilevando che laddove nello Stato della fonte esista una stabile organizzazione, i redditi tramite di essa generati devono essere trattati in modo separato da quelli della casa madre.

Questo differente approccio della Corte, tuttavia, non sembra del tutto giustificabile sul piano dei principi generali. Se il discrimine nell'imporre allo Stato della fonte l'onere di trattare il non residente alla stregua del residente sul piano fiscale è rappresentato dalla necessità di determinare l'effettiva capacità contributiva del contribuente, laddove questo percepisca la quasi totalità dei propri redditi nello Stato della fonte, diventa difficile giustificare questa posizione limitatamente alle persone fisiche non esercenti attività d'impresa e non anche agli altri soggetti, siano essi persone fisiche o giuridiche, che esercitano attività d'impresa.

La stabile organizzazione nella visione della Corte assume un ruolo di assoluta preminenza, tant'è vero che nei giudizi in cui si discute del trattamento discriminatorio/restrittivo adottato da uno Stato membro nei confronti di una stabile organizzazione, la Corte, facendo leva sul diritto di stabilimento dei soggetti comunitari, ha sempre affermato che la posizione assunta dalla stabile organizzazione è paragonabile a quella del residente.

In tal senso, una spiegazione alla discrasia tra il trattamento delle persone fisiche non esercenti attività d'impresa e i soggetti che svolgono tale attività potrebbe essere individuata nel fatto che, nel caso dei redditi d'impresa, il soggetto passivo avvalendosi di una stabile organizzazione nello Stato della fonte, potrebbe ottenere un trattamento simile a quello stabilito per i residenti limitatamente ai redditi prodotti dalla stabile organizzazione, sia all'interno dello Stato della fonte e sia all'estero. Tale istituto permette al contribuente di distinguere, infatti, i redditi prodotti nello Stato della fonte da quelli prodotti nello Stato della residenza, così che si ha una (quasi) perfetta separazione dei redditi realizzati in luoghi diversi. Tale istituto, per converso, non è previsto per le altre tipologie di reddito. In questo senso, si spiegherebbe il diverso atteggiamento adottato dalla Corte di Giustizia <sup>(18)</sup>.

---

<sup>(18)</sup> Secondo C. SOZZI, *Corte di Giustizia e perdite transfrontaliere: il principio di capacità contributiva prevale su quello di territorialità quando si tratta di persone fisiche*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 550 e ss., "Una volta che si assume, a livello generale, il reddito netto quale indice di riparto della contribuzione, e lo si faccia per le persone fisiche, sia per le persone giuridiche, non trovo ragioni per riconoscere una diversa intensità al principio a seconda che si tratti delle une e delle altre". Per completezza, occorre rilevare che l'autrice è critica nei confronti della sentenza poiché "Concettualmente (...) il legame con il

Occorre osservare, tuttavia, che tale spiegazione non è sufficiente a giustificare tale diversità di trattamento. Altre sono, infatti, le zone grigie che rendono inspiegabile la mancata estensione di detta disciplina anche ai soggetti che svolgono attività d'impresa. Ci si riferisce, in particolare, a tutti quei casi – non pochi – in cui il soggetto esercente attività d'impresa non sia dotato di stabile organizzazione nello Stato della fonte. In tal caso, laddove il contribuente generi la (quasi) totalità dei redditi all'estero, dovrebbe poter beneficiare del medesimo trattamento previsto per i residenti nel Paese della fonte.

##### *5. il rapporto tra principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto tributario italiano.*

Passando all'ordinamento fiscale italiano, occorre iniziare l'analisi dalle norme costituzionali. A tal proposito, è stato osservato da parte della dottrina maggioritaria che all'art. 53, comma 1, Cost., il rapporto tra il termine "Tutti" e il sintagma "capacità contributiva" condurrebbe a ritenere che a concorrere alle spese pubbliche siano gli italiani e gli stranieri, i residenti e i non residenti, in base alle proprie disponibilità patrimoniali e reddituali. Nel caso delle imposte sul reddito, ciò si realizza prendendo in considerazione l'insieme dei redditi del soggetto passivo considerato residente ai fini del tributo, di modo che – in ossequio al principio di uguaglianza stabilito dall'art. 3 Cost. – indipendentemente dal luogo in cui tali redditi sono stati generati, i residenti – in virtù di tale *status* – riceverebbero il medesimo trattamento. In questo senso, la residenza assurge a centro di imputazione di tutti gli indici di capacità contributiva individuati dal tributo.

Questa affermazione è posta in dubbio da una parte della dottrina minoritaria che, adottando una interpretazione strettamente letterale del disposto dell'art. 53 Cost., ritiene che l'espressione "capacità contributiva", in realtà, non esprima esplicitamente alcuna preferenza. Tale espressione non sarebbe in grado di per sé di indicare se ad essere assoggettato ad imposizione debbano essere i redditi ovunque prodotti dal contribuente-residente ovvero solo quelli realizzati in Italia.

L'art. 3 Cost., alla quale una parte della dottrina riconduce il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., secondo tali autori, si limiterebbe a porre un limite alla discrezionalità del legislatore nella scelta del presupposto e dei criteri del tributo, affinché questa non sfoci in mero arbitrio o generi delle discriminazioni ingiustificate tra contribuenti.

---

*territorio che giustifica un'imposizione su base mondiale è, tipicamente, quello di natura soggettiva, e non quello di natura oggettiva. L'indirizzo della Corte, pertanto, si contrappone alla prassi internazionale cui si ispira la generalità degli Stati".*

La dottrina maggioritaria ritiene che la modalità corretta di interpretare l'articolo in ambito fiscale si esprima nel senso che, a parità di mezzi, i soggetti passivi che si trovino nella medesima condizione debbano ricevere il medesimo trattamento fiscale, indipendentemente dal fatto che tali redditi siano stati conseguiti in Italia oppure all'estero. Secondo questa ricostruzione del significato del principio di uguaglianza, il fattore che determina la parità di trattamento è rappresentato dalle disponibilità economiche del contribuente indipendentemente dal luogo ove tali risorse siano state prodotte.

In questo senso, due contribuenti – considerati residenti in Italia – saranno trattati in modo identico, sebbene uno dei due abbia prodotto in tutto o in parte il proprio reddito all'estero, in applicazione del principio di tassazione su base mondiale.

Di recente, è stata proposta una lettura alternativa della norma costituzionale, ritenendo che essa possa essere interpretata nel senso che il paragone debba essere fatto soltanto sul piano dell'idoneità alla contribuzione. Due situazioni sono paragonabili quando esprimono una forza economica sostanzialmente equivalente, mentre sono da reputare diverse, per quanto concerne l'idoneità a subire il prelievo. In questo senso, l'idea di adottare il principio di territorialità per i redditi alla stregua di quanto avviene nei confronti dei non residenti, non rappresenterebbe una ragione di ingiustificata discriminazione tra residenti, in quanto, da un lato, questa soluzione neutralizzerebbe gli effetti distorsivi della doppia imposizione e, dall'altro, verrebbero superate le oggettive difficoltà nell'accertare i redditi prodotti all'estero dai residenti.

La considerazione secondo cui l'art. 53 Cost. non esprime in realtà alcuna preferenza per l'uno o l'altro principio, trova una conferma empirica nell'ordinamento fiscale, considerato che il legislatore ordinario, tanto in passato quanto attualmente, ha adottato il principio della territorialità in relazione ad alcuni tributi. Il primo esempio è rappresentato dall'Imposta di Ricchezza Mobile che, sebbene introdotta nell'ordinamento prima dell'emanazione della Costituzione, è stata soppressa soltanto agli inizi degli anni settanta. Questa imposta era caratterizzata per assoggettare a tassazione i redditi prodotti dai contribuenti residenti sulla base del criterio di territorialità e, tuttavia, per tale motivo non è mai stata oggetto di vaglio costituzionale.

Dopo la soppressione di tale imposta e l'introduzione dell'Imposta personale sui redditi, il legislatore ha comunque introdotto nell'ordinamento alcune imposte che prevedevano la tassazione del reddito su base territoriale. Dapprima l'Ilor e, successivamente, l'IRAP. Tale ultima imposta, attualmente, stabilisce un generale principio di tassazione dell'imponibile su base territoriale. Il concorso dei redditi di fonte estera, infatti, avviene in modo marginale.



Nell'esaminare, infine, alcuni tratti salienti dell'IRES, si è potuto osservare che:

- a) il legislatore delegante ha stabilito un vincolo per il legislatore delegato rappresentato dal rispetto dei principi internazionali, convenzionali e comunitari;
- b) l'imposta non ha natura reale, sebbene presenti alcuni elementi che potrebbero ricondurla in tale categoria;
- c) il presupposto impositivo si impernia sulla nozione di residenza, la quale funge da catalizzatore dei redditi del soggetto passivo ovunque essi siano prodotti;
- d) al fine di eliminare problemi di doppia imposizione internazionale, il legislatore concede al contribuente un credito d'imposta limitato per le imposte pagate all'estero;
- e) la stabile organizzazione rappresenta su un piano meramente teorico una soluzione ai problemi di riparto della potestà impositiva.

Questa disanima – condotta sia sul piano teorico che su quello empirico – del sistema tributario italiano, intesa a verificare se esistano o meno limiti giuridici all'azione del legislatore nel determinare l'assetto dei tributi, dunque, permette in prima analisi di poter affermare che in realtà la Costituzione non pone un vincolo al legislatore nell'individuare il criterio da adottare per l'imposizione dei redditi realizzati dal contribuente.

Il vincolo, nel caso dell'IRES, è stato posto dal legislatore delegante nel momento in cui ha imposto al legislatore delegato di attenersi, nella formulazione della nuova imposta, ai principi internazionali, convenzionali e comunitari. Il legislatore delegato ha adempiuto tale obbligo, attenendosi per la formulazione della struttura dell'imposta al modello tradizionale dell'imposta personale, lasciando inalterato il criterio della residenza e associando a quest'ultimo il principio della tassazione su base mondiale dei redditi prodotti dal contribuente, secondo la prevalente prassi internazionale.

## *6. Conclusioni*

Il legislatore italiano non trova fundamentalmente ostacoli dal punto di vista costituzionale all'adozione del principio di territorialità. E, invero, in diverse occasioni ha fatto ricorso a tale principio per determinare l'assetto di alcuni tributi. Tuttavia, la libertà nell'individuare i principi sui quali fondare un tributo è limitata sotto due aspetti per quel che concerne le imposte sui redditi. Da un lato, il diritto convenzionale è un forte limite alla possibilità per il legislatore di poter adottare un principio diverso da quello sul quale si fondano le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

L'adozione, in relazione alle imposte sui redditi, infatti, non produrrebbe alcun effetto poiché l'esistenza di un gran numero di trattati contro le doppie imposizioni ratificate dall'Italia e concluse con i Paesi con cui maggiori sono gli scambi commerciali, rappresenterebbe un serio limite. Il conflitto

tra norme, in effetti, vedrebbe soccombere la norma interna che stabilisce la tassazione su base territoriale rispetto a quella convenzione in funzione della copertura costituzionale garantita dall'art. 117 Cost. e del consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui a prevalere nel conflitto tra le norme, l'una interna e l'altra convenzionale, debba essere quella la cui fattispecie presenta caratteri di specialità rispetto all'altra: ovvero quella convenzionale. L'adozione di tale principio a scapito degli obblighi assunti a livello convenzionale, inoltre, esporrebbe lo Stato alle sanzioni internazionali e autorizzerebbe l'altro Stato contraente ad essere, a sua volta, inadempiente.

L'obbligo di attenersi ai principi internazionali, convenzionali e comunitari è stato ribadito, con riferimento all'IRES, dal legislatore delegante il quale – nel progetto di riforma del sistema fiscale – ha vincolato il legislatore delegato ad ispirarsi ai principi e alle norme internazionali che regolano tali tipi di imposte.

Per un altro verso, il diritto comunitario ha assunto negli ultimi anni un ruolo sempre più preponderante nella guida all'individuazione dei principi comuni a tutti gli Stati membri. In questo contesto, occorre rilevare il ruolo svolta dalla Corte di Giustizia che, sebbene in alcuni casi si sia allineata alla prassi internazionale ammettendo la “compatibilità” con il diritto comunitario della discriminazione tra residenti e non residenti e, di conseguenza, l'accettazione di un trattamento fiscale diverso, si è talvolta discostata da tale prassi quando adottando tali criteri abbia ravvisato una ingiustificata discriminazione.

Ci si riferisce, in particolare, a quel filone giurisprudenziale che, in occasione della pronuncia riguardante il signor *Renneberg*, ha affermato il principio secondo cui il non residente e il residente si trovano nella medesima posizione nel caso in cui il primo produca la maggior parte del proprio reddito nello Stato della fonte e, pertanto, al primo deve essere concesso il medesimo trattamento fiscale previsto per il secondo. In altri termini, nelle situazioni in cui il paragone si sposta dal soggetto all'oggetto, il principio di territorialità deve essere posto in secondo piano rispetto al principio di capacità contributiva.

Tale principio, in base alle più recenti teorie costituzionali in tema di integrazione degli ordinamenti, comporterebbe l'implementazione del significato del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.. Cosicché il non residente, nel caso limite preso a riferimento dalla Corte di Giustizia, avrebbe diritto a ricevere il trattamento fiscale previsto per il contribuente residente ovvero quella tassazione dei propri redditi su base mondiale.

Se tale circostanza trovasse ulteriori conferme nella giurisprudenza della Corte UE, ci si troverebbe dinanzi ad uno stravolgimento dell'attuale configurazione dell'assetto delle imposte sui redditi, in virtù della necessaria estensione del principio della tassazione su base mondiale anche ai non residenti.

Ciò potrebbe generare, per converso, una cd. “discriminazione a rovescio”, poiché mentre al non residente che produce la (quasi) totalità dei propri redditi in Italia sarebbe concessa la possibilità di determinare l'imposta, alternativamente, attraverso il principio del reddito mondiale o di quello territoriale, al residente verrebbe concesso di determinare il proprio reddito solo sulla base del principio di mondialità.

La tal cosa imporrebbe un intervento della Corte Costituzionale che estenda, a sua volta, al residente il medesimo trattamento previsto per i non residenti nel caso limite in cui il reddito sia stato realizzato per la quasi totalità all'estero.

Un'estensione generalizzata del principio appena descritto, inoltre, farebbe sorgere non pochi problemi di natura operativa. Infatti, se il contribuente residente in Italia determinasse la quasi totalità del proprio reddito all'estero ed ivi optasse per la tassazione dei redditi su base mondiale, ci si dovrebbe chiedere quale Stato dovrebbe concedere il credito d'imposta o l'esenzione. In ipotesi di mancato coordinamento, a concederlo potrebbero essere entrambi, con il rischio che il contribuente resti inciso dal tributo per la parte che non sia stata coperta dal credito d'imposta.

Questo principio troverebbe applicazione anche nei confronti dei redditi d'impresa e, in particolare, alla parte di tali redditi prodotti all'estero dal residente, in assenza di una stabile organizzazione. Non è, infatti, improbabile che un non residente produca in Italia la maggior parte del proprio reddito senza che ciò comporti la riqualificazione del soggetto da non residente in residente.

Si ricorda a tal proposito, con riferimento principalmente ai soggetti IRES, che la residenza è determinata oltre che dal luogo in cui è posta la sede legale o quella dell'amministrazione anche dal luogo in cui si esplica l'oggetto dell'attività. Tuttavia, in tutti i casi è necessario che sia verificato anche il presupposto temporale ossia che il contribuente abbia trascorso la maggior parte del periodo d'imposta in Italia. Pertanto, sebbene un contribuente generi la maggior parte del proprio reddito in Italia, ciò potrebbe essere dovuto ad una singola operazione per la cui realizzazione si è impiegato meno della metà del periodo d'imposta. In tal caso, come è facile osservare il contribuente sarebbe considerato non residente e, nonostante ciò, potrebbe beneficiare del medesimo trattamento fiscale previsto per il residente.

In altre parole, l'effetto della pronuncia della Corte di Giustizia, la quale – si ripete – prevede la possibilità di accordare, a determinate condizioni, al non residente il medesimo trattamento previsto per il residente e, dunque, la tassazione su base mondiale dei redditi prodotti dal primo, mette in discussione più che il principio della tassazione mondiale, il tradizionale criterio della residenza. Anzi, stando alla pronuncia della Corte di Giustizia, si avrebbe un'estensione del principio a fatti o soggetti prima non contemplati.

La residenza, infatti, in tali occasioni non ha rilevanza e, dunque, diventa indifferente applicare il principio della tassazione su base mondiale oppure quello su base territoriale. Il discrimine non è più rappresentato dalla residenza, ma dal luogo ove la quasi totalità del reddito è prodotta.

Se viene meno la dicotomia tra residente e non residente viene meno anche la funzione della stabile organizzazione che di questo schema rappresenta una variante.

Un rimedio a tale *impasse* potrebbe essere quello di abbandonare il principio di mondialità a favore di quello della territorialità. Tuttavia, per i motivi che si sono esposti in precedenza, un tale cambiamento comporterebbe non pochi problemi sotto il profilo del diritto internazionale.

## BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *L'imposta sul reddito delle società (IRES)*, F. TESAURO (a cura di), Bologna, 2007.
- ADONNINO P., *Doppia imposizione*, in Enc. Giur. Treccani, vol. XXX.
- ADONNINO P., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1989.
- ADONNINO P., *La pianificazione fiscale internazionale*, in *Diritto tributario internazionale*, AA.VV., V. UCKMAR (coordinato da), 2005.
- AMADEO S., *Norme comunitarie, posizioni giuridiche soggettive e giudizi interni*, Milano, 2002.
- AMATUCCI A., *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova, 1997.
- AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003.
- ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.
- ANZILOTTI D., *Corso di diritto internazionale*, Roma, 1928.
- ATCHABAHIAN A. – SCHINDEL A., *General Report*, in IFA *Cahier de droit fiscal International*, Amsterdam, 2006.
- BALDASSARRE A., *Una risposta a Guastini*, in *associazionedeicostituzionalisti.it*, intervento del 21 novembre 2007.
- BALLADORE PALLIERI G., *Diritto internazionale pubblico*, Milano, 1962.
- BALLARINO T., *Diritto internazionale Privato*, Padova, 1996.
- BASILAVECCHIA M., *La nuova "Imposta sul reddito delle società" (IRES): lineamenti generali*, in F. TESAURO, *L'imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952.
- BERLIRI L. V., *La giusta imposta*, Roma, 1945.

- BIZIOLI G., *Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation*, in *European Taxation*, 2008.
- BLUMENSTEIN E., *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954.
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, 2005.
- BORIA P., *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008.
- BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN AND STAMP, *Report on Double Taxation*, Financial Committee, Economic and Financial Commission, League of Nations, 1923.
- CANNIZZARO E., *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, Milano, 1991.
- CANNIZZARO E., *La riforma "federalista" della Costituzione e gli obblighi internazionali*, in *Riv.dir.int.*, 2001.
- CARMINI S., *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, Padova, 2002.
- CARTABIA M., *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995.
- CASADO OLLERO G., *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, in *Trattato di diritto tributario. Annuario*, A. AMATUCCI (a cura di), Padova, 2001.
- CASSESE A., *Art. 11*, in *Commentario della Costituzione. Principi fondamentali*, G. BRANCA (a cura di), Bologna-Roma, 1975.
- CASSESE A., *Lo Stato e la Comunità internazionale. Artt. 10 e 11*, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna- Roma, 1976.
- CASSESE S., *Poteri indipendenti, Stati, relazioni ultrastatali*, in *Foro italiano*, 1996, V, c 13.

- CIPOLLINA S., *I confini giuridici del tempo presente – il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003.
- COCIANI S.F., *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, in *Riv. dir. trib.*, 2004.
- COCIVERA B., *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1953.
- CONFORTI B., *Diritto internazionale*, Napoli, 2006.
- CORASANITI G., *I profili internazionali e comparati dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. prat. Trib.*, 2001.
- CORASANITI G., *Irap: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2001.
- CORDEWENER A., *EC law protection against "horizontal" tax discrimination on the rise – or how to play snooker in an Internal Market*, in *EC Tax Review*, 2007.
- CORDEWENER A., *The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market*, in *EU Freedoms and Taxation*, F. VANISTENDAEL (ED.), Amsterdam, 2006.
- CROXATTO G.C., *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965.
- CROXATTO G.C., *La imposizione delle imprese con attività all'estero e dei non residenti operanti in Italia*, in *Riv. dott. Comm.*, 1974.
- CURTIN D., *The Constitutional Structure of the Union: A Europe of Bits and Pieces*, in *Com. Mark. Law Rev.*, 1993.
- D'ATENA A., *Adattamento del diritto interno al diritto internazionale*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988.
- DALY M., *Harmonisation of direct taxes in european community*, in *Fiscal problems in the single-market Europe*, New York, 1994.
- DAM K. W. –KRAUSE L. B., *Federal tax treatment of foreign income*, Brookings Institution, Washington D.C., 1964.
- DE MITA E., *Fisco e Costituzione. I. 1957-1983*, Milano, 1983.

DE MITA E., *L'armonizzazione delle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 1991.

DE MITA E., *Fisco e Costituzione. II. 1984-1992*, Milano, 1993.

DE MITA E., *Fisco e Costituzione. III. 1993-2002*, Milano, 2003.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004.

DE MITA E., *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006.

DE VERGOTTINI G., *Diritto Costituzionale*, Padova, 2006.

DE VITI DE MARCO A., *I principi dell'economia finanziaria*, Roma, 1928.

DEL SOLE A., *Discriminazioni e restrizioni fiscali*, Milano, 1997.

DORN H., *Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni*, in *Riv. dir. fin.*, 1938.

DOUMA S., *The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation*, in *European Taxation*, 2006.

DWORKIN R., *Law's Empire*, London, 1986.

DWORKIN R., *Taking Rights Seriously*, Boston, 1997.

EASSON A., *Do we need Tax convention?*, in *Bulletin*, 2000.

EINAUDI E., *Contributo alla ricerca dell'ottima imposta*, Milano, 1929.

FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1997.

FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2005.

FALSITTA G., *SL'imposta confiscatoria*, in *Riv. Dir. trib.*, I, 2008.

FALSITTA G., *Storia veridica, in base ai 'lavori preparatori', della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2009.

FANTOZZI A. – VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disp. Priv. – sez. comm.*, Torino, 1989.

FANTOZZI A., *Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli stati*, Relazione tenuta al Convegno di studio “Le ragioni



del diritto tributario in Europa” svoltosi a Bologna il 26-27 settembre 2003, I del dattiloscritto.

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

FANTOZZI A., *I rapporti di gruppo*, in P. Russo (a cura di), *La riforma dell'imposta sulle società*, Torino, 2005.

FANTOZZI A., *Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria*, in *Per una Costituzione europea*, A. DI PIETRO (a cura di), Padova, 2008.

FASOLIS G., *Le doppie imposizioni*, Città di Castello, 1914.

FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998.

FEDELE A., *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003.

FEDELE A., *I rapporti fra soci e società*, in P. Russo (a cura di), *La riforma dell'imposta sulle società*, Torino, 2005.

FEDELE A., *La funzione fiscale e la “capacità contributiva” nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.

FERRARA G., *La pari dignità sociale (Appunti per una ricostruzione)*, in *Studi in onore di G. Chiarelli*, II, Milano, 1974.

FERRARESE M.R., *Mercati e globalizzazione. Gli incerti camini del diritto*, in *Problemi della produzione e dell'attuale normativa*, Ricerca Murst ex-40% 1997, Università di Bologna, 1997.

FERRARESE M.R., *Le istituzioni della globalizzazione*, Bologna, 2000.

FERRARESE M.R., *Mercati e globalizzazione. Gli incerti camini del diritto*.

FICARI V., *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2003.

FICHERA F., *Fisco ed Unione europea: l'acquis communautaire*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2003.

- FLEMING JR. J. – CLIFTON J. – PERONI R.J. – SHAY S.E., *Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income*, in *Florida Tax Review*, 2001.
- FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004.
- GAFFURI A.M., *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero*, Milano, 2008.
- GAFFURI G. F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.
- GAFFURI G. F., *Il senso della capacità contributiva*, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.
- GAFFURI G. F., *Diritto tributario*, Milano, 2007.
- I. MANZONI –G. VANZ, *Il diritto tributaio – profili teorici e sistematici*, Torino, 2007.
- GAJA G., *Fonti comunitarie*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Torino, 1991.
- GAJA G., *Aspetti problematici della tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Int.*, 1988.
- GALLI C., *La guerra globale*, Roma-Bari, 2002.
- GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998.
- GALLO F., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. Comm.*, 2002.
- GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006.
- GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007.
- GALLO F., *Brevi riflessioni sul criterio del «beneficio» e sul principio di progressività*, in *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura*, V. UCKMAR (coordinati da), Padova, 2008.
- GARBARINO C., *Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale*, in *Riv. dir. Fin.*, 1989.
- GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Milano, 1990.

GARCÍA PRATS F.A., *EC Law and Direct Taxation: Towards a Coherent System of Taxation?*, in *Report to the EATLP Annual Conference*, Helsinki.

GARELLI A., *Il diritto internazionale tributario*, Torino, 1899.

GHERA F., *Il principio di eguaglianza nella Costituzione italiana e nel diritto comunitario*, Padova, 2003.

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.

GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956.

GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968.

GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961.

GIUFFRÉ F., *La solidarietà nell'ordinamento costituzionale italiano*, Milano, 2002.

GIULIANO M., *Lo Stato, il territorio e la sovranità territoriale*, in *Comunità e studi*, 1954.

GRAETZ M. E O'HEARH M., *The Original Intent of US International Taxation*, in *Duke Law Journal*, 1997.

GRAETZ M., *Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory policies*, in *Tax Law Review*, 2001.

GREGGI M., *La direttiva 2003/49/CE e il regime di tassazione degli interessi e delle royalties*, in *Rass. trib.*, 2003.

GRIZIOTTI B., *L'imposition fiscale des étrangers*, in *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye*, Paris, 1926.

GRIZIOTTI B., *Il principio del beneficio e l'imposizione delle rendite fiscali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1950, ora anche in *Saggi per il rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953.

GRIZIOTTI B., *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1950, ora anche in *Saggi per il rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953.

GRIZIOTTI B., *Il principio della controprestazione e sue applicazioni*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1950, ora anche in *Saggi per il rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953.

GUTMANN D., *Globalizzazione e giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002.

HÄBERLE P., *Costituzione e identità culturale, Tra Europea e Stati Nazionali*, Milano, 2006.

HINNEKENS L., *Compatibility of bilateral tax treaties with European Community law. The rules*, in *EC Tax Review*, 1994.

HIRST P. – THOMPSON G., *La globalizzazione dell'economia*, Roma, 1997.

HORST T., *A Note on the Optimal Taxation of International Investment Income*, in *Quarterly Journal of Economics*, 1980.

HUFBAUER G.C., *US taxation of International income, Blueprint for reform*, Washington DC, 1992.

INGROSSO M., *Diritto finanziario*, Napoli, 1954.

IRTI N., *Norma e luoghi*, Roma-Bari, 2001.

JARAMILLO T., *La fiscalidad internacional en la comunidad andina*, in *Corso di diritto tributario*, V. UCKMAR (diretto da), 1999.

JELLINEK G., *Allgemeine Staatslehre*, Berlin, 1914, trad. it., *La dottrina generale del diritto dello Stato*, Milano, 1949.

KAUFMAN N.H., *Fairness and The Taxation of International Income*, in *Georgetown Journal of International Law*, 1997.

KELSEN H., *Allgemeine Staatslehre*, Berlin, 1925.

KELSEN H., *Einleitung in die rechtswissenschaftliche problematik*, trad. it., *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Torino, 1952.

KELSEN H., *lineamenti di una teoria pura del diritto*, Torino, 1953.

KEMMEREN C.C.M., *Principle of Origin in Tax Convention – A Rethinking of Models*, Dongen, 2001.

KEMMEREN C.C.M., *Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach*, in *Bulletin*, 2006.

- KIRSCH M.S., *Taxing Citizens in a Global Economy*, in *New York University Law Review*, New York, 2007.
- LA PERGOLA A., *Costituzione e adattamento dell'ordinamento interno al diritto internazionale*, Milano, 1961.
- LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968.
- LA ROSA S., *Riflessioni sugli "interventi guida" della Corte costituzionale in tema di eguaglianza e capacità contributiva*, in V. UCKMAR, *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"*, Padova, 2000.
- LEHNER M., *Tax consequences resulting from the application of the non-restriction principle in the areas other than taxation: distinction between discriminatory and non-discriminatory restrictions*, in *EU Freedoms and Taxation*, F. VANISTENDAEL (ED.), Amsterdam, 2006.
- LEO M., *Le imposte sul reddito nel nuovo Testo Unico*, Milano, 2007.
- LODIN S. E O., *International Tax Issues in Rapidly Changing World*, in *Bulletin*, 2001.
- LOVISOLO A., *Profili fiscali della fusione transfrontaliera di società*, in AA. VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997.
- LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997.
- Lupi R., voce *Territorialità del tributo*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1994.
- MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970.
- MAISTO G., *La direttiva CEE relativa al regime tributario dei dividendi nei rapporti tra "società-figlie" e "società-madri"*, in *Riv. dir. trib.*, 1992.
- MAISTO G., *Le interrelazioni tra "diritto tributario comunitario" e "diritto tributario internazionale"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006.
- MANGANELLI A., voce *Territorialità dell'imposta*, in *Digesto discipline privatistiche – sez. commerciale*, Torino, 1994.

- MANN F.A., *The doctrine of international jurisdiction revisited twenty years*, in *Recueil des Cours de l'Accadémie de droit International d la Haye*.
- MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965.
- MARINO G., *L'unificazione del diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, II, 1997.
- MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Milano, 1999.
- MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1995.
- MARONGIU G., *Il concetto di stabile organizzazione nel nuovo Testo Unico*, in A.N.T.I., *L'I.R.E.S. due anni dopo: considerazioni critiche e proposte*, Milano, 2005,
- MARONGIU G., *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Dir. prat. Trib.*, 1985.
- MARONGIU G., *Irap, lavoro autonomo e Costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, 2000.
- MARTHA R.S.J., *The jurisdiction to tax in International tax law: theory and practise of legislative fiscal jurisdiction*, Deventer, 1989.
- MASON R., *A Theory of Tax Discrimination*, in *Jean Monnet Working Paper*, 2006.
- MAURUS H., *Die Besteuerung und die Besteuerungsreform vom Standpunkte des gemeinen Rechtes*, Heidelberg, 1870.
- MCLURE jr. C., *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*, in *Bulletin*, 2001.
- MELIS G. *Stabili organizzazioni, obblighi contabili e riporto delle perdite: un'occasione perduta*, nota a sentenza Corte di Giustizia europea, sentenza 15 maggio 1997, caso C-250/95, in *Riv. dir. trib.*, 1998.
- MELIS G., *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in *Riv. dir. trib.*, 2004.

- MELIS G., *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi*, Roma, 2008.
- MELIS G., *Perdite intracomunitarie, potestà impositiva e principio di territorialità: unicuique suum?*, in *Rass. trib.*, 2008.
- MELIS G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009.
- MELIS G. – MICELI R., *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sulla "imposta sui conferimenti" e sull'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2003
- MELOT N., *Territorialité et mondialité de l'impôt*, Parigi, 2004.
- MENGOZZI P., *Istituzioni di diritto comunitario e dell'Unione europea*, Padova, 2006.
- MICHELI G.A., *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. Trib.*, 1962.
- MICHELI G.A., *Profili critici in tema di potestà impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964.
- MIELE M., *La costituzione italiana ed il diritto internazionale*, Milano, 1951.
- MILL J.S., *Principles of Political Economy*, London, 1848.
- MINISTERO DELLA COSTITUZIONE, *Rapporto della Commissione Economica*, V, tomo II, Roma, 1946.
- MIRAULO A., *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990.
- MODUGNO F., *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1991.
- MONTESQUIEU C., *L'esprit des Lois*, trad., *Lo spirito delle Leggi*, Milano, 2007.
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.
- MOSCHETTI F., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in L.

- PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.
- MUSGRAVE P. E R., *International Equity*, in *Modern Fiscal Issues: Issues: Essays in Honor of Carl S. Shoup*, New York, 1972.
- MUSGRAVE P. E R., *Public finance in theory and practice*, New York, 1984.
- MUSGRAVE R., *The theory of Public Finance*, New York, 1959.
- MUSGRAVE R., *Fiscal System*, Yale University Press, Haven-London, 1969.
- OECD, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, Parigi, 1998.
- OWENS J., *Taxation Within a Context of Economic Globalization*, in *Bulletin*, 1998.
- PALADIN L., *Il principio costituzionale di eguaglianza*, Milano, 1965.
- PALADIN L., *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997.
- POMINI R., *La «causa impositionis» nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Milano, 1951.
- PORCARO G., *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001.
- PUGLIESE M., *La imposizione delle imprese di carattere internazionale*, Padova, 1930.
- RAGAZZI G., *Theories of the Determinants of Direct Foreign Investment*, in *20 IMF Staff Papers*, luglio 1973.
- RESCIGNO G.U., *Istituzioni di diritto pubblico*, Bologna, 1984.
- RESCIGNO G.U., *Il principio di eguaglianza nella Costituzione italiana*, in *Principio di eguaglianza e principio di legalità nella pluralità degli ordinamenti giuridici*, Padova, 1999.
- ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in *Diritto tributario internazionale*, V. UCKMAR (diretto da), Padova, 2005.
- ROIN J.A., *The Great Illusion: a Neutral System for the Taxation of International Transaction*, in *Va. L. Review*, 1989.
- ROMANO S., *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1951.



ROSENBLOOM D. – GARBARINO C., *Analisi comparata delle norme per la localizzazione dei redditi degli ordinamenti tributari italiano e statunitense*, in *Dir. prat. Trib.*, 1988.

ROSSI L.S., *Gli obblighi internazionali e comunitari nella riforma del Titolo V della Costituzione*, in AA.VV., *Il nuovo titolo V della Costituzione. Primi problemi della sua attuazione*, Milano, 2002.

ROUSSLANG D., *Deferral and the Optimal Taxation of International investment Income*, in *National Tax journal*, 2000.

ROYER C., *Théorie de l'impôt, ou la dîme royale*, Paris, 1862.

RUSSO P., *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in *La riforma dell'imposta sulle società*, P. RUSSO (a cura di), 2005.

RUSSO P. – CORDEIRO GUERRA R., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. trib.*, 1990.

SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978.

SACCHETTO C., *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1994.

SACCHETTO C., voce *Territorialità (dir. trib.)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1992.

SACCHETTO C., *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2001.

SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, V. UCKMAR (diretto da), Padova, 2005.

SACCHETTO C., *Il diritto internazionale tributario tra norme del sistema costituzionale italiano, effettività ed utopia*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, L. PERRONE - C. BERLIRI (a cura di), Napoli, 2006.

SACCHETTO C., *Le libertà fondamentali ed i sistemi fiscali nazionali*, in *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura. Atti del Convegno "Gli ottanta anni di Diritto e Pratica Tributaria"*, V. UCKMAR (coordinati da), Padova, 2007.

SACCHETTO C., *Sovranità fiscale degli Stati tra integrazione e decentramento*, in *Direito Tributário Internacional Aplicado*, H. TAVEIRA TORRES (coordinato da), Buenos Aires, 2008.

SALVIOLI G., *Le doppie imposizioni in diritto internazionale*, Napoli, 1914.

SAMUELSON P.A., *Foundations of Economic Analysis*, Cambridge, 1947.

SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in M. MICCINESI, *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999.

SCIACCA G., *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000.

SELIGMAN J., *Double taxation*, New York, 1921.

SELIGMAN J., *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, New York, 1928.

SICO L., *Ordinamento comunitario e diritto internazionale: un matrimonio ancora non a rischio di scioglimento*, in *Dir. Pubbl. Comp. Eur.*, 2003.

SMITH A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nation*, trad., *La ricchezza delle nazioni*, Roma, 1995.

C. SOZZI, *Corte di Giustizia e perdite transfrontaliere: il principio di capacità contributiva prevale su quello di territorialità quando si tratta di persone fisiche*, in *Rass. trib.*, 2009.

SPITALER D., *Das Doppelbesteuerungproblem bei den direkten Steuern*, Bad Reichenberg, 1936.

STEVANATO D., *Le riorganizzazioni internazionali di impresa*, in *Diritto tributario internazionale*, V. UCKMAR (diretto da), Padova, 2005.

STUDENSKY P., *Toward a theory of business taxation*, in *Journal of political economy*, 1940.

TANGORRA V., *Trattato di scienza della Finanza*, Milano, 1915.

TANZI V., *Globalization, tax competition by the future of tax system*, in *Diritto tributario internazionale*, V. UCKMAR (diretto da), 2005.

TARIGO P., *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008.

- TAVEIRA TORRES H., *La plurimposizione internazionale*, in *Diritto tributario internazionale*, V. UCKMAR (diretto da), Padova, 2005.
- TENORE M., *The Parent-Subsidiary Directive*, in AA.VV., in *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, M. LANG - P. PISTONE - J. SCHUCH - C. STARINGER (Eds.).
- TERRA B.J.M. – WATTEL P.J., *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2008.
- TESAURO F., *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2005.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2006.
- TESAURO G., *Eguaglianza e legalità nel diritto comunitario*, in *Dir. Un. Eur.*, 1999.
- TESAURO G., *Diritto comunitario*, Padova, 2005.
- TESORO G., *Principi di diritto tributario*, Bari, 1939.
- TOSI L. – BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2007.
- TREMONTI G., *il futuro del fisco*, in *Nazioni senza ricchezza, ricchezza senza nazioni*, F. GALGANO – S. CASSESE – G. TREMONTI – T. TREU, Bologna, 1993.
- TRIEPEL H., *Völkerrecht und Landesrecht*, Leipzig, trad. it. *Diritto internazionale e diritto interno*, Torino, 1913.
- TURE N., *Taxing Foreign Source Income*, in *U.S. Taxation of Foreign Business Abroad*, New York, 1976.
- UCKMAR V., *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955.
- UCKMAR V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999.
- UCKMAR V., *Trattati internazionali in materia tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, A. AMATUCCI (diretto da), Padova, 2001.
- UDINA M., *Diritto internazionale tributario*, Padova, 1949.
- VAN RAAD K., *Non discrimination in international tax law*, Kluwer, Deventer, 1988.

- VANISTENDAEL F., *The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases*, in *EC Tax Review*, 1996.
- VANISTENDAEL F., *The ECJ at the Crossroad: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market*, in *European Taxation*, 2006.
- VANISTENDAEL F., *In defence of the European Court of Justice*, in *European Taxation*, 2008.
- VANISTENDAEL F., *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in *Per una Costituzione fiscale europea*, A. DI PIETRO (a cura di), Padova, 2008.
- VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, I, Milano, 1961.
- VANONI E., *Diritto dell'imposta e formazione delle leggi finanziarie*, in *Opere giuridiche*, II, Padova, 1962.
- VISMARA F., *Profili internazionali dell'imposizione tributaria*, Milano, 2004.
- VOGEL K., *Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments*, in three parts: Parte I, in *Intertax* 216 (No. 8/9, 1988); Parte II, in *Intertax* 310 (No. 10, 1988); e Parte III, in *Intertax* 393 (No. 11, 1988).
- VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, in *Trattato di diritto tributario*, A. AMATUCCI (coordinato da), Padova, 1994.
- VOGEL K., *Which Method should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?*, in *Bulletin*, 2002.
- VON SCHANZ G., *Zur Frage der Steuerpflicht*, in *Finanzarchiv*, 1882.
- WAGNER A., *Finanzwissenschaft, Sweiter Teil: Gebühren – und allegemeine Sreurlehre*, Berlino, 1880.
- WALKER N., *The Idea of Constitutional Pluralism*, in *Mod. Law Rev.*, 2002.
- WEBER D., *In Search of a (New) Equilibrium between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC*, Deventer, 2006.
- ZAGREBELSKY G., *il diritto mite*, Torino, 1992.

