



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

<i>1. Premessa.</i>	1
<i>2. Origine ed evoluzione del principio di territorialità.</i>	3
<i>3. La sfida della globalizzazione.</i>	4
<i>4. Preliminari osservazioni intorno al principio giuridico della territorialità.</i>	9
<i>5. Profili giuridici del principio di territorialità in senso formale.</i>	11
<i>6. Teorie economiche e principio di territorialità.</i>	13
6.1 Principio del beneficio e principio del sacrificio.	17
6.1.1 Il principio del beneficio.	17
6.1.2 Il principio del sacrificio.	18
6.2 Capital Export Neutrality (CEN).	20
6.3 Capital Import Neutrality (CIN).	22
6.4 Individual e Inter-nation equity.	23
<i>7. Critiche e nuove teorie in materia di neutralità fiscale.</i>	28
7.1 Capital and Labour Import Neutrality (CLIN) e Capital and Labour Export Neutrality (CLEN).	28
<i>8. Il principio di territorialità e le teorie economiche: conclusioni.</i>	30

CAPITOLO II

IL PRINCIPIO DELLA TASSAZIONE SU BASE TERRITORIALE IN ITALIA

<i>1. Principio del beneficio e principio del sacrificio nella dottrina italiana.</i>	32
<i>2. L'art. 53 della Costituzione e il principio di territorialità: la residenza quale fonte di discriminazione.</i>	37
<i>3. Breve ricognizione delle principali tesi dottrinali riguardo al rapporto tra principio di capacità contributiva e principio di uguaglianza.</i>	42
<i>4. La funzione (re)distributiva svolta dal principio di eguaglianza.</i>	45
<i>5. Il sistema fiscale italiano antecedente all'introduzione dell'IRES.</i>	50
<i>6. Le scelte del legislatore italiano nell'ambito dei criteri di tassazione dei soggetti passivi IRAP.</i>	52

<i>7. Le scelte del legislatore italiano nell'ambito dei criteri di tassazione dei soggetti passivi IRES.</i>	57
<i>8. Sulla natura reale o personale dell'IRES.</i>	58
<i>9. La struttura dell'IRES con riferimento ai rapporti transfrontalieri.</i>	61
<i>10. Osservazioni conclusive.</i>	68

CAPITOLO III

IL PRINCIPIO DELLA TERRITORIALITA' E IL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

<i>1. Il diritto internazionale tributario: breve panoramica delle scelte in tema di tassazione dei redditi di fonte estera.</i>	71
<i>2. La potestà impositiva dello Stato: teorie a confronto.</i>	73
<i>3. Gli argomenti a favore del principio di mondialità e quelli a favore del principio di territorialità secondo la dottrina giuridica internazionale.</i>	79
<i>4. La selezione dei criteri di tassazione a livello internazionale: le consuetudini e i principi generali di diritto internazionale.</i>	85
<i>5. Gli effetti sul piano internazionale dell'adozione del principio di mondialità: la plurima imposizione internazionale.</i>	87
<i>6. I rimedi per evitare la plurima imposizione: misure unilaterali...</i>	93
<i>7. ... (segue) e misure bilaterali.</i>	95
7.1 Il modello di convenzione OCSE.	97
7.2 Critica in merito all'utilizzo del modello convenzionale quale soluzione ai problemi di doppia imposizione.	100
7.3 L'art. 7 del modello di convenzione OCSE: la struttura e le implicazioni in tema di potestà impositiva.	102
7.4 Le alternative al modello OCSE.	103
<i>8. Conclusioni.</i>	105

CAPITOLO IV

TERRITORIALITA' E DIRITTO COMUNITARIO

<i>1. Le finalità del Trattato UE in tema di mercato interno e gli effetti prodotti in campo fiscale.</i>	108
<i>2. Le norme del Trattato in materia di fiscalità diretta.</i>	111

3. <i>Ulteriori riflessi in merito al processo di armonizzazione comunitario.</i>	114
4. <i>L'indirizzo comunitario nell'ambito della legislazione derivata.</i>	116
5. <i>Il ruolo della Corte di Giustizia nel sistema delle fonti del diritto tributario comunitario.</i>	119
6. <i>La posizione della Corte di Giustizia europea in tema di potestà impositiva.</i>	121
6.1 Il principio di non discriminazione fiscale e la nazionalità.	121
6.2 Il divieto di discriminazione fiscale in materia di imposte dirette: i metodi di confronto.	124
7. <i>Rapporto tra libertà fondamentali comunitarie e diritto tributario nazionale.</i>	130
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...	133
7.2 ... (segue) e le ipotesi di restrizioni.	139
7.3 Alcune recenti pronunce sullo specifico aspetto della territorialità.	142
7.4 Osservazioni conclusive in merito alla giurisprudenza della Corte.	145
8. <i>I rapporti fra ordinamento comunitario e ordinamento internazionale.</i>	147
9. <i>Il diritto comunitario e il principio di territorialità: osservazioni conclusive.</i>	150

CAPITOLO V

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

1. <i>Il diritto di imposizione nel quadro del diritto internazionale.</i>	154
2. <i>Rapporto tra diritto internazionale e diritto interno: principali teorie a confronto.</i>	155
3. <i>Il valore internazionalista nella Costituzione italiana. Il disegno originario.</i>	160
4. <i>Gli artt. 10 e 11 della Costituzione.</i>	160
5. <i>Rilevanza del nuovo art. 117 Cost. nell'ambito della gerarchia delle fonti di diritto.</i>	163
6. <i>Integrazione europea e principi fondamentali del sistema costituzionale.</i>	165
7. <i>Evoluzione dell'eguaglianza nella giurisprudenza della Corte costituzionale.</i>	167
8. <i>Il sindacato di costituzionalità della Corte e principio di uguaglianza.</i>	169
9. <i>Evoluzione dell'eguaglianza tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale.</i>	169

<i>10. Prevalenza dell'ordinamento comunitario su quello statale.</i>	172
<i>11. (segue). Rilevanza dell'ordinamento statale per l'ordinamento comunitario.</i>	174
<i>12. Il principio di uguaglianza alla luce del diritto comunitario: la discriminazione indiretta in materia tributaria.</i>	175
12.1 La discriminazione a rovescio.	177
<i>12. Osservazioni conclusive.</i>	178

CAPITOLO VI

CONCLUSIONI

<i>1. L'evoluzione degli studi economici in tema di territorialità.</i>	180
<i>2. Il principio della territorialità e la sua base teorica.</i>	181
<i>3. Il rapporto tra il principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto internazionale.</i>	188
<i>4. Il rapporto tra principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto comunitario.</i>	191
<i>5. Il rapporto tra principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto tributario italiano.</i>	194
<i>6. Conclusioni.</i>	196
BIBLIOGRAFIA	199
INDICE DEGLI AUTORI	217

CAPITOLO I

IMPOSIZIONE E PRINCIPIO DI TERRITORIALITA'

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

1. Premessa

Il fenomeno della globalizzazione, inteso nella sua accezione più ampia, ha messo in discussione tutte le teorie economiche attualmente esistenti e riguardanti i principi basilari dei sistemi fiscali dei principali Paesi industrializzati.

In tale contesto, il principio che a nostro avviso soffre maggiormente tale fenomeno è quello della tassazione dei redditi su base mondiale. E, invero, tale principio, pensato partendo dall'idea di Stato chiuso con un'economia limitata al territorio e caratterizzato da un ridotto numero di transazioni e operazioni a carattere internazionale (le quali, peraltro, erano facilmente governabili proprio per la loro esiguità e per il loro ridotto valore economico) genera, nell'ambito di economie aperte e dell'attuale progresso tecnologico, fenomeni di doppia imposizione ritenuti inaccettabili.

In altre parole, con lo sviluppo economico e tecnologico seguito successivamente alla fine della seconda guerra mondiale, si è accresciuta la necessità di regolare in modo sistematico le operazioni internazionali, che nel frattempo sono cresciute in numero e in valore. Tale regolamentazione, tuttavia, si fonda ancora oggi sui principi tradizionali degli ordinamenti fiscali ottocenteschi e, quindi, sul principio di tassazione su base mondiale.

La distorsione prodotta dai fenomeni di doppia imposizione interessa principalmente le imprese multinazionali le quali per prime ne subiscono le conseguenze. E sebbene gli Stati abbiano, nel corso del tempo, adottato taluni rimedi contro tali fenomeni di doppia imposizione quali, ad esempio, la stipula di convezioni internazionali per eliminare la doppia imposizione, essi non sono sufficienti ad eliminare i fenomeni di doppia imposizione economica.

A nostro avviso, l'eliminazione della doppia imposizione generata dall'adozione del principio di tassazione del reddito su base mondiale dovrebbe procedere mettendo la discussione il principio che ha generato tale fenomeno.

Il presente lavoro si pone l'obiettivo di verificare se sia ammissibile su un piano internazionale, comunitario e nazionale un cambiamento di paradigma. Se sia, in altri termini, possibile ammettere che un sistema fiscale, quale quello italiano, possa sostituire all'attuale principio di tassazione del reddito su base mondiale quello della territorialità.

L'analisi prende le mosse dall'enucleazione del principio di territorialità e dei diversi profili che esso coinvolge sia sotto il profilo giuridico che sotto quello economico.

Tuttavia, l'analisi qui condotta, sarà canalizzata in modo particolare in relazione all'attività internazionale svolta dalle imprese. Esse, infatti, rivestono un ruolo primario nei processi di internazionalizzazione delle economie e, dunque, è in riferimento a tali soggetti che deve essere saggiata la validità del principio di territorialità.

Nella prima parte del lavoro verranno forniti gli strumenti per procedere nell'analisi delle problematiche connesse al principio di tassazione dei redditi su base mondiale e quello di territorialità.

In questo senso, saranno in primo luogo definiti i contorni giuridici di tali principi. In secondo luogo, verranno descritti seppure sommariamente i principali modelli economici elaborati al fine dello studio degli effetti prodotti dall'adozione del *worldwide taxation principle* e del principio di territorialità su un piano internazionale e interno.

Nella seconda parte, verranno analizzate le norme e le pronunce giurisprudenziali più importanti al fine di comprendere quale sia l'orientamento della maggiori istituzioni internazionali e, in particolare, in materia convenzionale.

Nella terza parte, saranno analizzate le scelte adottate a livello europeo dal legislatore comunitario, nonché i principi enucleati dalla Corte di Giustizia in relazione ad alcune sue pronunce.

Il lavoro, infine, si conclude con alcune riflessioni sull'attualità del principio di territorialità nell'ambito del reddito d'impresa. In particolare, ci si chiede in quale misura il principio possa trovare attuazione in Italia e, in particolare, con riferimento al reddito d'impresa. Laddove non si trovassero limiti interni alla possibilità di modificare il paradigma fiscale di riferimento passando da un modello fondato sul principio della tassazione su base mondiale a quello di territorialità, sarà necessario verificare se taluni limiti possono essere individuati all'esterno.

2. Origine ed evoluzione del principio di territorialità.

Sotto l'aspetto temporale, il principio di territorialità nasce e si accompagna al principio di sovranità. Quest'ultimo viene affermato all'epoca del trattato di Westfalia, avvenuto nel 1648. Tale atto rappresenta un momento determinante per l'evoluzione degli assetti statali e internazionali, fondato sull'affermazione del principio di nazionalità. Con esso, infatti, si inaugurò un nuovo ordine internazionale, un sistema in cui gli Stati si riconoscono tra loro proprio e solo in quanto Stati, al di là della fede dei vari sovrani. Nasce quindi la comunità internazionale più vicina a come la si intende oggi: laica ed aconfessionale, in cui assume importanza il concetto di sovranità dello Stato⁽¹⁾.

Lo Stato⁽²⁾ è concepito come una "fortezza chiusa" in cui prevale all'interno il principio della gerarchia e all'esterno quello dell'indipendenza⁽³⁾. I rapporti internazionali, per effetto della conformazione assunta dagli Stati, manifestano i loro effetti sul piano interno previo intervento dello Stato, il quale traduce in interventi politici e processi nazionali le interrelazioni internazionali⁽⁴⁾.

Con la pace di Westfalia si riconosce agli Stati il diritto pieno ed esclusivo di sovranità nei confini del proprio territorio (*superiorem non recognoscens*), di fatto, limitando ogni possibile ingerenza da parte di altri Stati. Questo fattore rappresenta, insieme con il potere militare, l'elemento fondamentale che ha caratterizzato l'agire degli Stati fino ai giorni nostri. La persona umana, per converso, non è coinvolta, essa è intesa solo come parte integrante della persona giuridica Stato.

In tal contesto, il diritto internazionale si riproponeva di operare una sorta di distribuzione, tra gli Stati, degli spazi del globo, in analogia con la funzione svolta dalle norme interne su proprietà e altri diritti reali.

Tale concezione, in effetti, resta immutata per molto tempo. Infatti, un ulteriore stadio evolutivo viene individuato nel momento in cui si comincia

(1) Sulla crisi dell'attuale modello di imposizione si vedano le osservazioni di P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 496 e ss..

(2) C. SACCHETTO, voce voce *Territorialità (dir. trib.)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, vol. XLIV, 1992, pag. 304, il quale rileva che "con il modo di intendere lo Stato, con il fondamento della potestà di imposizione e più specificamente sulle prevalenti concezioni finanziarie del momento".

(3) S. CASSESE, *Poteri indipendenti, Stati, relazioni ultrastatali*, in *Foro italiano*, 1996, V, c 13.

(4) P. HIRST – G. THOMPSON, *La globalizzazione dell'economia*, Roma, 1997, pag. 12, citati da S. CIPOLLINA, *I confini giuridici del tempo presente – il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003, pag. 21.

a concepire la possibilità che il collegamento con il territorio dello Stato possa realizzarsi sia in termini oggettivi che soggettivi ⁽⁵⁾.

Tuttavia, non vi è chi non possa riconoscere come con il termine della “guerra fredda” ossia della polarizzazione delle influenze geopolitiche in due blocchi separati, abbia di fatto dato inizio alla globalizzazione. Tale fenomeno ha indotto la necessità sul piano internazionale di individuare un'autorità pubblica sovranazionale intesa a tutelare gli interessi generali degli Stati.

Infatti, i fattori produttivi, liberati dai vincoli indotti dalla visione bipolare del mondo, sono stati coinvolti in un processo di mobilitazione fortemente accelerato e questo ha indotto una parte della dottrina ad affermare che: “*A misura che le forme della ricchezza più significative sono divenute transnazionali, lo Stato ha reagito e si è adeguato, rincorrendo la ricchezza sfuggente al di fuori del proprio territorio, con l'unico strumento disponibile, quello normativo, esasperandolo con l'uso e spesso l'abuso delle fattispecie legali e delle presunzioni*” ⁽⁶⁾.

3. La sfida della globalizzazione.

Il fenomeno della globalizzazione offre nuovi spunti di analisi.

La globalizzazione – secondo la dottrina –, nella sua accezione più ampia, “*rappresenta l'estremo punto di convergenza su scala planetaria di economia e finanza, commercio e informazione. E', infatti, un processo di trasformazione irreversibile, onnipervasivo, multiforme e monodirezionale che assorbe tutte le dimensioni economiche e sociali e le (ri)orienta in una visione meta territoriale lungo assi, al tempo stesso, locali e globali, decreta la fine della delle distanze in senso geografico, la nascita del “globo dal tempo compatto” e della contemporaneità ideale,*

⁽⁵⁾ C. SACCHETTO, voce *Territorialità (dir. trib.)*, *op. cit.*, pag. 313; E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954, pag. 78 e ss. Tale ultimo autore, prendendo le mosse da alcune decisioni giurisprudenziali, rileva l'esistenza di criteri di collegamento oltre che oggettivi anche soggettivi, riguardanti la persona del contribuente, sottolineando come nel caso dello “straniero” si debba aver cura di tassare i redditi da questo prodotti nel territorio limitatamente al tempo ivi trascorso.

⁽⁶⁾ La ricerca da parte del legislatore, tuttavia, di assoggettare a imposizione i redditi dei contribuenti prodotti all'estero, secondo il ben noto principio della tassazione mondiale, ha prodotto in Italia un ricorso smodato all'uso di presunzioni e di fattispecie legali. Secondo la teoria normativistica (v. H. KELSEN, *lineamenti di una teoria pura del diritto*, Torino, 1953), il ricorso alle finzioni giuridiche è assolutamente compatibile con un sistema giuridico, tuttavia, l'eccessivo ricorso a tali strumenti può generare uno scollamento tra norma e presupposto economico.

dell'iper velocità dell'informazione e delle iperrelazioni tra comunità virtuali"⁽⁷⁾.

Lo Stato, così come concepito alla fine dell'ottocento, ossia quell'organizzazione politico-sociale condensata all'interno dei confini di un territorio, non risulta essere più attuale.

Il concetto di confine occupa una posizione preminente nello strumentario logico della geopolitica, perché rappresenta la linea che delimita il territorio. Talché, tutte le volte in cui la ricchezza è rappresentata da beni materiali, i confini dello Stato rappresentano l'ideale contenitore di tali ricchezze e, di conseguenza, lo Stato esercita il controllo su di essi⁽⁸⁾.

Tale rappresentazione della realtà, tuttavia, si scontra con le esigenze espresse dal mercato, inteso quale luogo aterritoriale dove si incontrano la domanda e l'offerta di beni e servizi⁽⁹⁾. In questa linea di pensiero, i confini⁽¹⁰⁾ limitano l'agire del mercato che, per converso, necessita di sempre maggiori spazi.

Con la globalizzazione si assiste al superamento dei confini. Essa, nell'ambito della sfera statale, avvia un processo di frantumazione e di opacizzazione della sovranità statale; mentre, nella sfera della giuridicità si assiste a una vera e propria mutazione genetica del diritto: mutano gli attori del processo giuridico, mutano le modalità di produzione e di funzionamento delle regole giuridiche. La giuridicità si trasforma radicalmente. Il linguaggio universale degli interessi sembra prevalere definitivamente sul diritto: la logica della negoziazione, propria della *ratio oeconomica*, sembra sostituire quella dell'argomentazione, tipica del diritto⁽¹¹⁾.

⁽⁷⁾ P. VALENTE, *op. cit.*, pag. 3, nota 1.

⁽⁸⁾ G. TREMONTI, *il futuro del fisco*, in *Nazioni senza ricchezza, ricchezza senza nazioni*, F. GALGANO – S. CASSESE – G. TREMONTI – T. TREU, Bologna, 1993, pag. 51-56

⁽⁹⁾ V. V. TANZI, *Globalization, tax competition by the future of tax system*, in *Diritto tributario internazionale*, V. UCKMAR (coordinato da), 2005, pag. 25 e ss.. Sulla crisi della territorialità, più in generale, si veda N. IRTI, *Norma e luoghi*, Roma-Bari, 2001.

⁽¹⁰⁾ Sulla nascita delle nazioni e la creazione di confini si veda, in questo capitolo, il paragrafo Premessa.

⁽¹¹⁾ M. R. FERRARESE, *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, pag. 8, indirizzo internet: http://www2.cirsfid.unibo.it/murst40-97/index_alfabetico.html. L'autrice afferma, infatti, che "Ora, tra gli strumenti di comunicazione di cui dispongono i soggetti del mercato, il più importante è sicuramente il diritto. Il diritto, nel processo di giuridificazione ha svolto da sempre una funzione di strumento comunicativo, un medium non dissimile dal denaro nell'assolvere a fini di collegamento interpersonale¹¹. Ma nel contesto della globalizzazione, il tema della comunicazione assume nuove valenze e diventa centrale anche per ripensare i nuovi percorsi della giuridicità. Ad esempio, le norme giuridiche a dimensione globale, piuttosto che produrre un unico statuto giuridico del mercato, interagendo con diversi contesti

Il superamento della dimensione statale, provocato dall'espansione dell'economia finanziaria e della tecnologia, fa sì che il diritto perda la sua valenza normativa. Si assiste alla nascita di una nuova civiltà giuridica nella quale ha luogo una vera e propria riorganizzazione territoriale e temporale della giuridicità. Il diritto globale si svincola dal territorio; assume, da un lato, una valenza universale e transnazionale e, dall'altro, si frantuma in molteplici dialetti giuridici ⁽¹²⁾.

Nuovi soggetti emergono sul piano globale: le Organizzazioni Non Governative e le *Corporations* Transnazionali.

Entrambe sono istituzioni fattuali private che hanno carattere pubblico. La distinzione fra le istituzioni a livello globale non è più fra istituzioni pubbliche e private ma fra istituzioni che perseguono il profitto e istituzioni no profit. Il diritto della globalizzazione è un ordine aperto a nuovi soggetti, a nuove modalità e a nuovi *iter* di produzione. Non è più un monopolio, non è più attivo, non è identificabile con le norme scritte, non è più un procedimento ma un processo. Rinuncia all'invarianza e anche alla decisione come base della sua esistenza: non è diritto positivo. E' un insieme di regole-cornice o di "regole del gioco". Esso diviene, cioè, un "diritto delle possibilità" di cui i soggetti - giocatori possono avvalersi secondo la loro "razionalità strategica", ignorandone la valenza normativa ⁽¹³⁾.

L'economia torna così al centro del discorso e diviene metro di valutazione delle altre dimensioni ⁽¹⁴⁾. La politica, in particolare, viene completamente assorbita dalla dimensione economica ed esautorata delle sue prerogative. In

istituzionali, creeranno assetti regolativi diversificati in via di fatto. Globalizzazione dell'economia non implica dunque unificazione dei regimi giuridici dei mercati, ma piuttosto crescente capacità di tali regimi di comunicare per convergere verso un allargamento degli scambi.

In una situazione di allargamento dei confini delle relazioni economiche, il diritto è pertanto chiamato a svolgere funzioni in parte nuove. Mentre il diritto di impronta positivista era chiamato a svolgere la funzione di un linguaggio scritto, con una propria esclusiva grammatica, oggi il diritto globalizzato si avvicina di più a svolgere il ruolo di una lingua parlata in ambito internazionale: una sorta di passepartout linguistico, che permette di comunicare a persone di diverse nazionalità, ma che ognuno parla a modo suo, con le proprie inflessioni e costruzioni lessicali. All'interno di questa generale struttura comunicativa, i singoli mercati elaborano propri dialetti giuridici, piegando a proprio modo, in maniera più o meno significativa, termini ed espressioni del linguaggio comune, registrando impulsi culturali e spinte informali.

La pluralità di statuti giuridici dei mercati che così si crea corrisponde, del resto, ad una parallela tendenza che si produce in economia e di cui si parlerà più avanti: come non ha senso parlare di un mercato ideale che fa naturalmente avanzare la frontiera paretiana, così ha poco senso ipotizzare che le norme giuridiche, solo perché esistono, livellano i comportamenti indipendentemente da specifici contesti culturali".

⁽¹²⁾ M. R. FERRARESE, *Mercati e globalizzazione. Gli incerti camini del diritto*, pag. 9 e ss.

⁽¹³⁾ Cfr. sul punto M. R. FERRARESE, *Le istituzioni della globalizzazione*, Bologna, 2000.

⁽¹⁴⁾ C. GALLI, *La guerra globale*, Roma-Bari, 2002, pag. 70.

altre parole, la globalizzazione annulla la *polis*. O meglio, il mercato, come luogo di socializzazione, si fa *polis* e il cittadino diventa consumatore. Non si può negare, tuttavia, che le dimensioni della normatività e della territorialità sono ancora estremamente presenti.

I riflessi della globalizzazione nell'ambito delle politiche fiscali degli Stati sono tali che l'affermazione secondo cui la sovranità, intesa come capacità dello Stato di perseguire la politica fiscale prescelta senza il vincolo di fattori esterni vincola attualmente l'agire dello Stato⁽¹⁵⁾. Un primo vincolo riguarda la potestà normativa. La globalizzazione ha portato parte della dottrina, sotto tale aspetto, ha individuare due limiti: (i) quelli autoimposti in conseguenza delle azioni generate dal mercato; e, (ii) quelli "negoziati" o "imposti", tra i quali rilevano quelli generati, ad esempio, dalla concorrenza fiscale "sleale"⁽¹⁶⁾.

Diversamente, dunque, dal passato⁽¹⁷⁾ la globalizzazione comporta una inversione di tendenza sul piano fiscale, in quanto la sovranità degli Stati nel determinare la propria politica fiscale in via autonoma, in tale contesto, perde di significato in considerazione del fatto che dall'esterno proviene una forte pressione volta all'adozione da parte dello Stato di politiche fiscali in linea con quelle attuate all'estero, trascurando quelle che invece sono le reali esigenze domestiche⁽¹⁸⁾.

Fattori di tale situazione sono le imprese multinazionali che, con un ridotto sforzo economico, riescono a cogliere le opportunità anche di natura fiscale offerte dagli altri Stati⁽¹⁹⁾. Così facendo, si realizza quel fenomeno di localizzazione dei redditi che in parte è avversato dalla comunità internazionale⁽²⁰⁾, ma che, tuttavia, produce l'effetto di spingere le politiche

⁽¹⁵⁾ C. McLURE jr., *Globalization, Tax Rules and National Sovereignty*, in *Bulletin*, 2001, pag. 328 e ss.

⁽¹⁶⁾ OECD, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, Parigi, 1998, pag.8-9.

⁽¹⁷⁾ V. TANZI, *op. cit.*, pag. 26, riassume efficacemente la situazione preesistente nel seguente modo: "*The tax systems of many countries came into existence or developed at a time when trade among countries was greatly controlled and limited and when large capital movements were almost nonexistent. At that time, trade flows among countries were reduced by high tariffs or by physical restriction to the movement of goods, and capital flows were forbidden or, at least, were greatly controlled*". Secondo l'Autore, il principio di territorialità nella dimensione sopra descritta non era causa di conflitto o di difficoltà.

⁽¹⁸⁾ V. TANZI, *op. cit.*, pag. 27, sostiene che le politiche fiscali erano liberamente perseguite dagli Stati senza subire alcun condizionamento dall'esterno.

⁽¹⁹⁾ V. TANZI, *op. cit.*, pag. 29; J. OWENS, *Taxation Within a Context of Economic Globalization*, in *Bulletin*, 1998, pag. 290 e ss.; S. E. O. LODIN, *International Tax Issues in Rapidly Changing World*, in *Bulletin*, 2001, pag. 1 e ss.

⁽²⁰⁾ OECD, *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*, *cit.*. Si veda anche P. ADONNINO, *La pianificazione fiscale internazionale*, in *Diritto tributario internazionale*, AA.VV., V. UCKMAR (coordinato da), 2005, pag. 68 e ss.

statali ad adeguarsi ad un certo comportamento (ad esempio, riduzione delle aliquote d'imposta).

Questo fenomeno si può chiaramente osservare nell'ambito dell'Unione europea dove le aliquote nominali, riguardanti le società di capitali, nel corso di oltre un decennio hanno subito una significativa riduzione. Quanto tale riduzione sia da attribuire ad una effettiva riduzione del fabbisogno statale o quanto esse dipendano dalla necessità degli Stati di attirare capitali esteri è difficile dirlo.

L'origine del processo di erosione della sovranità può essere identificato con la creazione della Società delle Nazioni Uniti. Gli Stati aderenti hanno rinunciato al loro diritto di guerra (*ius ad bellum*) e sposato i principi della convenzione internazionale sui diritti dell'uomo. Ancora più di recente, l'adesione all'Unione Europea ha generato un'ulteriore limitazione della sovranità a fronte del trasferimento di alcune funzioni agli organi europei, quale – ad esempio – la disciplina del mercato (concorrenza, aiuti di Stato)⁽²¹⁾. Tale succedersi di eventi hanno “eroso” la sovranità degli Stati e, di conseguenza, ridotto il peso del principio di territorialità collegato a tale aspetto⁽²²⁾.

Gli effetti dunque della globalizzazione non sono solo positivi, bensì, sul piano strettamente giuridico evidenziano forti effetti negativi riguardanti la sovranità degli Stati. Tutto ciò, inoltre, comporta delle ulteriori conseguenze sul piano fiscale e – come a breve si cercherà di chiarire – sul piano del principio di territorialità⁽²³⁾.

⁽²¹⁾ Come acutamente osservato da S. CIPOLLINA, *op. cit.*, pag. 26, la rinuncia dello Stato alla propria sovranità a favore di alcune organizzazioni internazionali non è esattamente volontaria. Tale scelta, secondo l'Autrice, si rende necessaria al fine di evitare la spoliazione di fatto da parte del mercato della propria sovranità. In questo senso, la partecipazione ad una organizzazione non gerarchica formata da Stati, permette ad essi, con la parziale rinuncia alla propria sovranità, di essere partecipi del processo decisionale assunto a livello internazionale e, dunque, di mantenere la propria sovranità anche se in via indiretta e non assoluta (si v. anche S. CASSESE, *op. cit.*, c. 7).

⁽²²⁾ Non condivide tale posizione G. DE VERGOTTINI, *op. cit.*, pag. 84, il quale sostiene che: “Le “limitazioni” di sovranità cui gli stati addivengono per istituire strutture internazionali sono forme di sospensione dell'esercizio (parziale) della sovranità e come tali giuridicamente non irreversibili ed hanno natura ausiliaria e strumentale rispetto al soddisfacimento di un interesse statale. Se fossero rinunce totali e definitive sarebbero per definizione inconciliabili con la formula “stato”. I fenomeni organizzatori internazionali o sono la espressione di formule di coordinamento interstatale (e quindi presuppongono l'esistenza permanente di diversi stati) o non sono tali e si trasformano in stati federali o portano comunque alla scomparsa dei primitivi stati che li hanno formati. Le unioni internazionali sono chiamate come forme di superamento dello stato e degli stati, come ad esempio è avvenuto per la Unione europea”.

⁽²³⁾ D. GUTMANN, *Globalizzazione e giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, pag. 699 e ss.

Le stesse motivazioni sono all'origine del secondo vincolo posto dalla globalizzazione, riguardante la fattispecie impositiva. Un sistema fiscale, caratterizzato dalla tassazione personale progressiva del reddito globale generato dal residente/cittadino, diviene, in uno scenario come quello appena rappresentato, difficilmente perseguibile, vista l'estrema e multiforme mobilità del capitale ⁽²⁴⁾.

E', in questo contesto, che occorre valutare se sia ancora possibile concepire un sistema fiscale che individua nel principio della tassazione del reddito su base mondiale un paradigma coerente con il nuovo scenario economico o se piuttosto debba prendersi in considerazione un principio differente quale quello della territorialità. Tuttavia, prima di addentrarsi in tale valutazione occorre comprendere il significato dal punto di vista economico e giuridico del principio di territorialità.

4. Preliminari osservazioni intorno al principio giuridico della territorialità.

Il rapporto fra concetto di Stato e territorio è uno dei più complessi essendo di tutta evidenza come non sia agevole considerare il territorio una componente del concetto di Stato al pari del popolo e dell'autorità di governo ⁽²⁵⁾. In realtà, parlare del territorio come elemento costitutivo dello Stato significa indicare l'ambito entro cui è situato il popolo ed entro cui vige l'ordinamento giuridico statale e al contempo indicare un particolare oggetto fisico del potere statale, con diversa rilevanza nell'ambito internazionale ed interno.

In tale contesto, la sovranità dello Stato viene considerata una capacità giuridica, generica e indistinta, di porsi come soggetto di un ordinamento e quindi titolare di situazioni giuridiche attive, mentre la potestà si pone come uno svolgimento della capacità implicante una volontà dello Stato di porre comandi incondizionati ⁽²⁶⁾.

⁽²⁴⁾ S. CIPOLLINA, *op. cit.*, pag. 29. L'Autrice, in particolare, afferma: "Così il worldwide principle, che – in nome di un'imposizione statale, personale, generale e progressiva – impone di tassare nello Stato di residenza i redditi ovunque prodotti nel mondo dal residente, in quanto tale, comincia a presentare gravi problemi di applicabilità. Appropriato ad un mondo chiuso, in cui la sua marginalità è garanzia di efficienza applicativa, il principio della tassazione mondiale va in tilt quando gli Stati nazionali, dall'interno dei propri confini, cercano di applicarlo su vasta scala ad una ricchezza ormai apolide. E non basta che il legislatore si inventi presuntivamente un territorio artificiale, che comprenda – con una sorta di prolungamento ad libitum delle linee confinarie – la ricchezza mondiale del residente, considerandola comunque esistente in Italia".

⁽²⁵⁾ G. DE VERGOTTINI, *Diritto Costituzionale*, Padova, 2006, pag. 83.

⁽²⁶⁾ B. COCIVERA, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1953, pag. 104. Secondo la concezione tradizionale, la sovranità è intesa in termini di prerogative statali che, a loro

La potestà tributaria è stata definita come l'attività che si esplica nell'istituzione ed applicazione delle leggi tributarie ⁽²⁷⁾.

Il principio di territorialità in materia tributaria, dunque, nasce come espressione dell'esigenza di regolare in maniera razionale le concorrenti potestà impositive statali e, in tal guisa, è stato associato al concetto di sovranità dello Stato ⁽²⁸⁾.

Siffatto principio, in relazione alla norma tributaria, può essere analizzato sotto due profili: quello interno e quello esterno. La dottrina, infatti, ha scomposto la problematica dell'efficacia della norma tributaria nello spazio in due diversi ordini di problemi ossia, da un lato, il territorio entro cui le leggi dello Stato producono i loro effetti, dall'altro, i limiti che lo Stato incontra nel disciplinare i fatti realizzati in tutto o in parte fuori dal territorio dello Stato ⁽²⁹⁾.

In relazione al primo profilo (interno), la dottrina riconosce che l'efficacia e la validità della norma si realizzano entro i confini dello Stato ⁽³⁰⁾, salvo gli eventuali ulteriori limiti territoriali posti dallo stesso legislatore, ciò in virtù della regola secondo cui l'efficacia della norma tributaria trova applicazione nel territorio ove lo Stato esercita la propria sovranità ⁽³¹⁾.

Lo Stato è, infatti, considerato un'istituzione "territoriale", in quanto la sua comunità politica è stabilmente connessa ad un ambito spaziale predeterminato su cui insiste il popolo e su cui viene esercitato il potere ⁽³²⁾.

In relazione al secondo profilo (esterno), ci si interroga sull'attitudine della norma tributaria a essere valida ed efficace fuori dal proprio ambito territoriale e, cioè, nell'ambito di un territorio straniero. In via preliminare,

volta, si concretizzano nella manifestazione di un libero arbitrio che rende lo Stato "padrone" del proprio destino, che lo induce a provvedere per conto proprio ed in modo autonomo alla tutela dei propri interessi (Cfr. G. BALLADORE PALLIERI, *Diritto internazionale pubblico*, Milano, 1962, pag. 33).

⁽²⁷⁾ G. A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. dir. trib. sc. fin.*, 1964, I, pag. 19 e 31. V. anche C. SACCHETTO, voce *Territorialità (dir. trib.)*, *op. cit.*, pag. 312.

⁽²⁸⁾ C. SACCHETTO, voce *Territorialità (dir. trib.)*, *op. cit.*, pag. 311.

⁽²⁹⁾ A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, pag. 103; A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 52.

⁽³⁰⁾ Secondo parte della dottrina, infatti, i limiti attengono all'esercizio concreto del potere di imposizione. A tal proposito v. R. LUPI, voce *Territorialità del tributo*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1994, vol. XXXI, pag. 1 e ss..

⁽³¹⁾ C. SACCHETTO, voce *Territorialità (dir. trib.)*, *op. cit.*, pag. 305. L'Autore, infatti, riferisce che: "Per il primo aspetto (...) si afferma il carattere strettamente territoriale della norma dello Stato, in quanto essa ed essa sola è valida ed ha attitudine ad essere applicata in via esclusiva in tutta l'area comprendente il territorio dello Stato da cui essa emana con riferimento alla fonte". Tale problematica, tuttavia, non è pacifica in dottrina. In tal senso, ulteriori riflessioni sul punto saranno svolte nel prosieguo del lavoro.

⁽³²⁾ G. DE VERGOTTINI, *op. cit.*, pag. 82.

occorre distinguere tra aspetto materiale e aspetto formale⁽³³⁾. E, invero, la norma – con riferimento all'aspetto materiale – non trova confini di sorta potendo regolare persino fatti o situazioni che non abbiano alcun collegamento con il territorio⁽³⁴⁾; mentre, sotto l'aspetto eminentemente formale, ossia la possibilità che lo Stato possa esercitare il suo potere coercitivo al di fuori dei confini territoriali, l'attuazione della norma risulta essere limitata e, cioè, il potere si esige il pagamento del tributo trova un limite nei confini propri dello Stato⁽³⁵⁾. L'attività amministrativa, dunque, non può estendersi se non ingerendosi nella sovranità di un altro Stato, oltre confine.

5. Profili giuridici del principio di territorialità in senso formale.

Approfondendo la problematica riguardante la possibilità per il legislatore tributario di poter assumere elementi estranei al territorio dello Stato quali elementi qualificanti della fattispecie, la territorialità assume valore di 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 gli studi compiuti da altra parte della dottrina in tutto il mondo.

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 ed un ambito territoriale di sua pertinenza, in cui la potestà tributaria può concretamente estrinsecarsi esprimendo la sua intera essenza.

L'impostazione originaria della problematica fu concepita dallo SPITALER⁽³⁶⁾ e si caratterizzava dal carattere territoriale in senso stretto e personale

⁽³³⁾ G. FRANZONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, pag. 1 e, per ulteriori considerazioni, in merito alle forme di classificazione dei diversi profili della territorialità, si veda nota 2.

⁽³⁴⁾ H. KELSEN, *Allgemeine Staatslehre*, Berlin, 1925, pag. 137 e ss., ritiene, infatti, che la norma vale “*dovunque e sempre purché essa stessa non ponga limitazioni nel suo aspetto spaziale o temporale*”.

⁽³⁵⁾ A. MANGANELLI, voce *Territorialità dell'imposta*, in *Digesto discipline privatistiche – sez. commerciale*, Torino, vol. XV, 1994, pag. 366 e ss.. A tal proposito è stata sostenuta l'esistenza di un principio di diritto internazionale di non collaborazione (v. M. UDINA, *Diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, pag. 428 e ss.). Tale posizione non è pacifica in dottrina (in senso contrario, G. C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionali*, Padova, 1965, pagg. 119-121).

⁽³⁶⁾ 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.

valevole per i soggetti che l'ordinamento tributario configura come appartenenti alla comunità statale ⁽³⁷⁾.

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*” ⁽³⁸⁾.

Tale tesi, peraltro, venne superata nel momento in cui venne fatta chiarezza tra l'ambito spaziale di competenza e l'ambito spaziale di validità, cosicché in riferimento al primo il principio di territorialità assume 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 ⁽³⁹⁾; mentre, in riferimento al secondo, si parla di un principio di territorialità in senso formale, ovverosia dell'esistenza di limiti interni e internazionali riguardanti l'attuazione della potestà di imposizione statale al di fuori dell'ambito territoriale dello Stato ⁽⁴⁰⁾.

⁽³⁷⁾ 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 con tra il contribuente e lo Stato esiste un “*economic allegiance*”.

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

⁽³⁹⁾ 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. MARTHA R.S.J., *The jurisdiction to tax in International tax law: theory and practise of legislative fiscal jurisdiction*, Deventer, 1989.

⁽⁴⁰⁾ 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 attuate. In ogni caso la violazione della sovranità territoriale si ha solo se vi è presenza fisica e non autorizzata dell'organo straniero nel territorio*”.

In questo senso, occorre prima di tutto individuare il criterio di collegamento più adatto così che si possa individuare il soggetto o l'oggetto che sarà sottoposto a imposizione. Tali criteri – i cui contenuti saranno discussi in altra parte del presente lavoro – 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 nel tassare la fattispecie per effetto della preventiva applicazione del criterio di connessione. 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 ritenute collegate secondo il principio del *worldwide taxation principle* e quello 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 ⁽⁴¹⁾.

In via preliminare, tuttavia, pare opportuno 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.

L'analisi, dunque, che segue avrà l'obiettivo di valutare se il principio di territorialità sia ammissibile ovvero debba ritenersi inadeguato in base all'attuale assetto normativo internazionale e nazionale.

6. *Teorie economiche e principio di territorialità.*

Differenti sono stati gli approcci adottati dagli economisti per affrontare il problema dell'imposizione dei redditi prodotti su base transnazionale. Un primo approccio riguarda le modalità con le quali assoggettare a imposizione i redditi prodotti da un soggetto residente rispetto ad un soggetto non residente (*legitimation*). Un altro approccio riguarda invece le modalità di imposizione dei redditi prodotti all'estero rispetto a quelli prodotti nello Stato (*equality*) ⁽⁴²⁾.

⁽⁴¹⁾ C. SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione*, *op. cit.*, pag. 35 e ss.

⁽⁴²⁾ K. VOGEL, *op. cit.*, pag. 265, ritiene che: "On both levels we can further distinguish the aspects of legitimation, of equality and integrity". In relazione a quest'ultimo aspetto che non verrà trattato nel presente lavoro, l'autore afferma che: "Integrity requires legislative

In relazione al primo approccio sono stati elaborati due principi: il principio del beneficio (*benefit principle*) e quello del sacrificio (*ability-to-pay principle*). Entrambi i principi saranno trattati più approfonditamente di seguito, tuttavia, si può qui sinteticamente affermare che la legittimazione delle imposte, in riferimento al singolo contribuente, si riscontra nella misura in cui le imposte servono a finanziare i servizi statali, pertanto, si ritiene che i servizi erogati dallo Stato della fonte per i redditi ivi prodotti dal non residente assumano una maggiore rilevanza rispetto a quelli erogati allo stesso dallo Stato della residenza del contribuente in relazione al medesimo reddito, così che – secondo parte della dottrina – la pretesa dello Stato della fonte sembra pienamente legittima, mentre quella dello Stato della residenza risulta essere meno intensa⁽⁴³⁾.

Nel secondo approccio⁽⁴⁴⁾ si pone il problema del coordinamento tra sistemi fiscali in un quadro economico caratterizzato dalla dicotomia lavoro-capitale e comporta la risoluzione di tre distinti problemi concernenti rispettivamente:

- a) il perseguimento della neutralità od efficienza fiscale;
- b) il trattamento tributario da accordare ai contribuenti – soggetti alla potestà impositiva di più Stati;
- c) la ripartizione del gettito erariale tra Stati importatori di capitali e Stati esportatori di capitali.

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⁽⁴⁵⁾.

decisions to be morally coherent with other equally binding legislative decisions”. R. Dworkin, *Law's Empire*, London, 1986, pag. 219, richiamato da VOGEL, ritiene che: “It demands that the public standards of the community be both made and seen, so far as this is possible, to express a single coherent scheme of justice and fairness in right relation”. Con tale tesi, invero, si intende sostenere la rilevanza in ambito di una singola economia nazionale del principio della tassazione del reddito su base mondiale, tuttavia, come sottolinea lo stesso VOGEL tale assunto si scontra con una realtà nella quale vi sono molteplici economie che sono tra loro interconnesse. In tal senso, lasciare che a tassare il reddito prodotto all'estero sia lo Stato della fonte non è moralmente incoerente con il carattere globale della tassazione reddituale.

⁽⁴³⁾ K. VOGEL, *op. cit.*, pag. 265.

⁽⁴⁴⁾ C. SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione*, *op. cit.*, pag. 41. V. anche C. GARBARINO, *Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale*, in *Riv. dir. fin.*, 1989, I, pag. 49.

⁽⁴⁵⁾ G. RAGAZZI, *Theories of the Determinants of Direct Foreign Investment*, in *20 IMF Staff Papers*, luglio 1973, pag. 471-498, richiamato da C. GARBARINO, *Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale*, in *Riv. dir. fin.*, 1989, I, pag. 51. Per ulteriori richiami in dottrina, di origine

In tale contesto, la neutralità internazionale rappresenta quella situazione tipo nella quale l'operare del prelievo fiscale esercitata dai diversi Stati non influenza la scelta del contribuente tra l'effettuare l'investimento nel proprio Stato di residenza oppure all'estero⁽⁴⁶⁾.

Se la neutralità internazionale si pone come obiettivo delle politiche fiscali globali, a livello di singolo Stato ci si interroga sulle politiche fiscali da adottare in relazione ai redditi conseguiti all'estero. In questo senso, si distingue tra principio di neutralità interna e principio di neutralità esterna.

Secondo il principio della neutralità interna, ai soggetti che producono reddito anche all'estero (o solo all'estero) deve essere accordato lo stesso trattamento tributario che è accordato ai soggetti che producono reddito esclusivamente entro lo Stato di residenza. Essa prende il nome di *Capital Export Neutrality* (CEN), i cui tratti salienti saranno analizzati nel prosieguo.

Secondo il principio della neutralità esterna, ai soggetti residenti che producono reddito anche all'estero (o solo all'estero) deve essere riconosciuto lo stesso trattamento tributario accordato ai soggetti che producono reddito esclusivamente nel territorio dello Stato nel quale il reddito è stato prodotto. Ci si trova innanzi al modello economico del *Capital Import Neutrality* (CIN), i cui tratti salienti saranno trattati approfonditamente nel prosieguo.

Seppure sinteticamente, riguardo al punto *sub a)*, si può affermare che la neutralità fiscale attiene all'eguaglianza globale del trattamento fiscale tra

anglosassone, v. nota 12. GARBARINO riferisce che “Siffatto obiettivo, secondo le più autorevoli analisi economico-finanziario, sarebbe raggiunto automaticamente se l'imposizione in tutte le giurisdizioni fiscali operasse in base al principio del beneficio”, tuttavia, “La scienza economico-finanziaria, come noto, non è tuttavia pervenuta alla elaborazione di criteri che consentano una misurazione del beneficio totale, soprattutto in ragione della esistenza di costi e benefici sociali globali e di esternalità, di talché l'imposizione del reddito è ordinariamente rapportata al parametro della capacità contributiva”.

⁽⁴⁶⁾ C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Milano, 1990, pag. 70, osserva che “In termini generali da un [recitius, una, ndr] prospettiva internazionale, più che una derivazione del principio del beneficio, deve essere intesa come un corollario del principio di libertà del movimento dei capitali tra gli Stati. Entro l'alveo di siffatta teoria si sostiene infatti che se l'investimento è diretto all'ottenimento del massimo profitto, e se non interviene alcuna distorsione, la redditività dei fattori della produzione ed il benessere mondiale aumentano se non vi sono limiti alla discrezionalità di spostare il capitale dello Stato nel quale la redditività è bassa ad un altro Stato nel quale essa è più elevata”. Secondo A. ATCHABAHIAN – A. SCHINDEL, *General Report*, in IFA *Cahier de droit fiscal International*, Amsterdam, 2006, pag. 34, “The efficiency principle refers to the optimal al location of production resources and, from the taxation point of view, the minimisation of any distorsion caused to the private sector by the tax system”. Tuttavia, la dottrina è concorde nell'affermare che tale condizione è difficilmente raggiungibile e, dunque, ragionevole accettare situazioni in cui l'influenza del sistema fiscale risulti marginale.

diverse categorie di soggetti e ha come obiettivo quello della efficienza del sistema fiscale nel suo complesso ⁽⁴⁷⁾.

Per quanto concerne invece l'“equità fiscale”, di cui al punto *sub b*), si pone un problema in merito alla intrinseca giustizia del trattamento fiscale di un soggetto nei riguardi di altri soggetti con riferimento a singole fattispecie concrete ⁽⁴⁸⁾.

Questo criterio corrisponde ad un duplice ordine di prescrizioni per le quali:

- a) soggetti in situazioni differenti devono essere trattati in maniera differente (*vertical equity*);
- b) soggetti in situazioni eguali devono essere trattati allo stesso modo (*horizontal equity*).

L'analisi di questo aspetto è particolarmente complessa e non immune da critiche, come si avrà modo di rilevare in seguito.

Ai già noti problemi che l'eguaglianza di trattamento tributario (giustizia fiscale) impone su di un piano esclusivamente interno, la problematica sul piano internazionale aggiunge il problema del cosiddetto *tertium corporationis* vale a dire con quale soggetto deve essere comparato il contribuente che produce reddito (anche) all'estero ⁽⁴⁹⁾.

Infine, trattando del punto *sub c*), bisogna rilevare che la problematica riguarda la ripartizione del gettito tra gli Stati esportatori di capitale e quelli importatori e viene risolta in termini di *inter-country equity* o *inter-nation equity*.

L'obiettivo degli economisti, dunque, è raggiungere un punto di equilibrio tra i tre problemi (in dottrina si parla di *tax equalization*). Ciò sarebbe possibile, infatti, dove ogni Stato adottasse una struttura del proprio sistema fiscale esattamente coordinata ed integrata con quella degli altri Stati ⁽⁵⁰⁾.

Tale obiettivo è ancora difficile da raggiungere proprio per l'assenza di un coordinamento dei sistemi fiscali tra gli Stati e, tuttavia, si può osservare come il suo raggiungimento sarebbe possibile ove esistesse un unico ordinamento giuridico tributario al quale fanno capo i singoli ordinamenti statuali.

⁽⁴⁷⁾ C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op. cit., pag. 76; C. SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione*, op. cit., pag. 43

⁽⁴⁸⁾ C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op. cit., pag. 76; C. SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione*, op. cit., pag. 43. L'analisi dell'equità condotta sia su un piano orizzontale che su un piano verticale risulta essere contrastata in dottrina. Critica nei confronti di tale posizione è N. H. KAUFMAN, *Fairness and The Taxation of International Income*, in *Georgetown Journal of International Law*, 1997, pag. 145 e ss.

⁽⁴⁹⁾ C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op. cit., pag. 78.

⁽⁵⁰⁾ C. GARBARINO, *Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale*, op. cit., pag. 49.

In questo ordine di idee, vengono di seguito illustrati i principali modelli sviluppati dagli economisti per risolvere il problema dell'efficiente allocazione delle risorse e dell'equità fiscale.

6.1 Principio del beneficio e principio del sacrificio.

E' generalmente condivisa l'opinione secondo cui un sistema fiscale debba adottare quale criterio di base quello dell'equità nella ripartizione dei carichi tributari. Tuttavia, come rilevato dalla migliore dottrina, l'individuazione dei principi guida per la ripartizione dei carichi fiscali è ancora controversa. In questo senso, si sono affermati in generale due principi: (i) quello del beneficio; e (ii) quello del sacrificio.

6.1.1 Il principio del beneficio.

Si ritiene che un sistema fiscale si definisca equo quando ciascun contribuente partecipa alle spese in base ai benefici, attuali o attesi, che esso ritrae dai servizi pubblici (⁵¹). In base a tale principio, la struttura del sistema di tassazione differisce per effetto della struttura della spesa. In altre parole, le entrate saranno vincolate alla spesa statale, maggiori saranno i vantaggi generati dai servizi resi maggiore sarà il gettito ottenuto per finanziarli (⁵²).

Tuttavia, un limite intrinseco al sistema fondato sul principio del beneficio riguarda la possibilità di adottare politiche di redistribuzione dei redditi. In altri termini, il vincolo, che scaturisce dal rapporto diretto tra la spesa pubblica e le entrate, riduce drasticamente la possibilità di operare una redistribuzione del reddito in virtù del fatto che ove si effettuasse una riduzione della spesa per poter effettuare delle politiche redistributive di reddito con una conseguente riduzione dei servizi resi, si avrebbe l'effetto di ridurre le entrate dirette a finanziare i predetti servizi.

Inoltre, un sistema fiscale fondato sul principio del beneficio propone anche un problema sul versante dei soggetti che beneficiano dei servizi. In particolare, come acutamente segnalato, le esigenze dei singoli differiscono con riferimento ai servizi di cui necessitano. Le ragioni dei bisogni e delle esigenze avvertite dai singoli contribuenti varia in base al livello di reddito posseduto oltre che, ad esempio, dal livello culturale.

Gli economisti, tuttavia, hanno proposto una formulazione del problema invertendo i fattori dell'equazione. Si sono chiesti, in sintesi, quanto i

(⁵¹) A. SMITH, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nation*, trad., *La ricchezza delle nazioni*, Roma, 1995, pag. 572 e ss. Occorre rilevare che ancor prima della presa di posizione sul punto di SMITH, altri illustri economisti quali SAY e Ricardo, per la scuola inglese, oppure MIRABEAU, per quelle dei fisiocrati francesi.

(⁵²) R. e P. MUSGRAVE, *Public finance in theory and practice*, New York, 1984, pag. 228.

singoli contribuenti sarebbero disposti a pagare per ricevere la medesima quantità di servizi ⁽⁵³⁾. Dal che ne è scaturito che laddove:

- il rapporto tra i redditi dei contribuenti e i prezzi dei servizi statali è inferiore all'unità il sistema fiscale si caratterizzerà per essere regressivo;
- il rapporto tra i redditi dei contribuenti e i prezzi dei servizi statali è maggiore dell'unità il sistema fiscale si caratterizzerà per essere progressivo;
- il rapporto tra i redditi dei contribuenti e i prezzi dei servizi statali è uguale all'unità il sistema fiscale si caratterizzerà per essere proporzionale.

Tale costruzione, sebbene di assoluto interesse, non permette tuttavia di raggiungere conclusioni accettabili in considerazione del fatto che il risultato varia a seconda del tipo di servizio erogato e ciò rende difficile poter trarre conclusioni con valenza generale in base all'osservazione delle variazioni dei prezzi dei servizi.

I limiti che tale principio trova sul piano generale, tuttavia, non si riscontrano quando la sua applicazione è fatta in relazione a quei servizi pubblici che producono un beneficio direttamente nella sfera personale dei contribuenti quali, ad esempio, quelli relativi allo smaltimento dei rifiuti ovvero alle prestazioni sanitarie. Quando ciò è possibile, in generale l'onere fiscale si concretizza nel pagamento di una tassa o di un contributo, il quale generalmente è commisurato al valore del servizio reso.

Il principio qui brevemente delineato – secondo alcuni autori – può coniugarsi con il principio di territorialità in senso stretto. Dal connubio, infatti, dei due principi, i contribuenti (residenti o non residenti) traggono vantaggi per i propri investimenti ⁽⁵⁴⁾.

6.1.2 Il principio del sacrificio.

La ricerca di un modello equo di tassazione non deve essere vincolata alla struttura e alla dimensione della spesa pubblica (poiché le imposte non hanno vincolo di destinazione) e alla distribuzione dei benefici derivanti

⁽⁵³⁾ R. e P. MUSGRAVE, *op. cit.*, pag. 229. Per una maggiore comprensione della problematica, gli autori propongono il seguente esempio: *“To simplify, suppose that taxpayers have the same structure of tastes (...) so that persons with the same income value the same amount equally. People with incomes of \$ 10.000 value a given level of public services at, say, \$ 1.000. With 1.000 units of the service supplied, they would be willing to pay \$ 1 per unit. Making the usual assumption that marginal utility of income falls with rising income, others with of \$ 20.000 would be willing to pay a higher unit price of, say, \$ 2. In this case, a proportional rate schedule will apply. If they are not willing to pay as much as \$ 2 but only, say, \$1.50, the appropriate rate schedule will be regressive. If they will pay more, a progressive schedule will be in order”*.

⁽⁵⁴⁾ A. ATCHABAHIAN – A. SCHINDEL, *op. cit.*, pag. 33.

dalla spesa, ma deve basare i suoi principi ispiratori sul concetto di giustizia sociale.

In questo contesto trova collocazione il principio del sacrificio, il quale si esplica in termini di forza economica del contribuente, di capacità contributiva ⁽⁵⁵⁾. Il principio del sacrificio, infatti, deve essere espresso *a priori* in un indice. La capacità contributiva, dunque, si ricollega al concetto di equità fiscale ⁽⁵⁶⁾.

La capacità contributiva è, solitamente, rappresentata dal livello del reddito, del patrimonio e dei consumi. In altri termini, adottare il principio della capacità contributiva quale criterio di riparto dell'onere finanziario tra i contribuenti comporta assumere ai fini dell'imposta un concetto di reddito omnicomprensivo ⁽⁵⁷⁾.

Dall'enunciazione di tale principio trascorse un secolo prima che un studioso, SAMUELSON ⁽⁵⁸⁾, individui il legame tra decrescenza dell'utilità marginale e struttura delle aliquote dell'imposta personale.

Affinché possa essere raggiunta l'equità tra contribuenti residenti occorre considerare i redditi da questi prodotti a livello mondiale. La somma dei redditi sarà, secondo la prevalente manualistica, assoggettata a imposizione secondo un criterio di progressività ⁽⁵⁹⁾.

In altre parole, gli studiosi ritengono che il principio del sacrificio sia il fondamento che lega il criterio soggettivo della residenza con il principio della tassazione del reddito su base mondiale. Infatti, secondo una parte della dottrina il principio della territorialità stretta non sarebbe in grado di portare al risultato di un equo riparto delle spese pubbliche tra i contribuenti

⁽⁵⁵⁾ J. S. MILL, *Principles of Political Economy*, London, 1848, pag. 204. MILL sostiene, infatti, che i contribuenti saranno trattati in modo equo se il loro onere fiscale comporta un equo sacrificio. L'economista è il primo ad individuare nell'uguaglianza del sacrificio il criterio guida per ripartire il carico tributario tra i contribuenti.

⁽⁵⁶⁾ R. e P. MUSGRAVE, *op. cit.*, pag. 232. I due autori rilevano che il sistema di tassazione fondato sul principio della capacità contributiva (*ability to pay*) richiede che i contribuenti con la medesima capacità contributiva paghino lo stesso ammontare di imposte (principio di equità orizzontale), mentre i contribuenti con una maggiore capacità devono pagare di più (principio di equità verticale).

⁽⁵⁷⁾ BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN AND STAMP, *Report on Double Taxation*, Financial Committee, Economic and Financial Commission, League of Nations, 1923. Cfr. M. GRAETZ e M. O'HEARH, *The Original Intent of US International Taxation*, in *Duke Law Journal*, 1997, pag. 1021.

⁽⁵⁸⁾ P. A. SAMUELSON, *Foundations of Economic Analysis*, Cambridge, 1947, pag. 227. L'economista individua il legame tra decrescenza dell'utilità marginale e struttura delle aliquote dell'imposta personale e, pertanto, pone le basi per una tassazione progressiva del reddito che permetta il raggiungimento di una equità orizzontale, laddove a parità di reddito i contribuenti subiscano un prelievo identico, e verticale, ossia che un contribuente con un reddito più elevato subisca un prelievo maggiore in ragione della maggior capacità contributiva da esso mostrata.

⁽⁵⁹⁾ A. ATCHABAHIAN – A. SCHINDEL, *op. cit.*, pag. 32.

in virtù della mancata considerazione dei redditi prodotti all'estero da parte di questi ultimi ⁽⁶⁰⁾.

Tuttavia, la formalizzazione di tali teorie è stata criticata in virtù del fatto che, da un lato, il principio di sacrificio può essere attuato a prescindere dall'adozione di un principio fondato sulla tassazione su base mondiale e, dall'altro, la funzione di utilità per quanto valida sotto l'aspetto scientifico presenta rilevanti limiti applicativi ⁽⁶¹⁾.

6.2 *Capital Export Neutrality (CEN)*.

Passando all'analisi della neutralità intesa quale efficienza dei sistemi fiscali, di seguito verranno analizzati alcuni modelli elaborati dalla dottrina economica.

Secondo gli studiosi R. e P. MUSGRAVE il *Capital Export Neutrality* (in breve, CEN) si propone di raggiungere la neutralità tra gli investimenti posti in essere all'interno dello Stato e quelli fatti al di fuori di esso. Sulla base di tale considerazione gli autori sostengono che se tale approccio viene utilizzato in modo globale risulta essere indifferente per l'investitore il luogo dove investire le proprie risorse ⁽⁶²⁾.

In altre parole, il contribuente troverà indifferente investire all'estero o nello Stato di residenza poiché il carico fiscale determinato in quest'ultimo Stato sarebbe pari a quello che il contribuente sosterebbe all'estero.

La neutralità fiscale, secondo il modello del CEN, si raggiunge quando il prelievo tributario sul reddito prodotto all'estero è pari al prelievo operato sul reddito esclusivamente prodotto entro il territorio dello Stato di

⁽⁶⁰⁾ J. FLEMING JR. – J. CLIFTON – R. J. PERONI – S. E. SHAY, *Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income*, in *Florida Tax Review*, 2001, pag. 301 e ss.

⁽⁶¹⁾ L'intuizione di MILL e la successiva formalizzazione del concetto da parte di SAMUELSON non determinano, infatti, conseguenze univoche e conclusioni direttamente applicabili per individuare *a priori* la struttura di un sistema fiscale ed il peso assunto dalle diverse imposte. Il principio dell'uguale sacrificio, infatti, non implica necessariamente un'imposta progressiva. Inoltre, l'evoluzione storica della teoria utilitarista influenza profondamente il concetto di equità fiscale. L'impossibilità di misurare e confrontare l'utilità e la definizione della funzione del benessere sociale ha la conseguenza di *bypassare* solo formalmente il problema, senza ottenere un'attendibile conclusione.

⁽⁶²⁾ M. DALY, *Harmonisation of direct taxes in european community*, in *Fiscal problems in the single-market Europe*, New York, 1994, pag. 6. R. MUSGRAVE, *Fiscal System*, Yale University Press, Haven-London, 1969, pag. 244; C. GARBARINO, *Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale*, *op. cit.*, pag. 57. Secondo tali autori, nel caso di specie, ci si trova dinanzi a due categorie di soggetti: i soggetti residenti in uno Stato (A) che producono reddito in un altro Stato (B), ed i soggetti residenti in uno Stato (B) che producono reddito solo entro tale Stato.

residenza dell'investitore ⁽⁶³⁾. Caratteristica, dunque, del modello è l'adozione del criterio della residenza. Tale criterio trova, infatti, corrispondenza nella maggior parte dei Paesi esportatori di capitali.

Come autorevolmente segnalato ⁽⁶⁴⁾, la neutralità della tassazione e, dunque, l'efficienza allocativa delle risorse da parte dell'investitore, in un sistema nel quale alla tassazione nel Paese della fonte si somma la tassazione del medesimo reddito da parte del Paese della residenza, si realizza in presenza dei seguenti requisiti:

- a) concessione di un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero da parte dello Stato della residenza;
- b) adozione del criterio della competenza per la tassazione nello Stato della residenza del reddito prodotto all'estero;
- c) omogeneità dei principi contabili adottati da entrambi i Paesi;
- d) estensione di ogni forma di agevolazione o incentivo fiscale anche ai soggetti che producono redditi all'estero;
- e) deducibilità delle perdite subite all'estero nel Paese di residenza.

Il modello, dunque, subordina il raggiungimento della neutralità fiscale ad una serie di requisiti tra i quali il riconoscimento di un credito d'imposta illimitato in relazione alle imposte pagate all'estero e l'adozione del criterio di competenza per i redditi prodotti all'estero. Mentre, infatti, il primo requisito rappresenta il mezzo tipico per neutralizzare la doppia imposizione, il secondo neutralizza il *tax deferral* originato dalla detenzione di attività all'estero, solitamente nei cd. paradisi fiscali, da parte dei contribuenti, per un tempo tale da permettere al momento del rientro una riduzione dell'onere fiscale complessivo rispetto al momento in cui tale reddito è stato generato.

In ultima analisi, il modello del CEN si prefigge di raggiungere la neutralità fiscale interna allo Stato di residenza del contribuente attraverso la concessione di un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, ferma restando la tassazione in base al *worldwide taxation principle* ossia una tassazione del residente fondata sull'imposizione dei redditi ovunque prodotti. Teoricamente, per il contribuente dovrebbe essere indifferente investire nel Paese di residenza piuttosto che all'estero considerato che, nonostante che all'estero si possa ottenere una riduzione dell'onere fiscale sul reddito ivi prodotto, quest'ultimo, sommandosi agli altri redditi prodotti

⁽⁶³⁾ DAM – KRAUSE, *Federal tax treatment of foreign income*, Brookings Institution, Washington D.C., 1964, pag. 48, nota 18, richiamato da C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op. cit., pag. 70.

⁽⁶⁴⁾ C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op. cit., pag. 68. L'autore, peraltro, evidenzia quale limite al modello quello riguardante la fattispecie di un soggetto residente in uno Stato che produce reddito esclusivamente all'estero. Tale situazione, infatti, resta estranea al modello e, pertanto, ne mostra i limiti.

nel Paese di residenza, per effetto dell'operare del principio dell'imposizione sul reddito mondiale, sarebbe assoggettato ad imposizione secondo le modalità previste in tale ultimo Stato, salvo vedersi riconosciuto un credito d'imposta relativamente alle imposte pagate all'estero, di fatto, neutralizzando il risparmio di imposta di cui eventualmente avrebbe beneficiato il contribuente.

Tuttavia, occorre rilevare che il modello non è immune da critiche. Taluni hanno, infatti, osservato che le assunzioni del modello sono talmente numerose da rendere di fatto impraticabile il suo utilizzo ⁽⁶⁵⁾. I dubbi restano nonostante alcune correzioni operate dai suoi autori. Un esempio a supporto delle perplessità suscitate dal modello riguarda la concessione di un credito d'imposta illimitato, il quale comporterebbe non pochi effetti distorsivi per lo Stato che lo concedesse ⁽⁶⁶⁾.

6.3 *Capital Import Neutrality (CIN)*.

Il modello economico del *Capital Import Neutrality* (in breve, CIN) prevede, invece, che ai soggetti residenti che producono reddito anche all'estero (o solo all'estero) deve essere accordato lo stesso trattamento tributario di quello accordato dallo Stato entro il quale tale reddito è prodotto ai soggetti che producono reddito esclusivamente entro quella giurisdizione ⁽⁶⁷⁾.

La neutralità, in altre parole, si raggiunge quando il prelievo operato nello Stato di residenza sul reddito prodotto all'estero dai propri residenti è pari al prelievo operato dallo Stato della fonte sul reddito prodotto dai soggetti ivi residenti, esclusivamente entro il territorio di quello Stato.

⁽⁶⁵⁾ Per esempio, è stato rilevato che l'assunzione secondo cui i capitali si sposterebbero da un Paese ad un altro senza subire alcuna limitazione e in modo omogeneo risulta poco realistica e, dunque, finisce per inficiare le conclusioni a cui il modello giunge (per alcuni spunti critici cfr. D. ROUSSLANG, *Deferral and the Optimal Taxation of International Investment Income*, in *National Tax Journal*, 2000, pag. 589, T. HORST, *A Note on the Optimal Taxation of International Investment Income*, in *Quarterly Journal of Economics*, 1980, pag. 793).

⁽⁶⁶⁾ J. A. ROIN, *The Great Illusion: a Neutral System for the Taxation of International Transaction*, in *Va. L. Review*, 1989, pag. 919. Il credito d'imposta illimitato, tuttavia, è concepibile solo teoricamente. Sul piano pragmatico, infatti, si è osservato che, in genere, gli Stati sono propensi a concedere un credito d'imposta limitato. Il credito d'imposta illimitato, infatti, produce alcune distorsioni la principale delle quali riguarda la possibilità che si trasformi in un mezzo per finanziare i servizi degli altri Stati, laddove le aliquote d'imposta in tale ultimo Stato fossero più elevate di quelle dello Stato di residenza del contribuente.

⁽⁶⁷⁾ R. MUSGRAVE, *Fiscal System*, Yale University Press, Haven-London, 1969, pag. 244; C. GARBARINO, *Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale*, op. cit., pag. 57.

Lo scopo, in definitiva, del modello consiste nel garantire che il sistema fiscale interno di uno Stato sia competitivo rispetto a quello degli altri Stati ove investe o risiede il contribuente. Esso, dunque, presuppone il coordinamento delle politiche fiscali tra gli Stati al fine di neutralizzare gli effetti generati dalla variabile fiscale nelle scelte di investimento compiute dall'investitore/contribuente.

Autorevole dottrina ritiene che il modello sia un valido strumento per osservare il comportamento degli Stati piuttosto che quello dei singoli investitori. La neutralità, pertanto si raggiunge a livello di Stato. Secondo la dottrina, infatti, *“la forma pura di neutralità esterna è ottenuta quando un sistema fiscale nazionale non contiene disposizioni discriminatorie nei riguardi di soggetti stranieri operanti entro quel sistema”* ⁽⁶⁸⁾.

A differenza di quanto visto in tema di CEN, il modello del CIN opera alternativamente mediante l'esenzione da imposizione dei redditi prodotti all'estero, concessa ai residenti ovvero l'estensione ai non residenti del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero da parte dello Stato della fonte.

Tale modello non è immune da critiche; i suoi detrattori, infatti, hanno sottolineato che adottando un tale strumento si rischia una fuga dei capitali verso i Paesi a bassa fiscalità. Ciò per l'evidente ragione per cui la necessità di garantire ai non residenti ovvero ai residenti lo stesso carico fiscale previsto all'estero indurrebbe gli Stati ad una seria riduzione del livello di tassazione nei confronti di tali soggetti.

Il modello – secondo alcuni – porterebbe naturalmente ad una concorrenza tra Stati che, in definitiva, si attuerebbe mediante una rapida riduzione delle aliquote d'imposta e, di conseguenza del prelievo, allo scopo di raccogliere sempre più capitali esteri.

Tuttavia, i sostenitori del modello hanno rilevato che la competizione fiscale tra Stati non necessariamente deve essere vista come un fattore negativo poiché *“the reduction of corporate tax rates brought about by competition to attract investment is not a danger but a blessing, promoting capital formation and leading to supply-side growth”* ⁽⁶⁹⁾.

6.4 Individual e Inter-nation equity.

Il problema della ripartizione del prelievo fiscale entro un singolo Stato solleva un problema di equità relativamente al prelievo in capo al contribuente.

⁽⁶⁸⁾ K. VAN RAAD, *Non discrimination in international tax law*, Kluwer, Deventer, 1988, introduzione.

⁽⁶⁹⁾ G. C. HUFBAUER, *US taxation of International income, Blueprint for reform*, Washington DC, 1992, pag. 59.

Il reddito prodotto in un contesto internazionale, laddove più Stati asseriscano l'esistenza di un qualche collegamento tra la fattispecie produttiva di reddito e il proprio territorio, pone un problema di ripartizione del gettito fra Stati.

In riferimento alla prima problematica si può parlare di “*individual equity*”, mentre la seconda problematica assume la denominazione di “*inter-nation equity*”.

In problema della *individual equity*, sorge nel momento in cui si opera una distinzione tra neutralità ed equità⁽⁷⁰⁾. La distinzione tra tali due principi comporta che i modelli economici devono raggiungere l'efficienza economica nel pieno rispetto dell'equità di trattamento dei contribuenti.

Il modello della *individual equity* si fonda sull'assunto secondo cui i contribuenti nella stessa posizione economica devono essere trattati equamente ossia allo stesso modo. Tale principio solleva tutta una serie di considerazioni riguardo alle modalità con le quali è possibile raggiungere tale obiettivo.

P. MUSGRAVE, in tema di *individual equity*, pone una distinzione tra equità del contribuente dal punto di vista internazionale e dal punto di vista domestico. Nel primo caso l'equità del contribuente – a parità di posizione economica – si raggiunge mediante la verifica del carico impositivo complessivo dato dalla somma tra le imposte pagate nel paese di residenza e quelle pagate all'estero. Nel secondo caso, l'obiettivo di equità, a parità di condizioni economiche, è raggiunto verificando l'onere fiscale complessivo sostenuto dal contribuente a livello domestico in relazione ad un soggetto che si trova nella medesima situazione⁽⁷¹⁾.

Il rispetto di tale principio, dunque, comporta l'estensione delle garanzie previste per i redditi prodotti all'interno dello Stato anche a quelli prodotti all'estero sia nei confronti dei residenti che dei non residenti⁽⁷²⁾.

Gli autori che si sono occupati di tale argomento hanno rilevato che l'equità può essere raggiunta sulla base di un collegamento tra l'individuo e il territorio fondato sul criterio della residenza, assoggettando a imposizione i

⁽⁷⁰⁾ Come rilevato da G. MARONGIU, *il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, pag. 5: “La tax equity è principio regolatore del fenomeno impositivo ed è determinato in ogni separato ordinamento tributario mediante la elaborazione di principi sia legislativi che giurisprudenziali, spesso mediante l'interpretazione di norme a livello costituzionale”. Tale posizione è pienamente condivisa da C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transazionale*, *op. cit.*, pag. 76-77, (per ulteriori riferimenti si veda nota 36).

⁽⁷¹⁾ R. MUSGRAVE, *The theory of Public Finance*, New York, 1959, pag. 61 e ss.

⁽⁷²⁾ A. ATCHABAHIAN – A. SCHINDEL, *General Report*, *op. cit.*, pag. 32.

redditi, complessivamente prodotti a livello mondiale, nei limiti della capacità contributiva ⁽⁷³⁾.

Tale ultima affermazione è stata, tuttavia, posta in discussione da diversi autori che ritengono che il principio della tassazione su base mondiale non sia il solo principio che permette di raggiungere l'equità tra contribuenti, ritenendo piuttosto che questa possa essere raggiunta anche mediante l'adozione del principio di territorialità ⁽⁷⁴⁾.

Il riparto di carico fiscale in capo ai contribuenti – in una prospettiva internazionale – comporta un problema di equità tra Stati, cioè tra soggetti dotati di poteri impositivi originari ⁽⁷⁵⁾.

L'*inter-nation equity* riguarda la ripartizione del gettito tra gli Stati esportatori e importatori di capitale. Il tipico schema riguardante tale problematica è quello in cui si pone in essere una transazione complessa di remunerazione dei fattori produttivi ⁽⁷⁶⁾.

In sintesi, la decisione di uno Stato di tassare il reddito ivi prodotto da un soggetto residente in un altro Stato incide sulle decisioni di politica fiscale di quest'ultimo, considerato che tale ultimo Stato subirà – per effetto dell'investimento all'estero compiuto dal proprio residente e della sua conseguente tassazione – una parte del gettito ⁽⁷⁷⁾.

⁽⁷³⁾ J. FLEMING JR. – J. CLIFTON – R. J. PERONI – S. E. SHAY, *op. cit.*, pag. 301 e ss.; C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transazionale*, *op. cit.*, pag. 78, rileva che: “Poiché, in base al principio di capacità contributiva, il prelievo deve essere ragguagliato ad indici effettivi di capacità contributiva, la giustizia fiscale, oltre a considerarsi horizontal equity, attiene anche che a considerazione c.d. di “vertical equity”, la quale riguarda le differenze di trattamento tra contribuenti in situazioni diverse. Il principio di eguaglianza e capacità contributiva sono tra di essi complementari, e mentre il primo prescrive positivamente l'eguaglianza tra eguali, il secondo articola le modalità della diseguaglianza tra diseguali. In assenza di vertical equity, il principio di eguaglianza ritiene semplicemente un valore di garanzia contro le discriminazioni di trattamento”. Contra, K. VOGEL, *op. cit.*, 1988, pag.; ID., *Which Method should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?*, in *Bulletin*, 2002, pag. 4 e ss.; P. e R. MUSGRAVE, *International Equity*, in *Modern Fiscal Issues: Issues: Essays in Honor of Carl S. Shoup*, New York, 1972.

⁽⁷⁴⁾ N. H. KAUFMAN, *op. cit.*, pag. 145 e ss., respinge l'idea sostenuta da P. MUSGRAVE in merito alla possibilità di distinguere l'equità in orizzontale e verticale. Per l'autrice: “Neither horizontal nor vertical equity is an independent equity norm. A theory of distributive justice ultimately provides the basis both for defining equality and for distinguishing among unequals. Isolating horizontal and vertical equity may actually mask more fundamental disagreements about the suitability of the underlying theory of justice or the economic assumptions underlying the structural elements of the tax”.

⁽⁷⁵⁾ C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transazionale*, *op. cit.*, pag. 79-80.

⁽⁷⁶⁾ C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transazionale*, *op. cit.*, pag. 79-80. La questione riguarda il ripartito di gettito tra lo Stato importatore e quello esportatore. Pertanto, non vi è alcun coinvolgimento dei contribuenti.

⁽⁷⁷⁾ Nelle intenzioni di R. e P. MUSGRAVE, *Inter-Nation Equity*, in *Modern Fiscal Issues, Essays in Honor of Carl S. Shoup*, R. BIRD e J. HEAD (editors), New York, 1972, pag. 68, l'Inter-Nation Equity si pone l'obiettivo di ripartire correttamente il gettito derivante dalla

L'Inter-Nation Equity, dunque, pone un problema di allocazione del gettito fra due o più Stati derivante dalla tassazione di un reddito realizzato da un soggetto presso uno Stato diverso da quello ove è posta la propria residenza. Il modello, in sostanza, riguarda il rapporto tra Stati e si focalizza sulla perdita (per lo Stato di residenza dell'investitore) o l'incremento (per lo Stato della fonte) del reddito nazionale derivante dalla scelta di tassare o meno il reddito prodotto dal soggetto non residente ⁽⁷⁸⁾.

La perdita di gettito di uno Stato deriva dal diverso livello di tassazione esistente tra gli Stati. E, invero, dove l'aliquota dello Stato della fonte risulti essere più elevata di quella della residenza del contribuente, si ha che il primo sottrae delle risorse al secondo. Ciò avviene, ad esempio, ove concesso da parte dello Stato di residenza un credito d'imposta pieno al contribuente che abbia prodotto redditi all'estero.

Per ovviare evidentemente a tale problema sarebbe sufficiente che lo Stato della fonte e quello della residenza adottassero lo stesso tasso effettivo d'imposta. Tuttavia, ove ciò non sia possibile sono stati elaborati ulteriori criteri quali quelli del beneficio effettivo, della rendita nazionale o della redistribuzione del reddito.

Il primo criterio, il beneficio effettivo, in linea teorica, rappresenta la soluzione del problema della ripartizione del reddito su base internazionale, non solo con riguardo all'*inter-nation equity*, ma anche con riferimento ai modelli economici di *capital import neutrality*, oltre che in relazione all'*inter-individual equity*.

tassazione del medesimo reddito fra i due o più Stati che concorrono alla sua tassazione. Usando le parole dei MUSGRAVE "*inter-nation equity involves the question of whether B should be permitted to tax the income which A's investors derive from investment in B. If such a tax is imposed by B, it thereby derives a national gain which, in turn, reduces A's national gain derived from its foreign investment. This may or may not involve a loss for A's treasury, depending on how A chooses to treat (overlook, deduct, or credit) B's tax. The treatment, however, has a bearing on individual equity and the efficiency of capital flows. These two issues may be dealt with one way or another (as, for instance, via crediting or deduction procedures) whatever is done about B's right to tax*" (pag. 70).

⁽⁷⁸⁾ La questione che il modello intende risolvere, in realtà, riguarda il diritto da parte dello Stato della fonte di potere assoggettare a imposizione i redditi prodotti da soggetti residenti in un altro Stato. Una volta stabilito che ciò è ammissibile, si pone l'ulteriore obiettivo di individuare in quale misura tale reddito debba essere tassato. Secondo P. MUSGRAVE lo Stato della fonte ha pieno diritto di tassare il reddito ivi prodotto e individua nella remunerazione dei servizi erogati la misura del prelievo fiscale. In questo senso, l'economista osserva che la soluzione per ripartire il gettito fra Stati poggia sull'adozione di un sistema di tassazione fondato sul principio di territorialità, laddove il flusso di capitali tra gli Stati sia press a poco identico. In tal caso, infatti, gli Stati non perderebbero gettito cosa che accadrebbe laddove i flussi in entrata e in uscita fossero diversi. In quest'ultimo caso, il principio di territorialità non risulta essere efficace ai fini dell'*inter-nation equity*.

In una siffatta visione il tributo assume la forma di una tassa rapportata al valore dei benefici ottenuti, di talché essa costituirebbe il corrispettivo per i servizi forniti dallo Stato al processo produttivo. In tale ipotesi, la parte di gettito che resta allo Stato della fonte corrisponde al dato oggettivo secondo cui l'imposizione è servita a remunerare i servizi e i mezzi offerti dallo Stato della fonte per generare il reddito prodotto dal non residente ⁽⁷⁹⁾.

Con riferimento al secondo criterio, la rendita nazionale, si ritiene legittimo da parte dello Stato importatore di capitali, laddove in definitiva vengono forniti lavoro e risorse per l'attività produttiva, trattenere – mediante imposizione – una “rendita” sul reddito prodotto dal capitale straniero, la quale può anche essere più elevata del tributo che sarebbe stato prelevato dallo Stato di residenza nel caso in cui l'investimento fosse stato operato all'interno del proprio territorio. Il valore della rendita – secondo la dottrina – dovrebbe essere commisurata ai fattori produttivi forniti dallo Stato dove è effettuato l'investimento ⁽⁸⁰⁾.

Infine, in relazione al terzo criterio, la redistribuzione del reddito, la ripartizione del gettito fra Stato importatore di capitali e Stato esportatore di capitali avviene mediante il confronto delle aliquote applicate dai due Stati, così che la redistribuzione avverrebbe mediante un prelievo superiore da parte dei Paesi importatori rispetto a quelli esportatori ⁽⁸¹⁾. La misura, tuttavia, di tale prelievo sarebbe inversamente proporzionale al reddito pro-capite dei soggetti residenti nei Paesi importatori di capitale.

⁽⁷⁹⁾ Come rilevato in precedenza i limiti che caratterizzano tale criterio lo rendono in definitiva inattuabile. Secondo C. GARBARINO, *Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale*, op. cit., pag. 69, tali limiti sono rappresentati “in primo luogo, (...) è impossibile misurare i benefici effettivi a cui rapportare l'imposizione nella forma di prezzo-corrispettivo. In secondo luogo esistono benefici globali e generali che pur contribuendo alla attività produttiva del reddito, sono goduti da tutti i contribuenti in modo generale sotto forma di protezione giuridica. In terzo luogo i benefici di entrambi i tipi non sono circoscritti territorialmente ad una giurisdizione ma hanno anche portata ultraterritoriale a favore dei soggetti che operano all'estero, di talché si verifica una commistione di benefici specifici e di benefici generali che crea gravi problemi nell'applicazione della tassazione in base al beneficio, che è precipuamente fondata su uno stretto criterio di territorialità e di univoca localizzazione del reddito. In quarto luogo, numerosi tributi, per loro intrinseca natura, sono prelevati in base a principi diversi rispetto al beneficio. Infine, gli Stati fondano il proprio potere impositivo non solo su un modello di prezzo corrispettivo, ma su un modello di esercizio illimitato di sovranità fiscale fondata sulla economic allegiance di un individuo ad un sistema nazionale”.

⁽⁸⁰⁾ C. GARBARINO, *Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale*, op. cit., pag. 69-70.

⁽⁸¹⁾ C. GARBARINO, *Di alcuni principi che informano le norme interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale*, op. cit., pag. 70.

7. Critiche e nuove teorie in materia di neutralità fiscale.

Recentemente, una parte della dottrina ⁽⁸²⁾ ha criticato le teorie economiche del CIN e del CEN ritenendo che le assunzioni di base dei due modelli economici soffrano di una visione miope del sistema economico e in particolare degli elementi che caratterizzano le moderne economie in virtù della ricerca della neutralità fiscale quale mezzo per raggiungere l'efficienza allocativa del capitale, dimenticando che – secondo le tradizionali classificazioni economiche – i fattori dell'economia sono il capitale e il lavoro.

Dunque, sostenere la tesi secondo cui la neutralità fiscale è raggiunta nel momento in cui per l'investitore tipo risulta del tutto indifferente sul piano fiscale investire nel Paese della residenza ovvero in altro Paese significa limitare l'indagine sulla neutralità fiscale delle scelte di politica fiscale al solo capitale.

Tale dottrina, per converso, sostiene la necessità di riformulare le assunzioni del modello per tenere in considerazione anche il fattore lavoro inteso nella sua espressione più ampia, talché in esso si ricomprendono, ad esempio, le opere dell'ingegno.

7.1 *Capital and Labour Import Neutrality (CLIN) e Capital and Labour Export Neutrality (CLEN).*

Secondo KEMMEREN, sia il modello economico del CIN che quello del CEN considerano solo il fattore produttivo del capitale trascurando totalmente il fattore produttivo del lavoro fornito dai singoli. La mancata considerazione da parte dei due modelli economici del fattore lavoro limita, di fatto, la loro valenza. Per converso, secondo KEMMEREN il reddito può essere generato soltanto dagli individui in quanto i beni non sono in grado di generare da soli reddito. Ritenere, in particolare, che l'apporto del lavoro sia una costante nei modelli economici risulta, infatti, un errore, solo che si pensi che la mobilità non sia più una caratteristica esclusiva del capitale, ma anche del lavoro. Tale affermazione trova maggiore forza oggi a seguito del venir meno delle barriere poste a limitazione della circolazione delle persone.

In questo senso, KEMMEREN ritiene che i modelli del CEN e del CIN debbano essere quantomeno implementati per tenere conto proprio del fattore lavoro. Talché l'autore propone due modelli: il *Capital and labour export-neutrality (CLEN)* e *Capital and labour import-neutrality (CLIN)*

⁽⁸²⁾ E. C. C. M. KEMMEREN, *Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach*, in *Bulletin*, 2006, pag. 430 e ss.

Il *Capital and Labour Export Neutrality* (CLEN) si caratterizza per il fatto che il reddito deve essere assoggettato a tassazione nel suo insieme (cioè l'onere complessivo dato dall'imposizione interna più quella prevista dallo Stato della fonte) allo stesso modo senza distinguere da quale fattore produttivo (capitale vs. lavoro) siano stati originati e indipendentemente dallo Stato (della fonte o della residenza) dal quale proviene tale reddito.

Il modello del *Capital and Labour Import Neutrality* (CLIN) prevede che il lavoro e il capitale utilizzati in vari Stati dovrebbero concorrere alle medesime condizioni tanto nel mercato del lavoro quanto in quello dei capitali in ogni Stato, senza che possa in alcun modo rappresentare motivo di discriminare il luogo di residenza del lavoratore o dell'investitore.

Una volta ricompreso nel modello il fattore del lavoro, l'autore non propone ulteriori interventi in relazione alle modalità con le quali si raggiunge l'efficienza. E, invero, si sostiene che nel caso del CLEN⁽⁸³⁾ si debba procedere alla tassazione nel Paese della residenza secondo un principio di competenza, riconoscendo un credito d'imposta al contribuente per le imposte pagate all'estero. Il credito dovrebbe essere pieno così come previsto dal modello originario.

Secondo KEMMEREN, per converso, il modello del CLIN dovrebbe essere implementato mediante l'adozione del principio di territorialità nella sua

⁽⁸³⁾ Secondo E. C. C. M. KEMMEREN, *op. cit.*, pag. 440 e ss., sebbene il CLEN favorisca il raggiungimento dell'efficienza, il CLIN favorisce la competitività, cosicché secondo l'Autore un sistema fiscale improntato sul modello economico del CLIN ha più opportunità di raggiungere in effetti l'efficienza economica. L'Autore, infatti, sostiene che *"It is argued in favour of CLEN that, if a perfect capital market is presupposed, a tax system based on CLEN would not disturb competition in the state in which an investment is made. As long as the investment is profitable, a competing enterprise that is taxed more heavily in its residence state would always be able to compensate its reduced supply of after-tax capital by financing through external funds"*. Tuttavia, secondo l'Autore l'imposizione basata sul principio della tassazione mondiale crea un sistema non neutrale e, dunque, inefficiente, in conseguenza delle differenze esistenti nella tassazione in base alla residenza adottato in Paese concorrente operante sul medesimo mercato.

In altre parole, i residenti di uno Stato soggetti ad una imposizione più elevata saranno incentivati ad investire in un Paese avente una fiscalità più bassa poiché i residenti di tale ultimo Stato avendo un reddito più elevato dopo aver scontato l'onere impositivo avranno un vantaggio competitivo.

L'Autore ritiene che – come si avrà modo di approfondire successivamente – l'ordinamento fiscale basato sul principio della territorialità risulterebbe più favorito. Infatti, esso permetterebbe alle imprese di competere sullo stesso piano dei loro concorrenti esteri. Concludendo, l'Autore ritiene che: *"A tax system based on the territoriality principle would contribute to an efficient allocation of the production factors worldwide. CLEN has also been advocated because it prevents the shift of investment capital from high-tax to low-tax jurisdictions. Consequently, enterprises in low-tax states might increase their market share through lower prices to the detriment of enterprises resident in high tax states, even though the latter are more efficient"*.

versione più stringente, il che implicherebbe che il diritto di ogni Stato a tassare unicamente i redditi prodotti sul proprio territorio. Ciò comporterebbe che ogni Stato adotti un regime di esenzione/esclusione dei redditi esteri.

8. *Il principio di territorialità e le teorie economiche: conclusioni.*

In base alle osservazioni che precedono è possibile fornire una prima conclusione riguardo alla compatibilità del principio di territorialità nell'ambito delle diverse teorie economiche precedentemente descritte.

Gli economisti – come detto – aspirano al raggiungimento della *tax equalization* ossia a quel mix di principi e criteri fiscali in grado di coniugare le problematiche di efficienza e quelle di equità interna (tra contribuenti) ed esterna (tra Stati).

Infatti, l'equità interna può secondo alcuni studiosi essere raggiunta attraverso il *worldwide taxation principle*. Tuttavia, di recente è stato osservato che, al pari del principio della tassazione del reddito su base mondiale, anche il principio della territorialità permette di raggiungere tale obiettivo⁽⁸⁴⁾.

A tal proposito è possibile affermare che un sistema fiscale nel quale il principio della capacità contributiva, associato sia al principio della residenza/fonte e sia al principio della territorialità, può permettere il raggiungimento della *tax equalization* quantomeno in riferimento all'efficienza e all'equità interna. Più complesso risulta essere il raggiungimento dell'equità esterna, poiché quest'ultima è in ogni caso frutto del coordinamento tra Stati i quali sono chiamati a redistribuzione tra di essi

⁽⁸⁴⁾ 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.

il gettito ottenuto dalla tassazione di un contribuente che abbia realizzato redditi transnazionali.

In questo senso, assume rilevanza il ruolo rivestito dalle autorità sovranazionali che se si pongono in una posizione tale da 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.

Per quanto riguarda l'efficienza, autorevole dottrina ha evidenziato che il modello del *Capital Import Neutrality*, fondato sul principio di territorialità, raggiunge l'efficienza (neutralità internazionale) nella misura in cui pone in concorrenza tra loro gli ordinamenti⁽⁸⁵⁾.

In tal senso, di seguito si provvederà a verificare se tale opzione sia percorribile sul piano giuridico ovvero vi siano ragioni di ordine teorico e legislativo che impediscano agli Stati e, in particolare, all'Italia di abbandonare il sistema di tassazione fondato sul principio della mondialità per adottare quello della territorialità.

⁽⁸⁵⁾ 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 mette in evidenza come un più elevato livello di tassazione generalmente corrisponde al livello 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 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 intende dire che la neutralità si ha 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*”. Cossiché l'autore conclude che i sistemi fiscali che adottano il criterio della residenza presentano dei fattori distorsivi che non permettono il raggiungimento della neutralità. Pertanto, l'autore ritiene che solo un sistema fiscale basato sul principio della fonte, e nella misura in cui viene riconosciuta l'esenzione per i redditi prodotti all'estero, è in grado di assicurare la neutralità fiscale.

CAPITOLO II

IL PRINCIPIO DELLA TASSAZIONE SU BASE TERRITORIALE IN ITALIA

Sommario: 1. Principio del beneficio e principio del sacrificio nella dottrina italiana; 2. L'art. 53 della Costituzione e il principio di territorialità: la residenza quale fonte di discriminazione; 3. Breve ricognizione delle principali tesi dottrinali riguardo al rapporto tra principio di capacità contributiva e principio di uguaglianza; 4. La funzione (re)distributiva svolta al principio di uguaglianza; 5. Il sistema fiscale italiano antecedente l'introduzione dell'IRES; 6. Le scelte del legislatore italiano nell'ambito dei criteri di tassazione dei soggetti passivi IRAP; 7. Le scelte del legislatore italiano nell'ambito dei criteri di tassazione dei soggetti passivi IRES; 8. Sulla natura reale o personale dell'IRES; 9. La struttura dell'IRES con riferimento ai rapporti transfrontalieri; 10. Osservazioni conclusive.

1. Principio del beneficio e principio del sacrificio nella dottrina italiana

Come evidenziato nel capitolo precedente, per effetto dell'apertura dei mercati nazionali e dell'abbattimento delle barriere doganali e legislative, è cresciuta la mobilità delle persone e dei capitali. Tale situazione permette, in linea con le più accreditate teorie economiche, un'efficiente allocazione dei fattori produttivi.

Una delle condizioni perché tale allocazione risulti efficiente impone che la variabile fiscale, fra le altre, sia neutrale. Il recente fenomeno della globalizzazione ha reso necessario, pertanto, la rimediazione dell'impostazione del sistema fiscale, incentrato sui principi di uguaglianza e solidarietà, per affrontare in modo diverso le sfide della globalizzazione. Ciò ha indotto una parte autorevole della dottrina a mettere nuovamente in discussione la nozione di "capacità contributiva" ⁽⁸⁶⁾.

⁽⁸⁶⁾ Segnala la riapertura del dibattito in seno alla dottrina, F. GALLO, *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, pag. 31 e ss.. E' interessante, a tal proposito, osservare come l'autorevole autore accosti al principio del beneficio il criterio di tassazione proporzionale del reddito, mentre associa al principio del sacrificio il criterio della tassazione progressiva. Tale osservazione, ai nostro parere appare particolarmente importante – come si vedrà nel prosieguo – in riferimento all'imposizione societaria e, nello specifico, all'IRES, la quale – secondo altra parte della dottrina – ha assunto tutti i caratteri di una imposta reale intesa nel senso che la disciplina non prevede deduzioni/detractions connessi alla condizione personale dell'ente e stabilisce una imposizione su base proporzionale del reddito (si veda a tal proposito P.

Tale dibattito, tuttavia, non è nuovo. Già DE VITI DE MARCO⁽⁸⁷⁾, partendo dalla constatazione che lo Stato, quale prestatore di servizi pubblici, è un collaboratore della produzione, rilevava che, al pari degli altri produttori, anch'esso dovesse partecipare alla divisione del reddito sociale. Secondo tale autore, la tassa rappresenterebbe il prezzo pagato dal cittadino per il godimento di quei servizi “che sono suscettibili di essere venduti al minuto, cioè di essere prestati di volta in volta al cittadino che li domanda e nel momento e nella quantità in cui li domanda”, l'imposta, invece, “è il prezzo che ogni cittadino paga allo Stato per coprire la quota parte del costo dei servizi pubblici generali, che egli consuma”⁽⁸⁸⁾.

Ancor prima che si approvasse il testo costituzionale, una parte della dottrina che si riconosceva nei lavori della scuola di Pavia e, in particolare, nell'opera del suo principale esponente Benvenuto GRIZIOTTI⁽⁸⁹⁾, aveva

RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in *La riforma dell'imposta sulle società*, P. RUSSO (a cura di), 2005, pag. 64 e ss.).

⁽⁸⁷⁾ A. DE VITI DE MARCO, *I principi dell'economia finanziaria*, Roma, 1928, pag. 19 e ss..

⁽⁸⁸⁾ A. DE VITI DE MARCO, *op. cit.*, pag. 61. VANONI (E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, I, Milano, pag. 49) osserva a tal proposito che il DE VITI DE MARCO “il diritto all'imposizione, negli Stati moderni, viene a fondarsi sul rapporto di scambio che intercorre tra la prestazione dei tributi e la controprestazione dei servizi pubblici”. Il VANONI, peraltro, ricorda una teoria del beneficio particolarmente interessante sotto l'aspetto delle argomentazioni. L'autore ricorda, infatti, come ROYER (C. ROYER, *Thèorie de l'impôt, ou la dîme royale*, Paris, 1862, I, pag 40), nell'ambito della dottrina francese del principio del beneficio, giustifica il principio del beneficio in campo fiscale secondo uno schema di scambio tra imposta e servizi che lo Stato ha prestato, presta e presterà (lo Stato – in altre parole – agirebbe in un certo modo come un banchiere e presta alle generazioni povere ciò che gli viene dato dalle generazioni ricche). VANONI, tal proposito, esemplifica nei termini che seguono la teoria del ROYER: “Lo Stato preleva dal povero meno di quanto gli dà: ma lo mette in questo modo in condizione di procurarsi una situazione migliore. Se il povero arricchisce, man mano che egli sale nella scala economica, intellettuale e morale, paga una somma sempre più grande alla Società, nella quale somma oltre il compenso per i servizi che riceve nel momento, è compreso anche l'estinzione del debito che il povero contrasse verso lo Stato, quando questi prestò servizi, che quegli non poté pagare”. È interessante osservare come nel caso di spese improduttive i sostenitori del principio del beneficio considerassero legittimo il rifiuto del pagamento dell'imposta da parte dei contribuenti (si rinvia, a tal proposito, al saggio di H. MAURUS, *Die Besteuerung und die Besteuerungsreform vom Standpunkte des gemeinen Rechtes*, Heidelberg, 1870).

⁽⁸⁹⁾ I contributi della dottrina di maggior interesse per i fini del presente lavoro sono: B. GRIZIOTTI, *Il principio della controprestazione e sue applicazioni*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1950, I, pag. 117 e ss., ora anche in *Saggi per il rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, pag. 321 e ss.; ID., *Il principio del beneficio e l'imposizione delle rendite fiscali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1950, I, pag. 332 e ss., ora anche in *Saggi per il rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano, 1953, pag. 355 e ss.; ID., *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1950, I, pag. 15 e ss., ora anche in *Saggi per il rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milano,

ritenuto che la nozione di capacità contributiva dovesse essere legata, per il tramite del principio del beneficio, al principio della controprestazione, nozione di matrice contrattualistica⁽⁹⁰⁾. Il GRIZIOTTI, invero, ipotizzava che – come nel diritto privato esiste una causa giuridica espressione del rapporto sinallagmatico tra prestazione e controprestazione – nell'ambito del diritto tributario, la causa dell'obbligazione tributaria (e, dunque, il tributo) era rappresentata dalla prestazione offerta dallo Stato, la quale, seguendo l'iter argomentativo dell'autore, doveva essere remunerata dal contribuente.

La misura del valore della prestazione ricevuta dal contribuente era rappresentata, secondo i sostenitori di tale teoria, dal beneficio che questi riceveva dal servizio erogato dallo Stato. Tuttavia, essa si determinava soltanto attraverso il vaglio della capacità contributiva del contribuente, intesa quale parametro per assoggettare a imposizione coloro, tra i tanti, che avendo beneficiato della prestazione, avessero i mezzi per remunerarla.

Pertanto, secondo GRIZIOTTI⁽⁹¹⁾, *“L'imposizione secondo il principio del beneficio ha per funzione economica di attuare lo scambio fra il vantaggio recato al contribuente dallo Stato e la prestazione del contribuente allo Stato, che l'ha prodotto, e talora la funzione sociale di promuovere redistribuzioni della ricchezza o invece miglioramenti (come bonifiche, irrigazioni, ecc.) con l'intervento dello Stato, perché altrimenti non si sarebbero ottenuti per sola iniziativa degli interessati”*⁽⁹²⁾.

Sinteticamente, il pensiero dell'autore si esplica nell'esigenza di individuare la causa dell'obbligazione tributaria, la quale è da ravvisarsi nel rapporto pseudo-sinallagmatico tra contribuente e Stato, laddove quest'ultimo eroga un servizio di cui beneficia il primo, mentre, il primo remunera tale servizio

1953, pag. 347 e ss. Gli altri contributi della scuola di Pavia in tema di principio del beneficio e capacità contributiva sono quelli di: E. VANONI, *op. cit.*, pag. 114 e ss.. L'autore, svolge a sua volta una pregevole ricostruzione delle teorie sostenute, il quale parte dal dato secondo cui le teorie contrattualistiche che avevano caratterizzato il diciannovesimo secolo non erano più attuali in virtù dell'evoluzione della nozione di Stato. Lo stesso, infatti, riparte per converso dalle teorie del TANGORRA (V. TANGORRA, *Trattato di scienza della Finanza*, Milano, 1915), secondo il quale il tributo *“rappresent[a] il compenso corrispondente ed immediato del vantaggio che l'individuo ricava dall'attività dello Stato”*. Inoltre, si ved anche M. PUGLIESE, *La imposizione delle imprese di carattere internazionale*, Padova, 1930, pag. 41 e ss.; R. POMINI, *La «causa impositionis» nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Milano, 1951.

⁽⁹⁰⁾ C. MONTESQUIEU, *L'esprit des Lois*, XIII, C. I, trad., *Lo spirito delle Leggi*, Milano, 2007, pag. 367. L'autore, infatti, affermava: *“Les revenus de l'Etat sont une portion que chaque citoyen donne de son revenu pour avoir la sûreté de l'autre ou en jouir agréablement”*.

⁽⁹¹⁾ B. GRIZIOTTI, *Il principio del beneficio e l'imposizione delle rendite fiscali*, cit., pag. 340.

⁽⁹²⁾ L'Autore prosegue distinguendo tra rendita manifesta e rendita potenziale ossia *“a quelle, che possono diventare effettive, appena che lo si voglia”*.

in base al vantaggio ottenuto. Il vantaggio (ovvero, secondo l'autore, la "rendita fiscale") ottenuto viene misurato in termini di beneficio goduto dal contribuente, con il solo limite che la remunerazione del servizio rispecchi pur sempre la capacità contributiva ossia la disponibilità economica dei soggetti che hanno beneficiato del servizio.

Il principio del beneficio, dunque, si pone come misura del vantaggio ottenuto dal contribuente in relazione al servizio reso dallo Stato ⁽⁹³⁾. Tuttavia, la difficoltà consisteva proprio nel misurare tale beneficio ⁽⁹⁴⁾.

Come rilevato da parte della dottrina, tale impostazione soffre di un limite: essa, infatti, assume per dimostrata l'inesistenza di qualunque altro criterio idoneo a determinare una delimitazione del dovere tributario ⁽⁹⁵⁾.

MICHELI, per converso, partendo dal dato costituzionale e, in particolare, dai principi di uguaglianza e solidarietà, sostenne che non era in alcun modo indispensabile la sussistenza di una specifica relazione di ordine causale tra il concorso alle spese e il godimento di pubblici servizi ⁽⁹⁶⁾.

GALLO, più di recente, ha osservato che: *“Se si ripercorre la storia del tributo negli stati liberali si può, infatti, notare che col superamento delle teorie contrattualistiche, con l'avvento dello Stato di diritto e con l'imporsi della definizione funzionale del tributo quale strumento di concorso alle pubbliche spese, il rapporto causale tra prelievo e il costo del servizio ha perso d'importanza come unico criterio giuridico giustificatore di qualunque tipo e specie di prelievo”* ⁽⁹⁷⁾.

⁽⁹³⁾ F. MAFFEZZONI, *il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, pag. 12 e ss. Secondo l'Autore, in effetti, il principio del beneficio sarebbe l'unico elemento in grado di giustificare il tributo e delimitarne, al contempo, gli effetti ai soli soggetti obbligati al suo pagamento.

⁽⁹⁴⁾ A segnalare i limiti di detto principio è – in modo chiaro – E. VANONI, *ibidem*, pag. 55 e ss. Nella ricerca di una soluzione intesa a superare l'impasse creato dalla difficoltà nel misurare il beneficio ottenuto dal singolo, si è opinato che sarebbe stato idoneo nella tassazione dei contribuenti utilizzare un'aliquota proporzionale. A sostenere in Italia questa tesi sono stati A. DE VITI DE MARCO, *op. cit.*, pag. 162 e E. EINAUDI, *Contributo alla ricerca dell'ottima imposta*, Milano, 1929, pag. 253. VANONI, tuttavia, denuncia i limiti da tale soluzione la quale è fallace nelle premessa, la quale si sostanzia nell'assumere come dato di partenza che i contribuenti siano destinatari in modo proporzionale dei servizi resi dallo Stato, il che non risulta in alcun modo provata.

⁽⁹⁵⁾ Cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 213; G. F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pag. 146; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario – profili teorici e sistematici*, Torino, 2007, pag. 33.

⁽⁹⁶⁾ G. A. MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1962, I, pag. 225.

⁽⁹⁷⁾ F. GALLO, *Brevi riflessioni sul criterio del «beneficio» e sul principio di progressività*, in *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura*, *cit.*, pag. 33; ID., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, *cit.*, pag. 115. Dello stesso avviso, L. V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Roma, 1945, pag. 45.

La principale critica mossa alla teoria del beneficio verte proprio sull'impossibilità di valutare in anticipo il beneficio riveniente dalla prestazione di un servizio al contribuente da parte dell'autorità statale, posto che esso sarà valutabile solo a posteriori ⁽⁹⁸⁾. Il principio del sacrificio, secondo la medesima dottrina, rispecchia invece l'esigenza avvertita dal contribuente di ricevere un servizio futuro al quale ricollega, *a priori*, un certo vantaggio.

L'inserimento del sintagma "capacità contributiva" nella Costituzione, dunque, assunse un significato nettamente diverso da quello originariamente concepito da GRIZIOTTI ⁽⁹⁹⁾. Essa, infatti, non introduceva un rapporto necessitato di corrispettività tra obbligazione tributaria e prestazione di servizi pubblici, bensì venne concepita come "*il dovere della partecipazione di tutti ai carichi pubblici quale loro appartenenza alla collettività organizzata*" ⁽¹⁰⁰⁾.

La dottrina maggioritaria ormai associa all'espressione di "capacità contributiva" un dovere di solidarietà politica, economica e sociale dei membri della collettività a partecipare alle spese dello Stato inteso come collettività. Secondo, infatti, la dottrina maggioritaria, il dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. è sufficiente affinché si imponga il pagamento di un tributo a prescindere dal vantaggio che ne deriva al singolo dei servizi prestati dallo Stato ⁽¹⁰¹⁾.

⁽⁹⁸⁾ L. V. BERLIRI, *La giusta imposta*, cit., pag. 45.

⁽⁹⁹⁾ Le proposte della Corte di Cassazione sono riportate in MINISTERO PER LA COSTITUZIONE, *Rapporto della Commissione Economica*, V, tomo II, Roma, 1946. Occorre rammentare che in sede di lavori preparatori, venne avanzata la proposta di strutturale il sistema fiscale su base territoriale. Da notizia di tale proposta E. VANONI, *Diritto dell'imposta e formazione delle leggi finanziarie*, in *Opere giuridiche*, II, Padova, 1962, pagg. 485-486. Tale iniziale proposta, tuttavia, venne accantonata per via dell'estrema rigidità che avrebbe corso il sistema laddove sul piano costituzionale si fosse assunta tale opzione. Come è stato correttamente rilevato da G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, pag. 89 e ss., un apporto determinante nell'introduzione del principio della capacità contributiva deve essere attribuita all'On. Castelli, il quale, prendendo parte ai lavori dell'Assemblea Costituente, promosse l'inserimento nel testo della Costituzione dell'art. 53 e, in particolare, della prima parte, suggerendo l'utilizzo dell'espressione "capacità contributiva" per sintetizzare il limite entro il quale il legislatore può richiedere al contribuente di partecipare alle spese pubbliche.

⁽¹⁰⁰⁾ A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 33.

⁽¹⁰¹⁾ V. Corte Costituzionale, sentenza n. 212 del 24 luglio 1986, disponibili sul sito della internet: www.cortecostituzionale.it. I. MANZONI – G. VANZ, *op. cit.*, pag. 33. Gli autori si esprimono nei seguenti termini: "*Che scopo dell'imposizione sia essenzialmente quello di fare fronte alla pubblica spesa è costatazione del tutto ovvia. Ma questo non significa che, una volta giustificata sotto tale profilo l'imposizione, il tributo debba essere richiesto solo nell'ambito di coloro che dai pubblici servizi traggono beneficio. Si tratta di due momenti diversi, tecnicamente e concettualmente distinti: dei quali, a ben vedere, il prelievo tributario dovrebbe costituire il prius e non posterius rispetto alla pubblica spesa e, quindi,*

2. L'art. 53 della Costituzione e il principio di territorialità: la residenza quale fonte di discriminazione.

L'art. 53, comma 1, Cost. recita: “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”. Dunque, diversamente da quanto stabiliva l'art. 25 dello Statuto Albertino in relazione all'onere tributario (esso, infatti, chiamava a concorrere alla copertura delle spese i *regnicoli*), l'Assemblea Costituente ritenne di non limitare all'appartenenza politica il dovere di concorrere alle spese pubbliche.

Il termine “Tutti” utilizzato dal legislatore costituzionale è sinonimo di un coinvolgimento della collettività a partecipare al finanziamento delle spese pubbliche. Come segnalato dalla dottrina, il “Tutti” utilizzato nell'art. 53 intende riferirsi a cosa “Tutti” possano fare per lo Stato e per la comunità⁽¹⁰²⁾.

Dopo di ché occorre prendere atto che è necessario individuare un criterio che giustifichi l'assoggettamento a imposizione di “Tutti”. Tale criterio si fonda su un collegamento della persona con il territorio⁽¹⁰³⁾. Si deve trattare di un legame duraturo di questi con il territorio dello Stato italiano⁽¹⁰⁴⁾, altrimenti si rischierebbe di chiedere di partecipare alle spese dello Stato anche a soggetti che risiedono in Italia in via del tutto temporanea e saltuaria⁽¹⁰⁵⁾.

Lo sviluppo degli studi economici e giuridici ha permesso di individuare due criteri di collegamento: quello personale; e quello territoriale.

anche ai servizi forniti”. Si veda, sul punto, le interessanti osservazioni di G. FALSITTA, *Storia veridica, in base ai 'lavori preparatori', della inclusione del principio di capacità contributiva nella Costituzione*, in Riv. dir. trib., 2009, I, pag. 97 e ss.

⁽¹⁰²⁾ Si veda per tutti L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

⁽¹⁰³⁾ Secondo C. SACCHETTO, *Territorialità (diritto tributario)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1992, pag. 304 e ss., l'art. 53 Cost. richiederebbe un ragionevole legame con l'apparato statale solo per i redditi degli stranieri, in quanto si ritiene che per i cittadini e i residenti l'esistenza di un nesso idoneo a consentire la tassazione sia già implicita nella loro qualità soggettiva. Dello stesso avviso I. MANZONI, *La capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pagg. 22-23; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 213.

⁽¹⁰⁴⁾ F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pag. 213.

⁽¹⁰⁵⁾ Chiedere anche a soggetti che non hanno un legame duraturo con lo Stato non è solo una questione di giustizia fiscale, nel senso del dovere di contribuire alle spese dello Stato sebbene non ne abbiano in alcun modo beneficiato né tantomeno ne beneficeranno in futuro in virtù del tenue legame esiste tra il soggetto e il territorio dello Stato, bensì esso comporta anche molti problemi sul piano dell'accertamento e della riscossione delle imposte.

Nell'ambito dei criteri definiti "personali" vengono individuati due tipi di collegamenti: la cittadinanza/nazionalità e la residenza.

Il primo dei due criteri personali, la cittadinanza/nazionalità, esprime un legame tra il soggetto e l'ordinamento politico di appartenenza ⁽¹⁰⁶⁾. Il secondo, invece, esprime un collegamento di natura socio-economica del soggetto con il territorio.

Il criterio della cittadinanza, invero, è un criterio che lega in modo durevole il soggetto allo Stato e ciò comporta che, indipendentemente dalla presenza sul territorio del soggetto ovvero a prescindere dalla produzione di reddito esclusivamente all'estero, il soggetto concorrerà pur sempre alle spese statali ⁽¹⁰⁷⁾.

Per tale ragione, una parte della dottrina, ritiene che tale criterio non sia in grado di esprimere la capacità contributiva del contribuente. Viene osservato, infatti, che l'espressione "capacità contributiva" è associata al termine "Tutti"; ciò induce a ritenere che, salvo una verifica in merito all'intensità del collegamento con il territorio dello Stato, sia stranieri che cittadini debbano partecipare alla ripartizione delle spese statali. L'adozione di un criterio di collegamento fondato sulla cittadinanza, per un verso, sottrarrebbe gli stranieri che permangono sul territorio dello Stato a partecipare alle spese statali; e, per l'altro, indurrebbe un cittadino espatriato, il quale, dunque, ha perso ogni connessione con il territorio, a concorrere alla copertura delle spese pubbliche sebbene non sia più partecipe della vita sociale ed economica del Paese.

L'Assemblea costituente, conscia della necessità di non porre limitazioni di natura politica, ha utilizzato un termine omnicomprensivo quale "Tutti" proprio per permettere al legislatore di potere esercitare la propria sovranità

⁽¹⁰⁶⁾ G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 173 e ss., più precisamente, definisce la cittadinanza/nazionalità come "status che esprimono una relazione di appartenenza ad un gruppo sociale in virtù della quale in capo al soggetto sorgono una serie di diritti e di doveri". La questione è anche affrontata da C. SACCHETTO, *op. loc. cit.*, pag. 316, il quale sottolinea come il legame politico personale tra Stato e cittadino comporta, da un lato, che lo Stato può esercitare la propria sovranità nei confronti dei propri cittadini ovunque essi si trovino e, dall'altro, che lo Stato possa esercitare la propria sovranità nei confronti degli stranieri soltanto ove vi sia un collegamento duraturo di questi con il territorio dello Stato. Il ricorso a questo tipo di collegamento risulta ormai attuato in pochissimi Paesi.

⁽¹⁰⁷⁾ A. GARELLI, *Il diritto internazionale tributario*, Torino, 1899, pag. 93, rileva che il cittadino che emigri all'estero non perde il suo status e, anzi, rappresenta per lo Stato degli oneri aggiuntivi in virtù del fatto che quest'ultimo dovrà garantire la sicurezza personale e patrimoniale del primo. L'autore individua tipicamente nelle spese della diplomazia (apertura e amministrazione dei consolati) ovvero nella difesa militare il carico aggiuntivo di oneri che lo Stato deve sostenere per il cittadini che decide di trasferirsi in un altro Stato.

impositiva anche nei confronti di soggetti che non godano dello *status* di cittadino e che tuttavia siano integrati nella comunità ⁽¹⁰⁸⁾.

Il collegamento basato sulla residenza da rilevanza al rapporto di natura socio-economica stabilito tra il soggetto e il territorio dello Stato. Tuttavia, affinché un soggetto possa considerarsi residente, questi non solo deve essere presente sul territorio, bensì tale collegamento deve essere ragionevolmente duraturo sotto il profilo temporale ⁽¹⁰⁹⁾, altrimenti si chiederebbe anche a soggetti temporaneamente presenti sul territorio di concorrere alle spese dello Stato.

Il criterio della territorialità, per converso, è un criterio di natura oggettiva. Il collegamento si realizza tra territorio e la fonte di produzione del reddito. Pertanto, indipendentemente dal titolare di tali redditi – il quale risulta essere soltanto il soggetto a cui è demandato il dovere di assolvere l'onere tributario – la localizzazione del reddito si verifica soltanto sulla base del rapporto tra la fonte di produzione del reddito e il territorio dello Stato ⁽¹¹⁰⁾.

Una parte della dottrina, ancora oggi, ritiene che il criterio che meglio si concilia con la capacità contributiva è quello della territorialità, in virtù del fatto che solo attraverso di esso è possibile comprendere in quale misura un soggetto abbia beneficiato ovvero in quale misura debba concorrere alle spese dello Stato ⁽¹¹¹⁾, mostrando ancora una predilezione per la tradizionale

⁽¹⁰⁸⁾ In questo senso, sembra importante riportare brevemente l'intervento dell'On. Ruini in sede di Assemblea Costituente. L'Onorevole, infatti, ebbe modo di affermare: “*Quel tutti riguarda anche gli stranieri, come risulta dall'intero testo costituzionale che agli altri articoli distingue quando vuol riferirsi ai cittadini, cioè riguarda “tutti”, ove sono inclusi anche gli stranieri, che potranno essere assoggettati a tributi, in quanto ve ne siano le ragioni obiettive e lo consentano le norme internazionali*” V. *Atti dell'Assemblea Costituente*, pag. 4206.

⁽¹⁰⁹⁾ E' di questo avviso G. MARINO, *op. cit.*, pag. 301.

⁽¹¹⁰⁾ La questione della cittadinanza come criterio di collegamento del contribuente con un determinato Stato è stata affrontata dalla Corte Suprema americana nel caso *Cook v. Tait* del 1924. Premesso che il sistema fiscale americano adotta quale criterio di collegamento quello della residenza, un contribuente – trasferitosi in Messico – lamentava di dover essere assoggettato ad imposizione per via della cittadinanza nonostante da tempo ormai si fosse trasferito in modo definitivo in Messico. La Corte respinse le doglianze del contribuente rilevando che lo Stato aveva diritto di assoggettare a tassazioni i redditi da questi prodotto in virtù del fatto che per egli lo Stato sosteneva degli oneri aggiuntivi riguardanti la sua sicurezza personale e patrimoniale.

⁽¹¹¹⁾ G. MARINO, *ibidem*, pag. 303, osserva che: “*non c'è diretta correlazione tra la residenza ed il godimento di un pubblico servizio, e viceversa, tra la non residenza ed un mancato godimento. In questo senso, la residenza non è riconducibile al principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53*”. Il rapporto tra capacità contributiva e godimento dei pubblici servizi, per converso, emerge ove si adotti il principio di territorialità. Così G. A. MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, *cit.*, pag. 225; ID., *Profili criteri in tema di potestà impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, I, pag. 22.

teoria del beneficio che, come si osservato, tutta deve considerarsi allo stato superata.

Infatti, la difficoltà nel concepire un sistema basato sul beneficio riveniente al contribuente dai servizi prestati dallo Stato è rappresentata dalla misurazione di tale beneficio. E' per tale ragione che risulta difficile sostenere una logica che individui nel criterio della territorialità lo strumento in grado di fornire una misura adeguata del beneficio ottenuto dal contribuente per i servizi resi dallo Stato.

Tuttavia, il criterio della territorialità è stato al lungo condivisa dal legislatore, con il passaggio dalla tassazione reale del reddito a quella personale, essendo stata abbandonata a fronte dell'adozione del criterio della residenza con il quale, secondo parte della dottrina, si da piena attuazione al disposto dell'art. 53 Cost. ⁽¹¹²⁾.

La residenza, in tale contesto, conferirebbe ad un soggetto uno *status* rilevante in punto di determinazione delle modalità di tassazione. In particolare, la residenza fungerebbe da centro di imputazione dei redditi ovunque prodotti del soggetto passivo. Per converso, chi non è considerato residente, poiché privo di un solido collegamento con il territorio, è tenuto a partecipare alle spese pubbliche nella misura in cui abbia goduto dei servizi pubblici prestati dallo Stato. Il non residente, infatti, sarà chiamato a partecipare alle spese pubbliche soltanto per i redditi prodotti nello Stato ⁽¹¹³⁾. Cosicché il principio del sacrificio che caratterizza il prelievo in capo al residente cede il passo al principio del beneficio in relazione alla partecipazione alla copertura delle spese pubbliche da parte del non residente.

La scelta della residenza è, dunque, pur essendo un'opzione tra le tante, è quella che meglio rappresenta il collegamento più o meno inteso tra un soggetto e il territorio dello Stato e, in ultima analisi, determina in quale misura il soggetto debba partecipare alle spese dello Stato. Essa, tuttavia, mal si concilia con il principio di uguaglianza, *“allorquando si verifica quella discriminazione sostanziale tra lo straniero residente ed il cittadino italiano residente che posseggono solo redditi di fonte estera, tra lo straniero residente che possiede solo redditi di fonte estera ed il cittadino*

⁽¹¹²⁾ G. MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi*, Roma, 2008, pag. 31; ID., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009, pag. 17. L'autore rileva, in particolare, che il *“Nuovo centro di riferimento per l'attuazione della personalità e progressività della tassazione è ora la residenza fiscale, ancorata a presupposti strettamente territoriali ed indici di appartenenza effettiva la cui presenza legittima l'applicazione del principio del reddito mondiale, potendosi altrimenti giustificare la sola tassazione dei redditi prodotti all'interno del territorio dello Stato secondo un modello di imposizione ancora reale”*.

⁽¹¹³⁾ G. MARINO, *ibidem*, pag. 304.

italiano non residente che non possiede redditi nel territorio dello Stato”⁽¹¹⁴⁾.

L'analisi, dunque, fin qui condotta ci induce ad una breve riflessione. La Costituzione e, in particolare, l'art. 53 non pongono al legislatore ordinario alcun limite in merito ai criteri di tassazione che si possono adottare, salvo evitare che tale scelta non sconfini nel puro arbitrio⁽¹¹⁵⁾. La residenza,

⁽¹¹⁴⁾ Critico è G. MARINO, *ibidem*, pag. 305. L'autore, tra l'altro, afferma che: “Tale osservazione apparirebbe fondata se ci si chiedesse, anche un poco provocatoriamente, che tipo di inerenza vi sia tra le spese pubbliche sostenute dallo Stato e la tassazione del reddito prodotto all'estero da parte di colui il quale è considerato residente in Italia. Ciò, naturalmente, nella consapevolezza che l'obbligo del pagamento dell'imposta non implica alcuna speciale prestazione dello Stato, sebbene non si possa negare che esista o quanto meno debba esistere una certa equivalenza tra i servizi dello Stato e l'imposta pagata, anche per fini solidaristici. Da un punto di vista giuridico, la questione potrebbe porsi in termini di protezione (diplomatica), offerta da parte dello Stato che esercita la propria sovranità impositiva a livello mondiale, alle attività e/o investimenti esteri forieri di reddito imponibile. Tale Stato ha il potere (ma non il dovere) di proteggere il proprio cittadino, quando questi sia lesa nella persona o nella sua proprietà, sia ad opera dello Stato in cui la persona o la cosa si trovano, sia per atti degli organi o dei cittadini di tale Stato, il quale si astenga dal riparare il danno causato allo straniero: lo Stato che agisce in protezione (diplomatica) esercita un diritto di cui Esso, e non il suo suddito, è dal punto di vista dell'ordinamento internazionale titolare. Emerge in tutta evidenza che la protezione (diplomatica) è limitata a coloro che hanno la cittadinanza dello Stato impositore, intendendo per tale la cittadinanza giuridicamente esistente nell'ordinamento interno di cui si tratti. Ciò detto, se si pone la ratio della tassazione mondiale in questi termini, essa non sembra essere giustificata nei confronti degli stranieri residenti in Italia ai quali non è accordato nessun tipo di protezione (diplomatica) italiana all'estero. In altre parole, si potrebbe profilare un'assenza di coordinamento tra l'art. 3 Cost. e l'interpretazione in punto di “spese pubbliche” di cui sempre all'art. 53 Cost.. Esse non sono solo le spese dell'ente pubblico, ma anche le spese che questi rivolge a Tutti complessivamente intesi. E' come se l'art. 53 dicesse: Tutti sono tenuti a concorrere alle spese che gli riguardano nel loro insieme, che riguardano cioè quella collettività, quel gruppo sociale, in cui essi sono inseriti. Quanto detto potrebbe apparire convincente se rafforzato dall'opinione di chi ritiene violato il principio di capacità contributiva non solo quando sono tassate tutte le manifestazioni della forza economica complessiva, ma anche se sono assoggettate a tassazione fattispecie non indicative di tale forza economica, quale, ad esempio, lo Stato giuridico di una persona (ad es. la cittadinanza). In effetti, si potrebbe sostenere che la posizione fiscale dello straniero residente rispetto a quella del cittadino italiano residente, si risolva in un onere tributario sul suo stato giuridico”.

⁽¹¹⁵⁾ A. M. GAFFURI, *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero*, Milano, 2008, pagg. 308-309. L'autore rileva che: “[l'arbitrio] è un evento intollerabile che si avvera in due situazioni, secondo il punto di vista enunciato ripetutamente dal Giudice delle leggi e dalla dottrina: innanzitutto, quando il tributo colpisce manifestazioni di ricchezza, travalicando i confini della sua corretta sfera applicativa, vuoi perché le situazioni che si vogliono sottoporre a prelievo sono estranee alla definizione del fatto tipico assunto a presupposto dell'obbligo contributivo e, quindi, non sono manifestazioni della particolare forma di ricchezza su cui si desidera che quel tributo incida, vuoi perché le situazioni assoggettate ad imposta non sono tassabili in generale, non essendo espressive di forza

quale criterio di collegamento tra soggetto e territorio, risulta essere un'opzione alternativa, tra l'altro, a quello della territorialità. Essa, in effetti, è in grado di esprimere pienamente la capacità contributiva del soggetto passivo laddove a tale criterio sia associato il principio della tassazione su base mondiale. Tuttavia, la combinazione dei due elementi può generare delle situazioni discriminatorie.

A questo proposito bisogna chiedersi se il conflitto tra principio di uguaglianza e quello della capacità contributiva generato dalla combinazione del criterio della residenza con il principio della tassazione della mondialità possa essere risolto per altra via. Ad esempio, attraverso la combinazione del criterio della residenza con il principio della tassazione su base territoriale. Fermo restando la libertà del legislatore di definire i criteri di tassazione che meglio rappresentino la capacità contributiva del contribuente, occorre chiedersi se la combinazione del criterio della residenza con quello della territorialità possa ledere il principio della capacità contributiva ovvero quello dell'uguaglianza (¹¹⁶).

3. Breve ricognizione delle principali tesi dottrinali riguardo al rapporto tra principio di capacità contributiva e principio di uguaglianza.

L'analisi riguardante gli articoli 53 e 3 Cost. rappresenta il primo gradino per verificare se l'adozione del criterio di territorialità sia compatibile con l'ordinamento interno.

economica tout court; inoltre, (e così considero il secondo gruppo di situazioni illegittime) la tassazione è arbitraria quando vengono artificiosamente e forzatamente accumulate nella medesima disciplina fiscale fattispecie oggettivamente diverse o, al contrario, quando si differenzia, nei tratti salienti, la regolamentazione di ipotesi della realtà fenomenica simili o, almeno, oggettivamente accostabili”.

(¹¹⁶) Secondo G. FRANSONI, La territorialità nel diritto tributario, Padova, 2004, pag. 269, in merito al criterio della territorialità quale alternativa al criterio della residenza osserva: “Tuttavia, non ci si può nascondere che il criterio proposto [della territorialità] non risulta facilmente definibile ed applicabile in concreto. Invero, se infatti e le situazioni che delimitano l'ambito di applicazione territoriale del tributo sono gli stessi costituenti indice di capacità contributiva, il problema non è affatto risolto, perché tali fatti, sia pure circoscritti a quelli aventi una qualche relazione con il territorio statale, non garantiscono di per sé la concreta possibilità per l'ente impositore di assicurare la realizzazione dell'obbligo tributario. Basta pensare che in quasi tutti i tributi esiste una distanza temporale fra il momento di realizzazione del presupposto e quello della applicazione della norma tributaria, per cui la territorialità del presupposto è in pratica irrilevante al fine di assicurare l'esistenza di beni su cui soddisfare la pretesa”.

In particolare, l'art. 53, comma 1, Cost. esprime il concetto di capacità contributiva, il quale assume rilevanza quale criterio di riparto delle spese pubbliche fra i consociati, risolvendosi *“in [un] criterio di razionalità complessiva del sistema e dell'intera disciplina del concorso alle pubbliche spese, secondo il medesimo indirizzo consolidatosi nell'applicazione del principio di eguaglianza di cui all'art. 3, c. 1, Cost.”* ⁽¹¹⁷⁾. Siffatta interpretazione dell'art. 53, comma 1, Cost., invero, rappresenta il minimo comune denominatore, cui sembra aderire unanimemente la dottrina tributarista la quale, tuttavia, si divide tra chi sostiene – in accordo con la posizione assunta dalla Corte Costituzionale – che la capacità contributiva sia una declinazione del più generale principio dell'uguaglianza e chi, per converso, sostiene l'assoluta autonomia dei due principi costituzionali in relazione al riconoscimento dell'interesse fiscale ovvero nel vincolare il legislatore al rispetto del collegamento tra imposta e presupposto oppure alla coerenza interna del tributo ⁽¹¹⁸⁾.

Nel contesto anzidetto bisogna rilevare che una parte della dottrina ha avuto modo di sottolineare che la funzione assolta dall'art. 53, comma 1, Cost., non si esplica necessariamente in un riparto esclusivamente “neutrale”, piuttosto, intravede in tale principio uno strumento atto al perseguimento degli obiettivi indicati dalla Costituzione ovvero sia la rimozione degli ostacoli che *“impediscono il pieno sviluppo della persona umana”* secondo quanto stabilito dall'art. 3, comma 2, Cost. ⁽¹¹⁹⁾. In questo senso, l'art. 53

⁽¹¹⁷⁾ A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 32; ID., *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 pag. 1 e ss, afferma che *“in quanto riparto dei carichi pubblici, la funzione fiscale evoca essenzialmente problemi di giustizia distributiva. (...) Trattandosi di individuare “giusti” criteri di riparto, il valore costituzionale di riferimento non può che rinvenirsi nel principio di eguaglianza”*; *amplius*, F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, pag. 97 ss. Nell'ambito della giurisprudenza costituzionale, si vedano le sentenze n. 120 del 6 luglio 1972 e n. 25 del 4 febbraio 2000.

⁽¹¹⁸⁾ Cfr., per tutti, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 38; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2005, pag. 151.

Secondo P. BORIA, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, pag. 57, in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006: *“i due principi [capacità contributiva ed eguaglianza] si collegano a funzioni radicalmente diverse: la capacità contributiva fornisce una indicazione in ordine al riparto dei carichi fiscali tra i consociati in collegamento a fatti che denotino una forza economica; il principio di eguaglianza costituisce il criterio relazionale che orienta il bilanciamento dei vari principi”*.

⁽¹¹⁹⁾ Si veda F. GALLO, *op. cit.*, pag. 103 e ss. L'autore, infatti, rileva che *“è, dunque, la giustizia sociale (...) il valore che guida la politica fiscale nell'ottica solidaristica ed egualitaria richiamata dagli artt. 2 e 3, Cost.”*. Si veda, anche, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2006, pag. 67, il quale riferisce che *“la politica*

Cost. sarebbe funzionale al disegno di giustizia sociale prefigurato dalla Costituzione italiana.

La dottrina minoritaria assegna al sintagma “capacità contributiva” una funzione di ripartizione delle spese pubbliche ed espressione dell’esigenza di coerenza e razionalità del sistema tributario ⁽¹²⁰⁾. Tale razionalità dovrebbe essere misurata con riferimento alla disciplina di ciascun tributo e del sistema tributario nel suo complesso. Pertanto, la capacità contributiva non esprimerebbe valori in sé, bensì “*un’esigenza di congruità funzionale delle scelte legislative circa i criteri di riparto dei carichi pubblici*” ⁽¹²¹⁾. Corollario di tale affermazione è che i tributi possono assumere, quale presupposto impositivo, qualsiasi indice valutabile economicamente, indipendentemente dal fatto che ciò possa connettersi alla disponibilità dei mezzi necessari per l’adempimento dell’onere tributario.

La dottrina maggioritaria, per converso, interpreta tale espressione non solo come criterio di partecipazione alle spese pubbliche, bensì anche come limite alla scelta dei presupposti impositivi atti ad esprimere capacità contributiva ⁽¹²²⁾. Secondo tale dottrina, il concetto di capacità contributiva è interpretato in termini di “forza economica” vale a dire come “*indice rivelatore di ricchezza ossia una disponibilità di mezzi economici*

tributaria è uno degli strumenti fondamentali dell’azione pubblica rivolta al perseguimento di quel fine [art. 3, comma 2]”.

⁽¹²⁰⁾ In questo senso, A. FEDELE, *La funzione fiscale e la “capacità contributiva” nella Costituzione italiana*, in *op. cit.*, pag. 14 e ss.; F. GALLO, *L’imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. Comm.*, 2002, pag. 131 e ss.; ID., *Le ragioni del fisco*, *op. cit.*, pag. 85 e ss.; L. PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, pag. 305 e ss.; S. F. COCIANI, *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, pag. 823 e ss.

⁽¹²¹⁾ A. FEDELE, *La funzione fiscale e la “capacità contributiva” nella Costituzione italiana*, in *op. cit.*, pag. 21.

⁽¹²²⁾ In questo senso, E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, pag. 434 e ss.; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, *cit.*, pag. 13 e ss.; F. GAFFURI, *L’attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 63 ss.; ID., *Il senso della capacità contributiva*, pag. 25 e ss., in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova., pag. 217 e ss.; ID., *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, pag. 38 e ss., in L. PERRONE e C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006; G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, II, pag. 889 e ss.; ID., *Manuale di diritto tributario*, *op. cit.*, 2005, pagg. 146-147; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell’imposizione*, Torino, 1995, pag. 108 e ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, *cit.*, pag. 38 e ss.; E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pag. 106 e ss..

potenzialmente scambiabili sul mercato"⁽¹²³⁾, cosicché l'art. 53 esprime, per converso, *"un sistema di valori"*⁽¹²⁴⁾.

In definitiva, secondo la dottrina maggioritaria la capacità contributiva non è solo espressione di un giudizio di coerenza e razionalità riguardante la norma fiscale, bensì risulta un elemento rilevante nel giudizio di idoneità alla contribuzione desumibile dal presupposto economico⁽¹²⁵⁾. In questo senso, la capacità contributiva dovrebbe esprimere non solo una forza economica reale ma anche la "imputabilità" di tale forza al soggetto⁽¹²⁶⁾.

In tal senso, la capacità contributiva sposta il baricentro del sistema dall'oggetto al soggetto. È il soggetto che concorre alle spese e, dunque, la capacità contributiva deve essere ad esso riferita⁽¹²⁷⁾.

Entrambe le tesi sinteticamente esposte concordano nel ritenere che l'art. 53, comma 1, Cost., sia espressione del principio di uguaglianza in ambito fiscale, tuttavia, esse differiscono nell'attribuire o meno ulteriore portata all'articolo 53 riguardo al limite posto al legislatore fiscale in relazione all'individuazione del presupposto dell'imposta⁽¹²⁸⁾. La verifica della legittimità dei criteri adottati dal legislatore nel riparto delle spese pubbliche, come si avrà modo di verificare nel paragrafo successivo, deve essere svolta, pertanto, alla luce dell'art. 3 della Cost.. La valutazione compiuta alla luce dell'art. 3 della Cost. è diretta, infatti, ad accertare l'esistenza di discriminazioni illegittime nel contesto delle singole imposte.

4. La funzione (re)distributiva svolta dal principio di eguaglianza.

Da quanto si è osservato nel paragrafo precedente, la capacità contributiva, secondo la dottrina, esprime un criterio di "giustizia fiscale"⁽¹²⁹⁾ derivante dal collegamento fra l'art. 53 e l'art. 3 Cost. In questo senso, l'esigenza di

⁽¹²³⁾ V. G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, cit., pag. 889.

⁽¹²⁴⁾ F. MOSCHETTI *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in op. cit., pag. 41.

⁽¹²⁵⁾ Ancora, F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, cit., pag. 45.

⁽¹²⁶⁾ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., pag. 146; F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, cit., pag. 48.

⁽¹²⁷⁾ V. Corte Costituzionale, sentenza n. 179 del 15 luglio 1976.

⁽¹²⁸⁾ A. FANTOZZI, op. cit., pag. 38. La questione è se il presupposto dell'imposta debba trovare un limite nella "forza economica" del soggetto oppure si possa assumere qualsiasi altro elemento diverso da quello economico purché non sia arbitrario.

⁽¹²⁹⁾ F. GALLO, op. cit., pag. 85 e ss.

razionalità e coerenza nel riparto delle spese pubbliche fra i consociati trova concretizzazione nel canone dell'eguaglianza tributaria ⁽¹³⁰⁾.

Sebbene individuato con il medesimo *nomen*, l'art. 3 Cost. esprime due distinti principi, definiti in termini di eguaglianza formale e sostanziale. Il primo si risolve in un divieto di trattamenti fiscali discriminatori non giustificati. Tale principio è formulato in termini generali – “*tutti i cittadini (...) sono eguali davanti alla legge*” – alla cui previsione è fatta seguire un'elencazione, meramente indicativa e non esaustiva, dei “criteri discriminatori” ⁽¹³¹⁾.

Il principio di uguaglianza formale ha un contenuto meramente negativo che, prescindendo dalla effettiva condizione della persona all'interno della società, riconosce, attraverso l'eguaglianza giuridica, la sostanziale diseguaglianza naturale della persona ⁽¹³²⁾. Esso si risolve, per la materia fiscale, in un divieto di irragionevoli discriminazioni soggettive ed oggettive valutate, all'interno dello stesso ordinamento, in termini simili ⁽¹³³⁾.

Il concetto di eguaglianza sostanziale espresso dal secondo comma dell'art. 3 Cost. è diversamente funzionale alla promozione delle condizioni indispensabili per creare omogeneità nel godimento di diritti e delle libertà sociali. La funzione dell'eguaglianza sociale non è quindi meramente negativa bensì è finalizzata alla promozione delle condizioni per

⁽¹³⁰⁾ Così, A. FEDELE, *La funzione fiscale e la “capacità contributiva” nella Costituzione italiana*, cit., pag. 10; F. GALLO, *op. cit.*, pag. 97 ss. Cfr., anche, S. LA ROSA, *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, pag. 189.

⁽¹³¹⁾ G.U. RESCIGNO, *Il principio di eguaglianza nella Costituzione italiana*, in *Principio di eguaglianza e principio di legalità nella pluralità degli ordinamenti giuridici*, Padova, 1999, pagg. 83-84.

⁽¹³²⁾ G.U. RESCIGNO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Bologna, 1984, pag. 665; F. GHERA, *Il principio di uguaglianza nella Costituzione italiana e nel diritto comunitario*, Padova, 2003, pag. 19-21. Tale ultimo autore rileva che: “*L'uguaglianza formale, dunque, si identifica con moderno principio di uguaglianza giuridica, (...) e si risolve essenzialmente nella rivendicazione di un ordinamento giuridico composto da leggi indifferenti alle diverse condizioni personali e sociali degli uomini, e dunque formulate in termini soggettivamente universali, che cioè indichino il soggetto dei diritti e dei doveri da esse previsti con locuzioni quali «chiunque», «nessuno» (indicandolo, quindi, con l'individuo, non ulteriormente qualificato, «non situato»), secondo un linguaggio caratteristico dei codici, che di questo ideale di legislazione egualitaria rappresentano la più compiuta realizzazione storica*”.

⁽¹³³⁾ S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, pagg. 66-67, ha rilevato che l'eguaglianza e la diversità delle situazioni possono essere “*valutate con riferimento all'ordinamento giuridico*” e quindi due situazioni sono eguali se tali ritenute dal legislatore ovvero debbono “*essere ritenute eguali quelle situazioni che solo arbitrariamente possono essere distinte dal legislatore*”, ancorando “*le classificazioni legali alle comuni valutazioni sociali dei fatti umani*”.

un'esistenza libera e dignitosa⁽¹³⁴⁾. Il Costituente ha, in questo modo, riconosciuto la disegualianza sociale, stabilendo il superamento della concezione tradizionale egualitaria formale accogliendo una diversa "legalità sociale"⁽¹³⁵⁾.

I due principi dell'eguaglianza costituzionale (formale e sostanziale), secondo parte della dottrina, rappresentano l'espressione della "pari dignità sociale" della persona⁽¹³⁶⁾. Questo concetto deve intendersi non solo quale astratta eguaglianza di fronte alla legge, ma soprattutto quale "*parità di situazioni di partenza, che andrebbe il più possibile mantenuta per consentire alle persone di svilupparsi liberamente*" nel quadro dei principi della Costituzione⁽¹³⁷⁾. In questo senso, l'ordinamento costituzionale presuppone un valore di "giustizia sociale" inteso quale realizzazione della partecipazione di tutti i consociati al godimento dei diritti e, in particolare, dei diritti sociali. Non è difficile individuare le radici di queste conclusioni, le quali affondano nell'eguale valore di ogni persona e "*sfocia[no] nell'integrazione della comunità intorno ai principi istituzionali dell'ordinamento*"⁽¹³⁸⁾.

In questo contesto, l'imposizione tributaria appare, tra l'altro, uno degli strumenti di promozione della, suaccennata, "*pari dignità sociale*" e della creazione delle condizioni per un'effettiva partecipazione di tutti all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese⁽¹³⁹⁾. Questa funzione si realizza sia attraverso la raccolta e l'impiego di risorse destinate

⁽¹³⁴⁾A. M. GAFFURI, *op. cit.*, pag. 320, rileva che: "*il dovere di contribuzione dei privati si collega, essendone un prodromo strumentale, all'obbligo di favorire il pieno ed equilibrato sviluppo della personalità di ciascun membro del gruppo sociale, eliminando i fattori avversi che ostacolano il raggiungimento di questo obiettivo, posto dall'art. 3 della Costituzione. Questa norma richiede che siano assicurate a tutti pari opportunità di affermazione personale. Ogni membro della comunità deve essere messo nelle condizioni di esercitare concretamente i diritti fissati dalla Carta costituzionale. Per eliminare o ridurre l'eccessivo divario esistente tra i consociati nel godimento di tali diritti e rendere più equilibrate le condizioni esistenziali, chi è abbiente deve privarsi di una parte delle sue sostanze in favore di chi ha meno, affinché anche a quest'ultimo sia data l'occasione di condurre una vita dignitosa. Vi deve essere una redistribuzione della ricchezza all'interno della comunità statale, per esigenze equitative. Se ne trae l'ulteriore conferma che al privato può essere legittimamente chiesto un tributo che solo la ricchezza prodotta o esistente ove ha sede la comunità consente di sostenere*".

⁽¹³⁵⁾ Similmente, F. GHERA, *op. cit.*, pag. 1 e ss.; G. SCIACCA, *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, pag. 38 e ss.

⁽¹³⁶⁾ G. FERRARA, *La pari dignità sociale (Appunti per una ricostruzione)*, in *Studi in onore di G. Chiarelli*, II, Milano, 1974, pag. 1089 ss..

⁽¹³⁷⁾ F. MODUGNO, *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991, pag. 20.

⁽¹³⁸⁾ F. GHERA, *op. cit.*, pag. 39 e ss.

⁽¹³⁹⁾ In questo senso, anche, L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, pag. 209.

a finanziare le spese pubbliche attraverso la definizione degli indici economici di riparto delle spese pubbliche. Tale riparto non è dunque (solo) “neutrale” ⁽¹⁴⁰⁾, ovverosia indifferente all’ordine dei diritti generato dal mercato, ma è diretto ad incidere sulle situazioni soggettive al fine favorire il riequilibrio delle diverse situazioni naturali di partenza.

Anche in questo caso, il vincolo per il legislatore si pone in termini di razionalità e coerenza che, tuttavia, non è assunta, staticamente, in ragione dell’eguaglianza dinanzi alla legge, bensì in ragione della differenza di fatto delle condizioni economiche e sociali della persona ⁽¹⁴¹⁾.

Il principio di uguaglianza, dunque, postula che a situazioni uguali corrisponda un trattamento fiscale uguale e a situazioni differenti si applichi un trattamento fiscale diverso. In questo senso, il confronto tra le due ipotesi va condotto sotto il profilo della idoneità alla contribuzione: *“Due situazioni sono accostabili quando esprimono una forza economica sostanzialmente equivalente, mentre sono da reputare diverse, per quanto concerne l’idoneità a subire il prelievo, quando generano risultati pratici che palesano una capacità non identica di sostenerne il peso”* ⁽¹⁴²⁾.

Il ruolo assolto dal principio di uguaglianza in ambito tributario è, dunque, fondamentale, perché si pone come ostacolo ad ogni forma di discriminazione interna derivante dall’adozione di criteri non in grado di rappresentare l’effettiva diversità dei fenomeni ⁽¹⁴³⁾.

⁽¹⁴⁰⁾ L. ANTONINI, *op. cit.*, pag. 240 e ss.

⁽¹⁴¹⁾ S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, pag. 29. L’autore. Infatti, rileva che: *“le funzioni dell’attività impositiva sono aumentate di pari passo con l’estendersi dei compiti degli enti pubblici, ed hanno determinato l’accostamento di nuovi valori all’antica aspirazione all’uniforme distribuzione degli oneri fiscali. La parità di trattamento oggi non esaurisce più la giustizia tributaria, ed il suo studio impone, anzitutto, l’identificazione dei limiti in cui essa è ancora assunta a valore fondamentale (pur se non più unico) del diritto tributario”*.

⁽¹⁴²⁾ A. M. GAFFURI, *op. cit.*, pag. 355. Si veda anche F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – parte generale, cit.*, pag. 78 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – parte generale*, Padova, 2005, pag. 150 e ss.; G. F. GAFFURI, *Diritto tributario*, Milano, 2007, pag. 30; A. Fantozzi, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 38 e ss. Per una analisi comparatistica del principio di uguaglianza negli altri ordinamenti si rinvia a V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999.

⁽¹⁴³⁾ Come si avrà modo di approfondire successivamente la discriminazione di trattamento tra residente e non residente in funzione del più o meno inteso legale che lega il soggetto al territorio dello Stato è assolutamente ammissibile e ben si coniuga con il principio di uguaglianza. Tuttavia, una soluzione in cui, per la determinazione della base imponibile dei residenti, si optasse per una imposizione dei soli redditi prodotti in Italia non sarebbe in punto di principio discriminatoria. A giustificare tale scelta, da un lato, più propriamente procedurale, si può sostenere l’impossibilità per lo Stato di avere contezza del reddito generato all’estero dai contribuenti residenti e, dall’altro, si può motivare tale scelta con il fine di evitare per i contribuenti residenti di subire una doppia tassazione dei redditi prodotti all’estero, sebbene siffatto motivo deve essere ricondotto alla sola doppia

La funzione redistributiva è realizzata, in primo luogo attraverso la scelta razionale degli indici di concorso ma, anche, per espressa previsione costituzionale, attraverso lo strumento della progressività (art. 53, comma 2, Cost.). La progressività è, infatti, un requisito che informa l'intero sistema tributario e, richiedendo che il concorso alle spese pubbliche sia ripartito fra i consociati in misura più che proporzionale, si collega direttamente all'art. 3, comma 2, Cost..

Il diverso grado di partecipazione alla comunità si riflette sull'ammontare di ricchezza con cui il soggetto deve contribuire ai bisogni collettivi. Secondo taluno, *“l'idoneità alla contribuzione deve essere apprezzata valutando solo le risorse finanziarie che sono allocate all'interno del sistema”* ⁽¹⁴⁴⁾. L'autore di tale affermazione osserva inoltre che *“Indice ragionevole di capacità contributiva è la disponibilità di mezzi patrimoniali, ma non di qualunque sorta; la misura con cui ciascuno può partecipare al fabbisogno economico della comunità dipende dalla ricchezza che manifesta il suo collegamento con la comunità medesima”* ⁽¹⁴⁵⁾.

La Corte Costituzionale, nella ricerca di dare contenuto al principio di uguaglianza, anche se in modo molto marginale ha riconosciuto implicitamente la legittimità, sul piano formale, della distinzione dei contribuenti in “residenti” e “non residenti”. Tuttavia, tale posizione non significa che la Corte abbia riconosciuto legittima le diverse modalità di tassazione (principio della tassazione del reddito mondiale vs. tassazione del reddito su base territoriale) ⁽¹⁴⁶⁾.

imposizione originata dalla più alta aliquota impositiva dello Stato estero che, in presenza di un credito d'imposta limitato, costituisce un onere aggiuntivo per il contribuente residente per i redditi prodotti all'estero rispetto al residente con soli redditi prodotti in Italia o con redditi prodotti all'estero, in uno Stato che adotta aliquote meno onerose rispetto a quelle previste in Italia. In questo senso, sembra di assoluta importanza verificare la compatibilità della scelta operata dal legislatore fiscale con il principio costituzionale della libera iniziativa economica.

⁽¹⁴⁴⁾ A. M. GAFFURI, *op. cit.*, pag. 322.

⁽¹⁴⁵⁾ A. M. GAFFURI, *ibidem*. L'autore, inoltre, rileva che: *“la capacità contributiva designa il limite massimo oltre il quale non può spingersi il prelievo di ricchezza dal settore privato. Essa non coincide con tutti gli averi del singolo; altrimenti la norma costituzionale li avrebbe indicati quale parametro di riferimento quantitativo cui è commisurato il dovere tributario, come era stabilito nello Stato Albertino. E' ragionevole pensare che la grandezza cui allude la norma costituzionale sia costituita da una parte di tali averi. Non può dunque che trattarsi, quando si discorre d'imposte dirette, del reddito che proviene dai presupposti connessi con il territorio e l'ordinamento nazionali. E' all'interno di questa ricchezza, qualificata da un legame con la comunità, che occorre trovare la giusta dimensione della pretesa contributiva”*.

⁽¹⁴⁶⁾ Vedi Corte Costituzionale, sentenza n. 142 del 27 luglio 1982. In quella sede, la Corte nell'analizzare il diritto del contribuente a detrarsi dal reddito le spese mediche sostenute all'estero al pari di quelle sostenute in Italia, implicitamente sembra accogliere il fatto che il

Come si è avuto modo di segnalare *infra*, la scelta del criterio della residenza è espressione di una esigenza implicita dell'ordine costituzionale, laddove la tassazione deve riferirsi alla persona. Appurata la compatibilità del criterio della residenza, tuttavia, nulla emerge dall'analisi dei principi costituzionali che possa in alcun caso far propendere in modo deciso verso l'affermazione secondo cui per "capacità contributiva" debba intendersi l'interessa dei redditi prodotti dal soggetto passivo qualificato come residente ai fini del tributo.

5. Il sistema fiscale italiano antecedente all'introduzione dell'IRES.

Prima di procedere all'analisi dell'attuale assetto impositivo, occorre rilevare che immediatamente dopo la promulgazione della Costituzione italiana, il sistema fiscale all'epoca vigente venne confermato nel suo complesso.

Secondo, infatti, una parte della dottrina, il termine "Tutti" utilizzato dall'art. 53 Cost. consentiva di estendere tanto ai cittadini quanto agli stranieri il criterio della territorialità⁽¹⁴⁷⁾.

Il sistema fiscale dell'Italia dall'inizio del novecento, al di là delle imposte straordinarie introdotte di volta in volta per finanziare le spese belliche, fino alla riforma degli anni settanta è stato caratterizzato dalla presenza di una imposta, denominata Imposta di ricchezza mobile (legge 4 luglio 1864, n. 1830, successive modifiche), la quale prevedeva espressamente che i soggetti passivi fossero assoggettati a imposizione in base ai redditi prodotti nel territorio dello Stato⁽¹⁴⁸⁾.

legislatore tributario individui il titolare del diritto di detrazione nel soggetto residente/domiciliato in Italia, senza che ciò possa essere oggetto di censura costituzionale.

⁽¹⁴⁷⁾ Cfr. V. UCKMAR, *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955, pag. 114. UCKMAR rileva che "L'intero sistema tributario italiano si uniforma al principio della territorialità dell'imposizione: le imposte sono applicate quando i loro presupposti materiali si verificano nel territorio del nostro Stato" (pag. 110). E, ancora, "Nel nostro sistema vige la regola dell'imposizione oggettiva, in quanto «è la fonte della ricchezza prodotta o il patrimonio o l'oggetto o l'indizio del consumo della ricchezza che vengono presi primariamente in considerazione»; tale regola rende possibile l'applicazione dei tributi su basi territoriali. Però, se l'elemento materiale costituisce, in linea di massima, il principale collegamento all'ordinamento tributario, non sono tuttavia da trascurare gli elementi relativi alla persona, in senso stretto, perché, come bene rileva l'Udina, essi rappresentano il primo ed il più interessante aspetto delle obbligazioni tributarie; anzi l'elemento personale della nazionalità talvolta costituisce (...) un presupposto essenziale per la nascita dell'obbligazione tributaria" (pag. 113).

⁽¹⁴⁸⁾ A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956, pag. 346, a tal proposito rilevava: "Il criterio logicamente esatto e comunemente adottato per decidere se e in quali limiti sia dovuta in Italia, nei casi sopra configurati [ossia nei casi in cui i redditi si

Autorevole dottrina, in merito alla localizzazione del fatto generatore dell'obbligazione tributaria, ha osservato che *“il rapporto materiale fra il soggetto ed il territorio, rapporto che (...) per gli enti di sede, normalmente di per sé non è fatto generatore dell'obbligazione tributaria”*, ma *“Pur tuttavia, i suddetti elementi hanno rilevanza fondamentale per il diritto tributario in quanto consentono di «localizzare» le obbligazioni e talvolta portano delle vere e proprie modifiche ai rapporti fiscali”* ⁽¹⁴⁹⁾.

La concezione di un'imposta fondata sul principio della tassazione in base al reddito mondiale in Italia, si è avvertita soltanto a partire dai primi anni sessanta. I lavori di riforma del sistema fiscale, che ebbero inizio nella prima metà degli anni sessanta, si proponevano l'obiettivo di introdurre nuovi criteri di imposizione reddituale fondati sulla persona del contribuente. I lavori, tuttavia, si conclusero soltanto un decennio più tardi, dapprima con l'emanazione della legge delega 22 ottobre 1971 n. 875 e, successivamente, con l'emanazione dei due decreti presidenziali (d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 e 598).

In sede parlamentare furono molte le critiche da parte dell'opposizione riguardanti i progetti di riforma a difesa del principio di tassazione su base territoriale. Nella relazione di maggioranza venne invece posto l'accento sulla rivoluzionaria impostazione del nuovo sistema fiscale postbellico in virtù della sostituzione del criterio di territorialità che aveva caratterizzato il sistema fiscale fino allora vigente, consentendo all'Italia di uniformarsi agli altri Paesi che da tempo avevo scelto di adottare tale criterio. Nonostante ciò, in altra parte della stessa relazione si dava evidenza del fatto che la scelta compiuta poteva comportare alcuni problemi ⁽¹⁵⁰⁾.

generino nella'ambito di un'attività industriale condotta in parte in Italia e in parte all'estero, ndr], *l'imposta sul reddito industriale, commerciale, professionale, è quello consistente nel vedere se i vari stabilimenti, aziende, uffici posti in paesi diversi costituiscono una gestione unica, economicamente indistinta, ovvero più gestioni dotate di una certa autonomia economica l'una rispetto all'altra. Nella prima ipotesi tutto il reddito è soggetto all'imposta, se lo stabilimento principale si trova in Italia, e non è per nulla colpito nel caso contrario; nella seconda ipotesi, invece, è soggetta all'imposta solo quella parte del reddito che è prodotta o può ritenersi prodotta dallo stabilimento, azienda, ufficio, posto in Italia, considerato come organismo produttivo a sé stante”*.

⁽¹⁴⁹⁾ V. UCKMAR, *op. cit.*, pag. 110 e ss.

⁽¹⁵⁰⁾ Nella relazione si dava atto che l'adozione di un tale criterio potrebbe essere penalizzante per le imprese che svolgono all'estero la propria attività, in virtù del fatto che operando in Stati sottosviluppati, dove le imposte sono non applicate ovvero applicate con aliquota particolarmente basse, non risultavano competitive. Inoltre, nella relazione si afferma che: *“Sul piano psicologico, poi, l'assoggettamento dei redditi prodotti all'estero alla stessa tassazione di quelli già prodotti in Italia potrebbe influire negativamente sull'interesse degli operatori economici per le attività da svolgere fuori dal territorio nazionale con il conseguente timore che alcuni settori della nostra economia (in particolare quello delle grandi opere pubbliche e dell'edilizia, delle ricerche petrolifere e*

Il d.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, relativamente alle persone fisiche, secondo le indicazioni del legislatore delegante, sostituiva per i residenti il criterio fino ad allora vigente della territorialità con quello della tassazione su base mondiale, mentre confermava la tassazione su base territoriale per i non residenti. L'art. 3 del decreto stabiliva, infatti, che il soggetto passivo residente era assoggettato a imposizione in base ai redditi ovunque prodotti; mentre, per i non residenti il decreto prevedeva l'imposizione dei soli redditi prodotti in Italia, fornendo l'elenco di quelli ritenuti tali all'art. 19. Per quanto riguarda le persone giuridiche, l'art. 22 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 598, stabiliva che il reddito complessivo imponibile per i non residenti fosse formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, soggiungendo che si consideravano prodotti in Italia i redditi di cui all'art. 19 del d.P.R. n. 597/1973 ⁽¹⁵¹⁾.

Nessuna modifica fu apportata dal legislatore con l'emanazione del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (detto anche Testo Unico delle Imposte sui Redditi o TUIR), il quale aveva riassunto in un'unica disciplina normativa i due decreti precedentemente menzionati.

6. Le scelte del legislatore italiano nell'ambito dei criteri di tassazione dei soggetti passivi IRAP.

Prima di soffermarsi sulle modalità di imposizione adottate dal legislatore italiano per quel che concerne le imposte sui redditi, occorre rilevare che nel panorama fiscale italiano, accanto all'imposta sui redditi è stata inserita l'IRAP (d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 446). L'importanza di analizzare tale imposta prima di procedere a descrivere il sistema di imposizione dei soggetti residenti nell'ambito delle imposte sui redditi, è rilevante nella misura in cui i criteri adottati dal legislatore in tal caso differiscono in modo evidente da quelli adottati a suo tempo per la strutturazione delle imposte dirette.

La struttura dell'IRAP, infatti, è tale da far ritenere attendibile l'affermazione secondo cui il legislatore è libero da vincoli nello stabilire il criterio spaziale più confacente con i propri obiettivi.

Con l'introduzione del nuovo tributo, avente lo scopo di dare forma al progetto di federalismo fiscale, si intendeva assoggettare a imposizione il

minerarie etc.) si ripieghino su se stessi e si provincializzino proprio nel momento in cui tutti gli Stati tendono a facilitare l'espansione e le dimensioni delle loro industrie". Si avverte in queste parole molte delle critiche che tutt'ora sono fatte all'adozione del criterio della tassazione su base mondiale.

⁽¹⁵¹⁾ Cfr. D. ROSENBLOOM – C. GARBARINO, *Analisi comparata delle norme per la localizzazione dei redditi degli ordinamenti tributari italiano e statunitense*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, pag. 529 e ss.

maggiore valore reddituale derivante direttamente dall'assetto organizzativo assunto dall'impresa.

Tuttavia, il tributo è stato giustificato anche sotto l'aspetto del rapporto causale tra servizi resi dallo Stato e la maggiore contribuzione richiesta al contribuente. Nella Relazione della Commissione Gallo al progetto di riforma, il tributo viene giustificato in termini di concorso alle spese pubbliche in base al principio del beneficio. In particolare, nella Relazione si afferma: *“Ogni attività organizzata comporta la presenza e la circolazione delle persone che ad esse concorrono, nonché dei loro familiari, la creazione od utilizzazione di strutture materiali, il che (...) richiede approntamenti di infrastrutture e servizi cui sono specificamente deputati gli enti pubblici aventi competenza di gestione del territorio, urbanistica, sanità, trasporti e simili. In particolare l'esercizio di queste attività comporta diseconomie esterne e pregiudizio, in diverse forme, di interessi dell'intera collettività, o diffusi tra i suoi membri, a tutela dei quali gli enti suddetti sono tenuti ad intervenire. La copertura di questi costi con un tributo locale si giustifica anche in termini di “beneficio”*”⁽¹⁵²⁾.

Tale affermazione, tuttavia, non ha trovato molti consensi in dottrina poiché si è ritenuto che tale giustificazione non fosse in linea con quella nozione di “capacità contributiva” di cui all'art. 53 Cost. che, come si osservato in precedenza, *“chiama a pagare le imposte non perché si è ricevuto un servizio, bensì perché si è titolari di una ricchezza tale da esprimere idoneità soggettiva al concorso alle spese pubbliche”*⁽¹⁵³⁾.

Al di là, dunque, di talune affermazioni apodittiche contenute nella relazione, sembra condivisibile la critica riguardante il fatto che il tributo non possa giustificarsi sulla base del principio del beneficio, ciò in quanto il limite all'applicabilità di tale principio alle situazioni di fatto comporta notevoli problemi nella determinazione dell'effettivo vantaggio ottenuto dal contribuente. E da quanto è stato rilevato, tale profilo non sembra essere stato risolto dal tributo.

Sempre sotto l'aspetto dei profili generali dell'imposta occorre rilevare che il tributo ha natura reale. E' stato, infatti, osservato che la peculiare configurazione della fattispecie imponibile, che non si identifica in funzione di un soggetto, ma è definita in termini oggettivi, determina il sorgere

⁽¹⁵²⁾ La ricostruzione del presupposto in ossequio del principio del beneficio risulta avversata dalla dottrina maggioritaria. Si vedano, ad esempio, gli scritti di R. LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, pag. 1412, oppure G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, pag. 500.

⁽¹⁵³⁾ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte Speciale*, Padova, 2005, pag. 724.

dell'obbligo fiscale in capo ad un soggetto che, tuttavia, risulta estraneo al presupposto oggettivo considerato ⁽¹⁵⁴⁾.

Il presupposto del tributo è da identificare in una peculiare manifestazione di capacità contributiva, consistente nel “valore aggiunto della produzione”. Il presupposto si differenzia da quello previsto per altre imposte nella misura in cui la nozione di valore aggiunto della produzione non coincide con quella di reddito o di altre forme di capacità contributiva assunte tradizionalmente dal legislatore. Ad essere assoggettati a imposizione sono, infatti, anche coloro che nel periodo d'imposta abbiano prodotto un reddito negativo (una perdita), proprio in conseguenza del fatto che il presupposto impositivo non attiene alla ricchezza novella generata dal contribuente nel periodo d'imposta, bensì attiene al “dominio sui fattori produttivi”, e ciò – in altri termini – si traduce in una valutazione oggettiva della forza economica rappresentata dall'esistenza di una organizzazione produttiva ⁽¹⁵⁵⁾.

⁽¹⁵⁴⁾ Secondo G. CORASANITI *I profili internazionali e comparati dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, III, pag. 449 e ss., “L'irap è stata definita per legge un'imposta avente carattere reale [v. art. 1, comma 2, del d. lgs. n. 446/1997, ndr], in quanto prende in esame non il soggetto di imposta ma le tipologie di attività esercitate dallo stesso. E' stato osservato che non vi sono dubbi circa la natura «reale» od «oggettiva» dell'imposta, non solo per l'espressa definizione legislativa, ma anche per la peculiare configurazione della fattispecie imponibile, che non si identifica in funzione di un soggetto, come nelle imposte personali, ma è autonomamente definita, in termini oggettivi, ed è quindi riferita, in un momento logicamente successivo, al soggetto rispetto al quale si individua un collegamento in sé estraneo al presupposto oggettivo considerato. Coerentemente con la natura di imposta reale è stato adottato il criterio della territorialità per l'imposizione del valore aggiunto della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio regionale”. L'impostazione è condivisa da R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, Milano, 2008, pag. 313. Sulla differenza tra imposta reale e imposta personale si veda A. FANTOZZI, *op. cit.*, pag. 61. La definizione data dall'autore è ormai pacifica in dottrina. In particolare, le imposte reali “considera[no] gli indici di ricchezza indipendentemente dal fatto che essi affluiscano nella disponibilità del soggetto” mentre l'imposta personale “le imposte che tengono conto, oltre che dell'indice di ricchezza isolatamente considerato, anche di vicende ad esso estranee e relative alla persona del contribuente, alle sue condizioni familiari e sociali”. Il definire un'imposta come reale o personale comporta anche una valutazione delle caratteristiche tecniche del tributo. In particolare, quando un'imposta ha carattere reale ad essa solitamente il legislatore associa una tassazione su base territoriale, mentre nel caso di imposta avente natura personale, il legislatore propende per una imposizione della base imponibile fondata sul principio di tassazione mondiale. A. FEDELE, *Imposte reali e imposte personali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, pag. 450 e ss.

⁽¹⁵⁵⁾ Secondo parte della dottrina, nel caso dell'IRAP ci si troverebbe innanzi ad un indice di capacità contributiva impersonale, rilevabile oggettivamente, come tale distinto e separato rispetto alla capacità contributiva specifica dei singoli individui. A tal proposito, si vedano i contributi di P. STUDENSKY, *Toward a theory of business taxation*, in *Journal of political economy*, 1940, pag. 630; G. MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e Costituzione*, in

Si tratta di una lettura innovativa, secondo cui la capacità contributiva va giudicata come un criterio di riparto dei carichi fiscali tra i consociati, rispondente essenzialmente a regole di ragionevolezza, rispetto alle quali il dato qualificante è rappresentato dalla posizione di supremazia o comunque di “potere” che ciascun membro della collettività va assumendo nel contesto sociale di appartenenza ⁽¹⁵⁶⁾.

Proseguendo nell'analisi della disciplina del tributo, occorre rilevare che nei lavori preparatori riguardanti la legge n. 662/1996 si era data scarsa rilevanza agli aspetti internazionali del nuovo tributo. Questo vuoto è stato in parte colmato con l'emanazione del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 446, il quale ha disciplinato compiutamente anche i profili internazionali del nuovo tributo.

In tal sede, infatti, il legislatore delegato ha proceduto a includere tra i soggetti passivi anche i soggetti non residenti. Non solo. Il decreto ha anche individuato le modalità di determinazione della base imponibile ai fini IRAP, nel caso in cui essa sia realizzata fuori dal territorio dello Stato o in Italia da soggetti non residenti. Pare, pertanto, opportuno analizzare in dettaglio le soluzioni adottate dal legislatore per far fronte alle lacune della legge delega.

Per quanto riguarda i soggetti passivi, ai sensi dell'art. 2, secondo periodo, del d. lgs. n. 446/1997, essi sono – in virtù del peculiare presupposto impositivo – gli imprenditori individuali, gli esercenti arti e professioni, le società sia di persone che di capitali, gli enti non commerciali, gli enti non residenti, le amministrazioni pubbliche ⁽¹⁵⁷⁾.

L'imposta, sul piano dei criteri di determinazione della base imponibile, come detto, adotta il principio di territorialità e, pertanto, i redditi prodotti all'estero sono esclusi dal campo di applicazione del tributo. In specie, si considera prodotto all'estero il valore aggiunto della produzione derivante da attività svolte attraverso l'utilizzazione di strutture materiali operanti per almeno tre mesi nel corso del periodo d'imposta; in tal caso, secondo le disposizioni del d. lgs. n. 446/1997, andrà scomputata dal valore totale della produzione una quota corrispondente al rapporto tra il totale delle

Dir. prat. trib., 2000, I, pag. 1635; G. CORASANITI, *Irap: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, pag. 1019.

⁽¹⁵⁶⁾ F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, I, pag. 632; A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, pag. 470 e ss.; S. F. COCIANI, *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, pag. 823 e ss.

⁽¹⁵⁷⁾ G. CORASANITI, *op. cit.*, pag. 448.

remunerazioni e quella parte delle remunerazioni riferibile alle strutture situate all'estero⁽¹⁵⁸⁾.

Quanto ai soggetti non residenti, l'IRAP è considerata applicabile laddove venga svolta nel territorio di una regione, per un periodo non inferiore ai tre mesi, un'attività commerciale o professionale mediante stabile organizzazione o base fissa⁽¹⁵⁹⁾.

L'art. 12, comma 2, del d. lgs. n. 446/1997, infatti, stabilisce che l'imponibile IRAP: *“si considera prodotto nel territorio stesso per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio, ovvero derivante da imprese agricole, esercitate nel territorio stesso”*.

Viene così accolto un criterio differente da quello previsto per la ripartizione del valore aggiunto della produzione tra più regioni, in quanto il periodo di tre mesi è riferito all'attività e non alla permanenza in una struttura materiale, né tantomeno assumono rilievo le retribuzioni del personale addetto; pertanto, viene in tal modo tassato anche il valore aggiunto prodotto senza impiego del personale⁽¹⁶⁰⁾.

La sommaria descrizione del tributo è sufficiente per dimostrare come il legislatore abbia optato nel caso dell'IRAP per l'adozione del criterio della territorialità. La scelta, in definitiva, sarebbe giustificata dal presupposto “oggettivo” del tributo. La realtà dell'imposta, infatti, ha infatti influito nella determinazione del criterio imposto. Tali tributi, infatti, si

⁽¹⁵⁸⁾ R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in M. MICCINESI, *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, pag. 831 e ss.. Il criterio utilizzato per scomputare dalla base imponibile IRAP delle imprese commerciali la parte di valore aggiunto prodotto all'estero, in discontinuità peraltro con il criterio – analitico – utilizzato in passato in riferimento all'Ilor, è stato criticato dalla dottrina in virtù del fatto che esso genererebbe un trattamento diseguale tra coloro che adottano. Tale sperequazione si avverte con riferimento a trattamento che il legislatore prevede per i non residenti per il valore aggiunto prodotto in Italia. Per essi, infatti, si prevede il computo ai fini della base imponibile del valore aggiunto prodotto in Italia. Un'altra sperequazione si genera con riferimento a residenti che producono reddito all'estero senza avvalersi di personale. In tal senso, si veda G. CORASANITI, *op. cit.*, pagg. 469-470.

⁽¹⁵⁹⁾ Vale la pena ricordare in questa sede come i criteri di collegamento comunemente utilizzati per ricollegare il valore aggiunto ad un determinato territorio sono individuati in modo distinto a seconda che si tratti di impresa commerciale, arte o professione, attività non commerciale. Infatti, rispetto all'attività commerciale svolta dalle società, vale il criterio di collegamento della stabile organizzazione; mentre, per l'esercizio di attività artistica o professionale, il valore aggiunto è ricollegato ad una base stabile; infine, l'ufficio è considerato il criterio di collegamento per i soggetti che svolgono attività non commerciale. In tal senso, si veda G. CORASANITI, *op. cit.*, pagg. 460-461. Medesime conclusioni si possono trarre dalla risoluzione ministeriale 16 luglio 1998, n. 188/E.

⁽¹⁶⁰⁾ P. BORIA, *Il sistema tributario*, *cit.*, pag. 971 e ss..

caratterizzano per assoggettare a imposizione il reddito o, nel caso dell'IRAP, il valore aggiunto in base al principio della territorialità⁽¹⁶¹⁾.

Nonostante, infatti, sia stato adottato quale criterio di collegamento del soggetto al territorio quello della residenza, detto criterio di collegamento è stato associato il principio della territorialità, il che confermerebbe, almeno in parte, l'affermazione secondo cui il legislatore è libero di determinare i criteri di tassazione senza trovare un limite nel dettato costituzionale.

Ma occorre aggiungere che l'adozione del principio della territorialità per la determinazione dell'imponibile IRAP, sebbene scevra da limiti di natura costituzionale, risponde ad esigenze strutturali di tali tipologie di imposte. Avendo tale imposta natura reale, il legislatore ha inteso adottare il principio di territorialità il quale, tradizionalmente, caratterizza tali imposte.

7. Le scelte del legislatore italiano nell'ambito dei criteri di tassazione dei soggetti passivi IRES.

Passando allo studio delle imposte sui redditi, obiettivo del presente lavoro è focalizzare l'attenzione sull'IRES (acronimo di Imposta sul Reddito delle Società), in quanto tale imposta è stata posta dal legislatore al centro del sistema della fiscalità delle imprese e, dunque, analizzando tale imposta si possono trarre importanti considerazioni in merito all'atteggiamento assunto dal legislatore fiscale in merito all'adozione del principio di mondialità o territorialità per i redditi d'impresa.

Tale analisi, tuttavia, non può prescindere dai vincoli posti al legislatore delegato dalla legge 7 aprile 2003, n. 80. L'art. 2, di codesta legge, stabilisce, infatti, un vincolo per il legislatore delegato di attenersi nella riforma dell'IRPEG ai principi internazionali e comunitari vigenti.

⁽¹⁶¹⁾ La realtà dell'imposta è affermata, innanzitutto, dal legislatore delegante, il quale sottolinea tale aspetto all'art. 3, comma 144, lett. a), della legge 23 dicembre 1996. Sulla natura reale dell'imposta si veda anche l'art. 1, comma 2, del d. lgs. 15 dicembre 1997 n. 446. In dottrina, da ultimo, si è espresso R. SCHIAVOLIN, L'imposta regionale sulle attività produttive, cit., pag. 169 e ss., il quale condividendo la natura di imposta reale dell'IRAP, osserva che il carattere reale dell'imposta esprime in via preminente la rilevanza dell'attività e del valore da essa prodotto a prescindere dal rappresentare detti valori indici della ricchezza globale del soggetto passivo. A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, pag. 467, in particolare, osserva che "La qualificazione di realtà appare comunque condivisibile, giacché la fattispecie imponibile dell'irap "non identificata in funzione di un soggetto (...) ma è autonomamente definita, in termini meramente oggettivi, e (...) riferita, in un momento logicamente successivo, al soggetto rispetto al quale si individua un collegamento in sé estraneo al presupposto oggettivamente considerato". La distinzione tra imposte reali e personali è bene argomentata dall'Autore nel contributo: *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, I, pag. 450 e ss.

Considerato che, sul piano della gerarchie delle fonti, il vincolo fissato dalla legge delega comporta l'incostituzionalità del decreto delegato laddove venisse violata la prescrizione indicata dalla legge delega, appare rilevante verificare se in riferimento all'IRES, in effetti, trovino applicazione o meno detti principi.

Il rispetto dei principi internazionali, richiamati dall'art. 2, infatti, porrebbe un serio limite alla libertà di scelta del legislatore delegato dei criteri ritenuti più idonei a configurare l'imposta. Tale situazione risulta essere tanto più delicata laddove si pensi che il legislatore dovrebbe non solo rispettare i principi internazionali, ma anche quelli convenzionali. Anticipando in questa sede alcuni spunti che saranno approfonditi nel prossimo capitolo, occorre rilevare che il rispetto delle convenzioni internazionali, infatti, impone al legislatore nazionale di adottare il principio della tassazione del reddito mondiale in relazione al residente. Questo principio, che è caratteristico delle convenzioni OCSE, risulta pienamente condiviso dal legislatore italiano che, nello stipulare tutte le convenzioni internazionali attualmente in vigore, ha utilizzato quale modello di riferimento proprio quello predisposto dall'OCSE.

Questa prima considerazione serve per comprendere come il legislatore delegato sia, in effetti, nell'impossibilità di discostarsi dai principi invalsi a livello internazionale e comunitario e, pertanto, l'imposta dovrebbe avere assumere come criterio di collegamento quello della residenza, al quale dovrebbe essere associato il principio della tassazione dei redditi su base mondiale.

Tale vincolo, tuttavia, non avrebbe più senso laddove si fosse dinnanzi ad una imposta reale, in quanto i principi appena espressi riguardano le imposte sui redditi aventi natura personale. La realtà dell'imposta, dunque, potrebbe sottrarre il legislatore dal dovere adottare i criteri di tassazione invalsi a livello internazionale e comunitario. E' per tale ragione che nel prossimo paragrafo sarà analizzata la natura dell'IRES.

8. Sulla natura reale o personale dell'IRES.

Come si è avuto modo di rilevare nel paragrafo precedente, al fine di verificare se il legislatore possa adottare criteri diversi da quelli imposti dal diritto convenzionale fiscale, occorre verificare se l'imposta abbia natura reale o personale ⁽¹⁶²⁾.

⁽¹⁶²⁾ A. FEDELE, *Imposte reali*, cit., pag. 453, osserva che "Tuttavia, la piena consapevolezza della contrapposizione fra imposte reali e personali si consolida solo quando si prende coscienza della sussistenza di categorie o classi di indici di capacità contributiva che, pur mantenendo una sostanziale unitarietà, possono, nella costruzione del

A tale scopo occorre premettere che si definiscono personali le imposte che nell'applicazione e nella determinazione quantitativa del tributo siano riferibili ad un soggetto passivo e tengano in considerazione le sue condizioni personali e familiari. Così rileva ai fini dell'identificazione di un'imposta a carattere personale la considerazione complessiva degli indici di capacità contributiva di un certo tipo riferibili al soggetto passivo (reddito complessivo) oltre che la previsione di deduzioni e detrazioni che attengono al soggetto; mentre, nelle imposte reali il presupposto può essere definito a prescindere da qualsiasi considerazione del soggetto passivo.

Anche nelle imposte reali la fattispecie può essere definita in ragione di un soggetto passivo, tuttavia, la fattispecie non ricomprende tutti i possibili indici di capacità contributiva riferibili ad un determinato soggetto. Le imposte reali, infatti, si caratterizzano per il fatto di riferirsi a singoli redditi, patrimoni, etc., senza considerare le condizioni peculiari o familiari del soggetto (¹⁶³). In altri termini, le imposte reali considerano gli indici di ricchezza indipendentemente dal fatto che essi affluiscono nella disponibilità del soggetto (¹⁶⁴).

Il ricorso a tale classificazione – come detto – è propedeutica al fine di potere comprese se la struttura data all'imposta dal legislatore possa qualificare il tributo come imposta reale o meno. Laddove, infatti, l'imposta avesse natura reale ad essa sarebbe associata la modalità di tassazione su base territoriale, come si opportunamente visto in riferimento all'IRAP. Mentre, nel caso in cui abbia natura personale, la tassazione redditi prodotti del soggetto passivo residente dovrebbe effettuarsi in base al principio della tassazione del reddito ovunque prodotto.

A tal proposito, si osserva che nei primi commenti alle novità introdotte dalla riforma IRES una parte della dottrina si era spinta a sostenere che l'IRES aveva assunto la forma di un'imposta reale, in considerazione del fatto che, in primo luogo, restavano inalterati i regimi sostitutivi e la tendenziale indifferenza per la dimensione soggettiva del fatto e, in secondo luogo, si era introdotto un sistema di imputazione per trasparenza dei redditi prodotti dalla società (¹⁶⁵).

sistema tributario, essere assunti a presupposto di più autonome imposte, ovvero si una soltanto, che colpisca tutti gli indici riferibili ad un medesimo soggetto". Secondo l'autore, la distinzione tra imposte personali e reali verte sull'analisi dei presupposti oggettivi e soggetti del tributo. Alcune caratteristiche del tributo, infatti, inducono a classificare l'imposta tra quelle reali piuttosto che tra quelle personali.

(¹⁶³) A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pag. 61.

(¹⁶⁴) A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 191-192; ID., *Imposte reali e imposte personali*, in cit., pag. 450 e ss.

(¹⁶⁵) Il carattere di realtà dell'imposta è stato sostenuto da P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in P. RUSSO (a cura di), *La riforma dell'imposta sulle società*, Torino, 2005, pagg. 64-65. L'autore, in effetti, rileva che

Tuttavia, nonostante sia stato dato atto che con la riforma si sia compiuto un ulteriore passo verso la trasformazione da imposta personale a imposta reale, la dottrina maggioritaria è dell'avviso che, allo stato attuale, l'imposta abbia preservato il suo carattere personale ⁽¹⁶⁶⁾. Ciò sarebbe confermato dal ruolo di assoluta rilevanza rivestita dal soggetto nella fissazione delle regole di territorialità e, novità della riforma, per la separazione tra il trattamento fiscale della società rispetto a quello dei soci, il quale fa protendere per un'autonoma capacità contributiva dell'ente.

E' stato, inoltre, evidenziato che la riforma abbia finora disatteso le intenzioni del legislatore, il quale – nella Relazione alla legge delega n. 80/2003 – aveva coniato l'espressione “dalle persone alle cose” che, in altri termini, sottendeva la volontà di trasformare la struttura dell'imposta da personale a reale ⁽¹⁶⁷⁾.

I motivi che portano ad escludere che l'IRES sia una imposta reale confermano l'assunto secondo cui a vincolare il legislatore nell'adozione del principio della tassazione del reddito su base mondiale sia stato più che la

*“Quanto all'accentuazione del carattere reale dell'imposizione, poi, si deve altresì evidenziare che, se per un verso non si sono affatto ridotti gli ampi spazi di applicazione delle imposte sostitutive (le quali trovano anzi espresso riconoscimento nell'art. 3, lett. c) della legge delega), peraltro verso aspetti di realtà si sono affermati nello stesso settore dell'imposizione sui redditi societari. Basti, per tutti, un esempio. Qualunque sia la giustificazione che si voglia dare alla tassazione per trasparenza delle società di capitali (...) essa, per il solo fatto di essere opzionale, potrebbe attestare una sostanziale indifferenza, ai fini della definizione della fattispecie, del riferimento del reddito ad un soggetto piuttosto che ad un altro. Detto altrimenti, il “fatto” è individuato prescindendo dalla sua “dimensione” soggettiva; ciò che, appunto, costituisce la caratteristica delle imposte reali”. Vale la pena osservare che, in relazione alle norme antecedenti la riforma del 2004, la dottrina maggioritaria nonostante avesse sempre sostenuto la natura personale dell'imposta, ne sottolineava gli elementi, quale l'imposizione proporzionale del reddito, che sono tipici delle imposte reali. Sul punto, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pag. 62.*

⁽¹⁶⁶⁾ A. FEDELE, *I rapporti fra soci e società*, in P. RUSSO (a cura di), *La riforma dell'imposta sulle società*, Torino, 2005, pag. 155; A. FANTOZZI, *I rapporti di gruppo*, in P. RUSSO (a cura di), *La riforma dell'imposta sulle società*, Torino, 2005, pag. 175; M. BASILAVECCHIA, *La nuova “Imposta sul reddito delle società” (IRES): lineamenti generali*, in F. TESAURO, *L'imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, pagg. 27-28. L'autore ha, infatti, osservato che: “nonostante siano presenti segnali di avvio verso una configurazione sempre più reale delle imposte sul reddito, appare ancora legittimo qualificare l'IRES come imposta personale: per i caratteri che l'assimilano all'imposta sulle persone fisiche (deduzioni o detrazioni) per la valenza assolutamente prevalente del soggetto nella fissazione delle regole di territorialità, impostate sulla tradizionale tassazione del reddito mondiale, per i soggetti residenti, e del reddito prodotto in Italia, per i non residenti”. Da ultimo, cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 535.

⁽¹⁶⁷⁾ L'intenzione del legislatore della riforma di adottare un'imposta avente carattere reale in luogo della precedente imposta avente natura personale è condivisa in dottrina. Sul punto si rinvia alla dottrina citata alla nota precedente.

Costituzione, il legislatore delegato, il quale vincolato il legislatore delegato ad adottare criteri di imposizione in linea con i principi internazionali, convenzionali e comunitari, ha seriamente limitato la possibile opzione a disposizione del legislatore delegato.

9. *La struttura dell'IRES con riferimento ai rapporti transfrontalieri.*

L'IRES⁽¹⁶⁸⁾ è l'acronimo con il quale viene definita l'imposta sul reddito della società, le cui normative è contenuta nel d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (di seguito, TUIR), dedicata al trattamento fiscale degli enti collettivi. In particolare, con riferimento al presupposto del tributo degli enti collettivi, l'art. 72 stabilisce che *“presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6”*⁽¹⁶⁹⁾.

Il presupposto dell'imposta, in altri termini, consiste nel possesso del reddito⁽¹⁷⁰⁾, che – nel caso dei soggetti IRES – si configura in termini di reddito d'impresa, ossia quei redditi che derivano dallo svolgimento di un'attività d'impresa così come definita ai sensi dell'art. 55 del TUIR.

⁽¹⁶⁸⁾ L'analisi, ai fini delle imposte dirette, riguarda principalmente l'IRES in quanto scelta del presente contribuente è quella di concentrare l'attenzione intorno al trattamento fiscale del reddito d'impresa. Le osservazioni, tuttavia, che seguiranno, con un certo grado di approssimazione possono essere estese anche alle persone fisiche esercenti attività d'impresa.

⁽¹⁶⁹⁾ Per quanto riguarda il concetto di reddito e possesso si rinvia alle principali opere e commentari del Testo Unico (tra i più noti si vedano M. LEO, *Le imposte sul reddito nel nuovo Testo Unico*, Milano, 2007; AA.VV., *L'imposta sul reddito delle società (IRES)*, F. TESAURO (a cura di), Bologna, 2007.

⁽¹⁷⁰⁾ Sul concetto di “reddito” e di “possesso del reddito” si rinvia alla principale manualistica di diritto tributario e, da ultimo, P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 185 e ss. Secondo l'autore *“In effetti la formula “possesso di redditi” va interpretata non tanto come un richiamo letterale ad una categoria civilistica o comunque ad un istituto regolato in un altro settore normativo, quanto piuttosto come un modo per identificare la relazione del soggetto con quella peculiare manifestazione di capacità contributiva che è costituita dal reddito”* e *“così il reddito può individuarsi assumendo come elemento di riferimento la consistenza di un patrimonio all'inizio di un dato periodo e verificandone l'incremento al termine del periodo medesimo”*. Tuttavia, è lo stesso autore che precisa che nell'ambito delle imposte dirette, l'individuazione della nozione di reddito non risulta essere indispensabile ai fini dell'applicazione delle imposte, in quanto è lo stesso legislatore a precisare, a seconda della categoria di appartenenza, cosa debba intendersi per reddito.

Come è noto, l'IRES individua, all'art. 73, i soggetti passivi d'imposta distinguendoli in residenti e non residenti ⁽¹⁷¹⁾. Nello stesso articolo, inoltre, si precisa il concetto di residente e, per esclusione, quello di non residente ⁽¹⁷²⁾ ⁽¹⁷³⁾.

La residenza ai fini IRES ha un ruolo di assoluta preminenza considerato che l'essere o non essere residente comporta l'applicazione di trattamento fiscale diverso dei redditi conseguiti dai soggetti passivi ⁽¹⁷⁴⁾.

Tuttavia, esso costituisce soltanto un elemento di qualificazione del soggetto passivo ⁽¹⁷⁵⁾. L'art. 73 del TUIR, nell'individuare i soggetti passivi, innanzitutto considera l'esercizio di una prevalente o esclusiva attività

⁽¹⁷¹⁾ Riguardo alla definizione più in generale dei criteri di collegamento tra il fatto e il singolo ordinamento giuridico interno si veda P. TARIGO, *Il concorso di fatti imponibili nei trattati contro le doppie imposizioni*, Torino, 2008, pag. 101 e ss.. Secondo l'autrice, in particolare, "I criteri di collegamento unilaterali costituiscono, dunque, innanzi tutto, il punto di contatto tra il fatto e il singolo ordinamento giuridico interno. In secondo luogo, detti criteri individuano un elemento che può essere soggettivo, se riferito alla sfera personale del soggetto passivo, oppure oggettivo o materiale, se riferito alla situazione di fatto assunta a presupposto d'imposta, idoneo a stabilire questa attrazione spaziale".

⁽¹⁷²⁾ Per un approfondimento del concetto di residenza, si veda il contributo di G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, cit.

⁽¹⁷³⁾ I criteri di collegamento con il territorio sono essenziali per collegare ad un determinato reddito ad un determinato soggetto in un determinato territorio. I criteri di collegamento riconosciuti a livello internazionale sono la nazionalità, la residenza e il territorio. Secondo una parte della dottrina i primi due criteri hanno natura personale, mentre il terzo ha natura reale. In questo senso, G. C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività all'estero e dei non residenti operanti in Italia*, in *Riv. dott. Comm.*, 1974, pag. 139, riferisce che: "Il requisito del compimento di un'attività è inteso in senso ampio, non concorrendo la presenza personale nel territorio dello Stato ed essendo sufficiente per appartenere economicamente allo Stato il ricevere ad esempio un dividendo per una partecipazione azionaria in una società che svolga la sua attività nello Stato o più in generale lo svolger una attività economica nello Stato anche indiretta o per interposta persona. Il vincolo sociale (...) si ha quando si partecipa alla vita organizzata dell'ente per cui sono considerati appartenenti allo Stato gli stranieri che si trattengono nel territorio dello Stato per cura o per motivi culturali".

Nel panorama internazionale è stato rilevato che le legislazioni statali si sono conformate ad un sistema di tassazione la quale prevede la concorrenza accanto a criteri di localizzazione di natura personale a criteri di collegamento di natura reale (v. J. SELIGMAN, *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, New York, 1928, pag. 88-113).

⁽¹⁷⁴⁾ Secondo A. M. GAFFURI, *op. cit.*, pag. 313, "l'imposizione dei soggetti residenti in relazione a tutti i redditi dovunque conseguiti è una scelta legislativa legittima, perché non urta contro la razionalità dal punto di vista fattuale e giuridico. Innanzitutto i redditi conseguiti fuori dai confini, al pari di quelli che sono il frutto di iniziative attuate in ambito nazionale, sono, di per sé, valori significativi di un'accresciuta disponibilità di risorse economiche. Inoltre essi, sotto il profilo".

⁽¹⁷⁵⁾ P. TARIGO, *op. cit.*, pag. 103, pone in evidenza il fatto che la residenza pur essendo un elemento estrinseco alla fattispecie non gode di una propria autonomia. *Contra* G. MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, cit., pag. 310.

commerciale un elemento qualificatorio della fattispecie che permette di qualificare i redditi prodotti da determinati soggetti passivi del tributo come redditi d'impresa. Con particolare riferimento agli enti commerciali italiani e, precisamente, a quelli indicati all'art. 73, comma 1, lett. a), del TUIR, il legislatore né presume *ab origine* la commercialità ⁽¹⁷⁶⁾ e, conseguentemente, la qualificazione dei redditi da essi prodotti come redditi d'impresa.

Dopo di ché, il possesso di siffatta tipologia di redditi viene riconnessa al soggetto che lo percepisce in modo diverso. Si afferma, a tal proposito, che *“Se il percettore dei proventi si trova in Italia (fisicamente o in modo giuridicamente significativo), essendo qui residente, in Italia egli dispone dell'intera ricchezza ottenuta, indipendentemente dal luogo geografico dove è stato compiuto l'atto generatore del risultato economico o è materialmente situato il reddito”* ⁽¹⁷⁷⁾.

La residenza, quale criterio di collegamento prescelto dal legislatore ordinario per codesta imposta, svolge, dunque, all'interno dello schema del tributo, la funzione di catalizzatore di una serie di conseguenze riguardanti non solo il soggetto passivo e il presupposto, bensì anche le modalità di determinazione della base imponibile.

In primo luogo, la residenza si pone come elemento normativo di qualificazione del soggetto passivo d'imposta; in secondo luogo, rappresenta per il soggetto passivo l'unico elemento di collegamento con il territorio; ed, infine, esso si pone anche come elemento di aggregazione di tutti i redditi prodotti dal soggetto passivo dentro e fuori il territorio dello Stato ⁽¹⁷⁸⁾.

L'imposizione dei redditi d'impresa conseguiti, pertanto, subirà una tassazione su base mondiale piuttosto che territoriale in relazione al fatto che i soggetti passivi si qualifichino come residenti o meno ⁽¹⁷⁹⁾. Ciò è,

⁽¹⁷⁶⁾ L'art. 81 del TUIR stabilisce, infatti, che: *“Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione”*. Sono di questo avviso: F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 268; G. F. GAFFURI, *Diritto tributario*, Padova, 2006, pag. 434; V. FICARI, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2003, pag. 23 e ss.; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, pag. 230.

⁽¹⁷⁷⁾ A. M. GAFFURI, *op. cit.*, pag. 315. In questo senso, l'autore sottolinea: *“In tutti i casi in cui sono soddisfatti i presupposti della residenza, a cagione del coagularsi degli interessi e delle manifestazioni vitali di maggior importanza in Italia, vi è radicamento dell'esistenza nel tessuto sociale domestico: è il soggetto, in quanto entità fisica o centro di riferimento di rapporti, che è legato al territorio dello Stato”*.

⁽¹⁷⁸⁾ P. TARIGO, *op. cit.*, pag. 104.

⁽¹⁷⁹⁾ Come è noto, la residenza implica una tangibile presenza della persona fisica o collettiva in Italia. E' residente nel territorio dello Stato chi per la maggior parte del periodo d'imposta possiede la sua sede legale o amministrativa o colloca il centro primario dei suoi

infatti, stabilito dall'art. 81 del TUIR, il quale statuisce che la determinazione del reddito del soggetto passivo consiste proprio nel suo "reddito complessivo"⁽¹⁸⁰⁾.

Questa scelta presuppose da parte del legislatore una sostanziale indifferenza verso il fatto che i redditi sia prodotti in Italia o all'estero. In questo senso, è indubbiamente vero che i redditi prodotti all'estero rappresentano un'accresciuta disponibilità di risorse economiche e, sotto un profilo meramente formale, tali redditi non differiscono da quelli prodotti in Italia. Non v'è dubbio, peraltro, in merito al fatto che la scelta operata dal

impegni o occupazioni. Con riferimento in particolare alle persone giuridiche, "la collocazione della sede (legale o amministrativa) o dell'oggetto principale dell'ente determina un saldo insediamento dell'organismo pluripersonale in Italia". Così A. M. GAFFURI, *op. cit.*, pag. 314. Come ricordato in precedenza, prima dell'IRPEG/IRES in Italia esisteva l'imposta di ricchezza mobile che, pur essendo stata concepita prima dell'approvazione della Carta Costituzionale, rappresentava la principale forma di tassazione diretta fino agli inizi degli anni settanta. Tale imposta viene classificata tra le imposte reali, ossia tra quelle imposte che assumo ad oggetto della tassazione una cosa e non una persona. Il legislatore, in riferimento a detta imposta, aveva optato per la tassazione su base territoriale. Dopo l'approvazione della Costituzione, il perdurare di una imposta reale caratterizzata da una tassazione su base territoriale non aveva suscitato alcuna perplessità tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, a riprova che il criterio della territorialità al pari di quella della mondialità sono tra loro alternativi e pienamente compatibili con il disposto costituzionale. Sul punto si veda la ricostruzione della problematica operata da G. MARINO, *L'unificazione del diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, II, 1997, pag. 854 e ss. P. TARIGO, *op. loc. cit.*, pag. 104, in tema di rapporto tra residenza e imposta reale osserva: "La residenza può costituire, infatti, un criterio di collegamento rilevante anche nell'ambito di una struttura della fattispecie impositiva dell'imposta sui redditi definita in funzione oggettiva, quale è l'imposta reale. Se ne ritrova un esempio nell'imposizione sostitutiva dei redditi di capitale di fonte estera corrisposti a soggetti residenti". L'autrice, inoltre, sottolinea la perfetta compatibilità del criterio della residenza con ordinamenti caratterizzati dall'adozione di un principio di territorialità nella tassazione dei redditi. G. FRANSONI, *op. cit.*, pag. 357, osserva a tal proposito: "La residenza, infatti, al di là del ruolo di criterio di collegamento, assolve anche il compito di individuare due regimi impositivi – quello della tassazione su base mondiale da quello della tassazione su base territoriale – la cui diversità attiene solo ai modi di determinazione della base impositiva, poiché è la stessa giustificazione dell'imposta, cioè il suo presupposto, a risultare modificato dal venir meno, nei sistemi di tassazione su base territoriale, di ogni carattere di personalità dell'imposizione presente, sia pure in forma più o meno sfumata, nei casi di tassazione su base mondiale".

⁽¹⁸⁰⁾ G. FRANSONI, *op. cit.*, pag. 363, in relazione al rapporto fra residenza e principio di tassazione mondiale osserva: "si deve innanzi tutto ribadire che (...) il principio della residenza e quello dell'universalità riguardano due profili diversi della complessiva formulazione della fattispecie impositiva, talché ciascuno di essi può essere valutato isolatamente, nel senso che eventuali irrazionalità nella definizione del concetto di residenza non sono accentuate o limitate dal fatto che la tassazione del reddito avvenga su base mondiale o territoriale, né viceversa".

legislatore ordinario riguardante la tassabilità dei redditi esteri è coerente con il presupposto dell'imposta.

Tuttavia, mentre gli artt. 151 e 153 del TUIR, concernenti la tassazione su base territoriale dei redditi realizzati dai non residenti, hanno un contenuto vincolato ⁽¹⁸¹⁾, lo stesso non si può dire con riguardo alla disciplina dei residenti ossia la tassazione dei redditi da questi prodotti in base al criterio del *worldwide taxation principle*. Come si è osservato all'inizio, si ritiene che il legislatore abbia ampi margini di discrezionalità nella determinazione dei criteri del tributo.

Secondo una parte della dottrina, di cui si condivide il punto di vista, la libertà del legislatore ordinario, dunque, di determinare i criteri di collegamento tra il fatto imponibile, il soggetto e l'ordinamento italiano, permette allo stesso non solo di includere i redditi esteri nella determinazione della base imponibile del residente, bensì anche la possibilità di escludere tali redditi dalla base imponibile IRES, salvo che tale decisione non sia in contrasto con il principio di uguaglianza ⁽¹⁸²⁾.

La necessità che non tutte le manifestazioni di ricchezza debbano essere prese in considerazione ai fini delle imposte dirette è appalesato, ad esempio, in relazione alla plusvalenza generata dal lavoratore autonomo nel caso di cessione di taluni beni che, la quale appunto non risulta essere espressione di reddito ai fini del TUIR ⁽¹⁸³⁾.

L'evidenza dell'IRES, ci impone di prendere atto che il legislatore con riferimento all'imposizione societaria abbia inteso includere il reddito prodotto dai residenti nella determinazione della base imponibile, in quanto espressiva di una capacità complessiva del contribuente residente e che la stessi riposi anche nei limiti posti dalla legge delega riguardanti il rispetto dei principi internazionali, convenzionali e comunitari.

Tale scelta si poggia sulla necessità di individuare un meccanismo che permetta di graduare la partecipazione dei contribuenti alle spese pubbliche in relazione alla maggiore o minore intensità del soggetto con il territorio dello Stato. Tuttavia, è possibile sostenere che in talune occasioni tale parametro risulta essere del tutto inappropriato. Si pensi al caso in cui la maggior parte, se non la totalità dei redditi del contribuente residente sia prodotta all'estero, per esso ci si attende un trattamento che si accosti di più a quello del non residente piuttosto che a quello del residente.

⁽¹⁸¹⁾ A. M. GAFFURI, *op. cit.*, pag. 352.

⁽¹⁸²⁾ A. M. GAFFURI, *op. cit.*, pag. 353. Come si avrà modo di rilevare, successivamente, la scelta del legislatore di adottare un criterio territoriale in luogo di quello mondiale è stata opera in relazione all'IRAP.

⁽¹⁸³⁾ La tal cosa è segnalata da G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001, pag. 139.

Analizzando la disciplina positiva del tributo è possibile peraltro riscontrare i limiti dei criteri adottati per contrastare il fenomeno della doppia imposizione internazionale generato proprio dall'adozione del principio della mondialità.

E', infatti, possibile osservare che all'art. 165, comma 2, del TUIR il legislatore abbia previsto – in riferimento ai redditi prodotti all'estero dai soggetti IRES – un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.

Al fine di individuare quali redditi possano considerarsi prodotti all'estero occorre adottare una lettura a specchio dell'art. 23 del TUIR, in virtù del rinvio operato dall'art. 165, comma 2, del TUIR.

Il rinvio operato dall'art. 165 del TUIR, che tratta del credito d'imposta riconosciuto ai residenti per i redditi prodotti all'estero e ivi tassati, a l'art. 23 del TUIR, fa sì che, nonostante tale norma in realtà stabilisca soltanto quali redditi debbano considerarsi nazionali per i non residenti, essa possa determinare anche quali redditi debbano, per converso, considerarsi non imponibili in Italia. Con particolare riferimento al reddito d'impresa, esso si considera realizzato in Italia per i non residenti laddove nel territorio sia presente una stabile organizzazione. Attraverso una lettura a contrario della norma, i redditi d'impresa del residente non si considerano prodotti in Italia se realizzati all'estero per mezzo di una stabile organizzazione.

Tale affermazione, tuttavia, deve essere – come detto – interpretata alla luce del principio della tassazione dei redditi su base mondiale. Pertanto, seppure tali redditi non siano considerati imponibili in Italia se realizzati mediante l'ausilio di una stabile organizzazione, in ogni caso concorreranno alla formazione della base imponibile dell'imposta, salvo poi sottrarsi, almeno in parte, a tassazione in virtù del credito d'imposta concesso in relazione alle imposte pagate all'estero per tali redditi.

Alla stabile organizzazione, così come definita ai sensi dell'art. 162 del TUIR, è, dunque, assegna una duplice funzione: per le società estere essa funge da collegamento dei redditi realizzati con il territorio italiano, mentre in riferimento all'attività d'impresa condotta all'estero da parte di un soggetto residente, essa qualifica il reddito prodotto in un altro Stato come reddito estero e permette al soggetto residente di beneficiare ai fini dell'imposta di un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.

Per i redditi conseguiti all'estero senza stabile organizzazione non è previsto alcun credito d'imposta. Ciò lascia perplessi, in quanto al verificarsi di tale situazione, il contribuente, nell'eventualità in cui anche lo Stato estero della fonte decidesse di tassare il reddito ivi prodotto, sarebbe sottoposto ad una doppia imposizione piena, poiché tale reddito concorrerebbe in ogni caso alla formazione della base imponibile IRES in virtù dell'operare del principio del *worldwide taxation*.

Questa situazione, come detto, estrema confligge con il divieto generale posto dall'ordinamento italiano in tema di doppia imposizione⁽¹⁸⁴⁾. Le difficoltà sul piano interno della scelta operata dal legislatore non soddisfa e pone serie perplessità riguardo al trattamento dei redditi transfrontalieri⁽¹⁸⁵⁾.

Continuando nell'analisi, tuttavia, non si può fare a meno di rilevare che la stabile organizzazione rappresenta un strumento giuridico per collegare un soggetto residente con il territorio di un altro Stato.

Per mezzo di tale istituto, infatti, il soggetto passivo residente in Italia può beneficiare, ai fini delle imposte sul reddito, di un credito d'imposta atto a eliminare o quantomeno a ridurre l'onere fiscale subito all'estero.

Esso, tuttavia, è una creazione artificiosa derivante dalla necessità di separare il reddito prodotto dal residente in Italia rispetto a quello prodotto stabilmente all'estero. In altre parole, esso rappresenta un limite alla forza attrattiva del principio di tassazione su base mondiale. Una soluzione escogitata per ripartire il reddito su base territoriale: da un lato, quello prodotto all'estero e, dall'altro, quello prodotto nello Stato⁽¹⁸⁶⁾.

Lo stesso effetto sarebbe stato raggiunto prevedendo un regime di esenzione per i redditi realizzati all'estero. Tuttavia, l'adozione di un regime di esenzione dei redditi prodotti all'estero avrebbe condotto per altra via a surrogare il principio della tassazione mondiale con quello territoriale. Ecco, allora, che per la conservazione del principio della tassazione su base

⁽¹⁸⁴⁾ Una parte della dottrina (A. M. GAFFURI, *La tassazione dei redditi d'impresa prodotti all'estero*, Milano, 2008, pag. 112), ritiene, per converso, che la mancata concessione del credito d'imposta per i redditi "d'impresa" prodotti all'estero, in assenza di una stabile organizzazione, risulterebbe condivisibile in quanto mancherebbe "il presupposto essenziale per riconoscere nei due prelievi contestualmente richiesti l'intollerabile reiterazione del medesimo dovere contributivo: l'identità delle caratteristiche sostanziali delle due obbligazioni pecuniarie". L'autore rileva, tuttavia, che tale impostazione è compatibile con il reddito d'impresa inteso nella sua accezione essenziale. Per quanto, invece, riguarda i redditi che pur essendo qualificati in altre categorie reddituali rientrano nell'ambito del reddito d'impresa per l'operare del principio di attrazione dei redditi, l'autore, rileva che la ricostruzione dianzi operata risulta essere insoddisfacente in quanto, ad esempio, la rendita di un fabbricato sarebbe imponibile in Italia per il soggetto non residente tanto quanto quello del prodotto dal residente all'estero. In questo senso, essendovi identità di presupposto, ai contribuenti residenti spetterebbe il credito d'imposta.

⁽¹⁸⁵⁾ La preoccupazione è condivisa in dottrina. V. A. M. GAFFURI, *op. cit.*, pag. 115.

⁽¹⁸⁶⁾ G. MARONGIU, *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, pagg. 227-228, rileva che "La nozione di stabile organizzazione è stata quindi adottata, a livello internazionale, per individuare il presupposto soggettivo necessario e sufficiente per l'assoggettamento ad imposizione dell'attività economica svolta nel territorio di uno Stato da un soggetto non residente, facendo ricorso ai criteri oggettivi e soggettivi, atti ad ancorare il fatto economico oggetto di imposizione al territorio entro i cui confini il reddito, imputabile a tale soggetto, si è effettivamente realizzato".

mondiale viene riconosciuto al contribuente un credito d'imposta che non altera, di fatto, gli effetti del principio della tassazione su base mondiale, salvo ridurre e, in alcuni casi, neutralizzare l'onere fiscale sopportato all'estero dal contribuente. La stabile organizzazione, in sostanza, serve a delimitare quali redditi sul piano interno – si ripete – debbano essere considerati esteri e, perciò, beneficiare del credito d'imposta *ex art. 165 del TUIR* ⁽¹⁸⁷⁾.

10. Osservazioni conclusive

Dall'analisi condotta in questo capitolo possono essere tratte alcune conclusioni che aiuteranno nel prosieguo del presente lavoro.

Innanzitutto, va osservato che le norme costituzionali non operano una scelta in merito alle modalità da seguire per la tassazione dei redditi realizzati dei contribuenti.

L'art. 53 Cost. non indica, infatti, le modalità con cui procedere alla tassazione dei redditi prodotti dai contribuenti. Esso si limita a stabilire che a concorrere alle spese pubbliche siano “Tutti”: cittadini e stranieri, residenti e non residenti.

L'art. 3 Cost., alla quale una parte della dottrina riconduce il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., peraltro, si limita ad affermare che non i criteri adottati non creino discriminazioni tra situazioni simili.

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 devono essere assoggettati a imposizione nello stesso modo,

⁽¹⁸⁷⁾ Secondo una ricostruzione originale di A. M. GAFFURI, *op. cit.*, pag. 383 e ss., il credito d'imposta concesso per i redditi esteri assoggettati a imposizione presso lo Stato della fonte, non sarebbe altro che “una concessione graziosa del legislatore”, poiché nonostante l'aggravio in termini di onere fiscale che ne deriverebbe al contribuente, in base alla recente giurisprudenza della Corte Costituzionale (in particolare, v. sentenza n. 156/2001), “Il conseguimento di redditi all'estero è certamente (...) un fatto espressivo di forza economica imponibile, giacché è l'effetto dello sfruttamento di energie produttive organizzate. Per questa qualità intrinseca tali profitti, secondo la concezione ultima della Corte costituzionale, possono ben divenire legittimo oggetto di tassazione, anche quando essi non assicurano al percettore, in concreto, la provvista finanziaria per assolvere l'onere tributario, essendo già spesi per pagare le imposte estere. La possibilità di ricavare dai redditi generati all'estero le risorse per versare l'imposta in Italia non è circostanza determinante, se la pretesa si collega alla loro produzione e non alla loro confluenza nel patrimonio del contribuente. (...) Posto il problema in questi termini, si arriva facilmente a concludere che in relazione al principio di capacità contributiva, il riconoscimento del credito d'imposta non è un atto doveroso, ma una scelta discrezionale del legislatore, poiché nulla obbliga quest'ultimo ad adottare uno strumento che ha lo scopo pratico di escludere dalla tassazione i redditi (come quelli prodotti all'estero e ivi già tassati e quindi consumati) non effettivamente disponibili”.

indipendentemente dal fatto che tali redditi siano stati conseguenti 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 virtù del principio di tassazione su base mondiale.

Un'altra parte della dottrina, recentemente, ha sostenuto la possibilità che la norma costituzionale possa essere letta in modo diverso ossia che essa preveda sicuramente un trattamento identico per situazioni simili ma che, per converso, il confronto tra situazioni non debba riguardare due soggetti residenti quanto piuttosto un residente e un non residente. In questo caso, è stato osservato che il trattamento previsto per i non residenti realizzandosi attraverso la sola tassazione dei redditi prodotti sul territorio dello Stato genera una discriminazione nei confronti dei residenti poiché, contrariamente a quanto previsto per i non residenti, il reddito prodotto al di fuori del territorio dello Stato da parte di quest'ultimo sarebbe assoggettato a imposizione.

Questa seconda lettura della norma, sebbene minoritaria, trova – a mio avviso – una conferma empirica nell'ordinamento fiscale, considerato che il legislatore ordinario tanto in passato quanto attualmente ha adottato un criterio di tassazione fondato sul principio della territorialità. 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 delle imposte che prevedevano la tassazione del reddito su base territoriale. Da ultimo si pensi all'IRAP. Tale imposta, infatti, stabilisce un generale principio di tassazione dell'imponibile su base territoriale. In essa si prevede soltanto un sistema che sostanzialmente fa concorrere, sebbene in modo marginale, all'imponibile quella parte di risorse realizzate all'estero.

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;

PRINCIPIO DI TERRITORIALITA' E REDDITO D'IMPRESA

- b) l'imposta non ha natura reale;
- 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 ha optato per riconoscere 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, inteso a verificare se possano o meno essere riscontrati dei limiti sul piano giuridico per il legislatore, 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.

L'obiettivo dei prossimi capitoli è di verificare se sul piano internazionale, convenzionale o comunitario si sono affermati taluni principi che possano mettere in discussione l'attuale assetto assunto dall'IRES.

CAPITOLO III

IL PRINCIPIO DELLA TERRITORIALITA' E IL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE

Sommario: 1. *Il diritto internazionale tributario: breve panoramica riguardo le scelte in tema di tassazione dei redditi di fonte estera;* 2. *La potestà impositiva dello Stato: teorie a confronto;* 3. *Gli argomenti a favore del principio di mondialità e quelli a favore del principio di territorialità secondo la dottrina giuridica internazionale;* 4. *La selezione dei criteri di tassazione a livello internazionale: le consuetudini e i principi generali di diritto internazionale;* 5. *Gli effetti sul piano internazionale dell'adozione del principio di mondialità: la plurima imposizione internazionale;* 6. *I rimedi per evitare la plurima imposizione: misure unilaterali;* 7. *...(segue) e misure bilaterali;* 7.1 *Il modello di convenzione OCSE;* 7.2 *Critica in merito all'utilizzo del modello convenzionale quale soluzione ai problemi di doppia imposizione;* 7.3 *L'art. 7 del modello di convenzione OCSE: la struttura e le implicazioni in tema di potestà impositiva;* 7.4 *Le alternative al modello OCSE;* 8. *Conclusioni.*

1. Il diritto internazionale tributario: breve panoramica delle scelte in tema di tassazione dei redditi di fonte estera.

L'analisi del diritto tributario internazionale e convenzionale ai fini del presente lavoro, rappresenta un altro tassello del puzzle per verificare se al di là dei modelli economici analizzati nel primo capitolo sia possibile per il legislatore adottare il principio della territorialità in luogo del principio della mondialità per la tassazione dei redditi e, in particolare, per la tassazione dei redditi d'impresa.

Per quanto si è visto finora, almeno a livello interno, il legislatore non incontrerebbe limitazioni sul piano costituzionale, bensì soltanto su quello ordinario, in virtù di una legge delega che stabile all'art. 2 l'obbligo in capo al legislatore delegato di attenersi nella revisione/riforma dell'imposta sui redditi delle società (IRES) di attenersi ai principi internazionali, convenzionali e comunitari.

Posto, infatti, come la disciplina dell'IRES assuma la natura di imposta personale occorre rilevare se a livello internazionale vi sia dei limiti nella strutturazione di una imposta avente natura personale.

In tal senso, nel prosieguo saranno dapprima presi in considerazione i principi di diritto internazionali attinenti al diritto tributario e, successivamente, saranno analizzati i principi posti a fondamento delle convenzioni internazionali.

Il diritto internazionale consente un'imposizione anche su fattispecie che si manifestano nello Stato straniero.

Esso richiede solo che il presupposto da sottoporre ad imposizione manifesti un reale legame col territorio dello Stato impositore (il cosiddetto “*genuine link*”), particolarmente se il soggetto passivo in tale territorio risiede o ha la cittadinanza. E, invero, nell’ambito dell’imposizione diretta, oltre che sulle successioni e donazioni, l’onere fiscale grava anche su situazioni di fatto verificatesi all’estero.

Occorre rilevare che le norme dei singoli Stati hanno un elemento in comune: gli Stati sovente, nell’istituire un’imposta sul reddito (attualmente sono rari quelli che non la istituiscono), non rinunciano a sottoporre ad imposizione l’intero reddito conseguito sul proprio territorio, in funzione della particolare condizione del soggetto percettore.

Ciò nonostante le norme si differenziano in modo considerevole riguardo all’identificazione dei fatti che possono essere considerati indici di capacità contributiva ai fini della determinazione del reddito del contribuente. Di particolare interesse è, infatti, il sistema con il quale il reddito, sebbene generato all’estero, possa considerarsi reddito domestico.

La qualifica di tale reddito come nazionale, infatti, riduce ulteriormente il campo d’indagine per la determinazione del trattamento fiscale da adottare. E’, infatti, sufficiente dimostrare la natura nazionale di un reddito, affinché questo, in linea di principio, sia comunque sottoposto ad imposizione, indipendentemente dalla cittadinanza/residenza del soggetto che lo ha percepito.

Un reddito considerato prodotto all’estero, al contrario, non necessariamente sarà gravato da imposta. Se è vera l’affermazione secondo cui la maggior parte degli Stati sottopone ad imposizione i redditi ovunque prodotti dei loro residenti e, talora (vedi Stati Uniti, il Messico e le Filippine) ⁽¹⁸⁸⁾, anche quello prodotto da i non residenti laddove abbia conservato la cittadinanza del loro Stato di origine, tuttavia, ciò non rappresenta un principio inderogabile.

Alcuni Stati, quali ad esempio, Uruguay, Hong Kong, si limitano, per converso, a sottoporre a tassazione solo i redditi prodotti nel proprio territorio sia dai residenti che dai non residenti, in base al principio della territorialità ⁽¹⁸⁹⁾. Con riferimento alle persone giuridiche, la Francia

⁽¹⁸⁸⁾ Per la tassazione delle società commerciali americane veda la sezione 7701(a) dell’*Internal Revenue Code*. Per il Messico si veda l’art. 16 *Código Fiscal de la Federación*.

⁽¹⁸⁹⁾ Il principio della territorialità è previsto dall’art. 7 della *Impuesto a las rentas de la industria y comercio* uruguaiana, dall’art. 16 della *Profit tax* di Hong Kong.

assoggetta a imposizione i soli redditi “d’impresa” prodotti nel territorio nazionale ⁽¹⁹⁰⁾.

Accanto alle scelte dei singoli Stati di adottare misure per esentare/escludere da imposizione i redditi conseguiti all’estero, gli Stati si avvalgono anche delle convezioni bilaterali, con le quali ci si accorda per ripartire la potestà tributaria degli Stati firmatari in relazione ai redditi prodotti dai loro residenti, al fine di eliminare o quantomeno ridurre gli effetti della plurima imposizione generata dall’adozione da parte di entrambi gli Stati del principio di mondialità per la tassazione dei redditi dei propri residenti.

2. La potestà impositiva dello Stato: teorie a confronto.

Prima di procedere all’analisi riguardanti il principio di mondialità e quello di territorialità, occorre osservare che l’adozione dell’uno o dell’altro principio dipendono principalmente dal carattere o meno illimitato della potestà impositiva dello Stato. E, invero, come si avrà modo di constatare a breve, laddove si ammetta il carattere illimitato della potestà impositiva dello Stato, questi potrà assoggettare a imposizione anche i redditi che abbiano un tenue collegamento con il territorio dello Stato. In questo senso, lo Stato avrebbe la libertà di scegliere se assoggettare a imposizione i redditi realizzati soltanto nel territorio piuttosto che quelli realizzati all’estero. Per converso, laddove il carattere della potestà impositiva dello Stato sia limitato al solo territorio dello Stato, va da sé che l’unico principio che questi può adottare è quello della territorialità.

L’analisi, dunque, del carattere limitato o illimitato della potestà impositiva dello Stato risulta essere premessa necessaria per gli ulteriori approfondimenti degli ulteriori aspetti concernenti i principi della mondialità e della territorialità.

In questo senso, si ritiene per ragioni di completezza ripercorrere le principali teorie avanzate al riguardo e che qui si intende riassumere per comprendere in quale misura uno Stato può decidere di tassare un proprio contribuente.

In questa ricostruzione delle principali teorie in materia di potestà impositiva dello Stato, occorre prendere le mosse dalla teoria realista la quale ritiene che la potestà fiscale dello Stato sia illimitata. Secondo i sostenitori di tale teoria il diritto internazionale non esiste e, dunque, nessun

⁽¹⁹⁰⁾ Il principio della territorialità per le imprese francesi è prevista dall’art. 209-I della *Impôt sur les bénéfices des sociétés*. Per quel che riguarda il Brasile, la norma che stabilisce la tassazione su base territoriale dei redditi d’impresa è quella dell’art. --

limite può essere posto allo Stato che intende esercitare la propria potestà normativa.

Negando l'esistenza del diritto internazionale si giunge ad affermare che lo Stato, libero da ogni forma di costrizione, può soltanto autolimitare la propria azione escludendo da imposizione taluni soggetti o fatti per il semplice motivo che sarebbe impossibile per gli organi accertatori potere riscuotere le imposte da parte di tali soggetti.

Di conseguenza se si può parlare di limitazione della potestà normativa dello Stato essa assume valenza puramente interna ed è originata dalle limitazioni poste dalla potestà esecutiva, la quale difficilmente può esercitarsi fuori dai confini statali.

All'interno di tale scuola di pensiero, tuttavia, si possono riscontrare delle posizioni più moderate rispetto a quella appena descritta. Taluno, infatti, ha sostenuto che, nonostante la potestà normativa dello Stato abbia carattere illimitato, rileva che un effettivo limite di carattere giuridico a tale illimitatezza può essere riscontrato sotto il profilo territoriale della potestà esecutiva. La limitazione che lo Stato si autoimpone nell'esercizio della propria potestà normativa non può essere dovuta ad una situazione di fatto, bensì ad un limite giuridico che trova la sua fonte nella potestà esecutiva. Come ha osservato una parte della dottrina, sebbene tale posizione rappresenti una espressione più moderata della teoria realista pura, essa non fornisce elementi giuridici a supporto della propria tesi, se non quella – contrariamente a quanto professato dai sostenitori della teoria originaria – di riconoscere l'esistenza del diritto internazionale.

Entrambe le tesi, dunque, sostengono il carattere illimitato della potestà normativa temperata da una autolimitazione da parte dello Stato derivante da limiti di fatto o giuridici collegati alla potestà esecutiva. Se ciò è vero sotto l'aspetto dell'espansione della potestà normativa anche a fatti o soggetti estranei al territorio dello Stato, occorre pur sempre individuare il criterio di collegamento più adatto a creare quella relazione tra l'oggetto, il soggetto e lo Stato che giustifichi dal punto di vista giuridico il relativo trattamento fiscale.

La teoria fondata sul criterio di ragionevolezza è stata originariamente elaborata dalla scuola anglosassone⁽¹⁹¹⁾ proprio per dare risposta a tale interrogativo. A tal proposito, gli esponenti di tale scuola affermano che al fine di assoggettare a imposizione un soggetto è necessario, sotto il profilo giuridico, individuare una connessione ragionevole tra l'oggetto, il soggetto e lo Stato d'imposizione. Sicché il problema dell'efficacia della norma nello

⁽¹⁹¹⁾ Il principale esponente di tale teoria, in diritto tributario, è J.J. SELIGMAN, *Double taxation*, New York, 1921.

spazio passa in secondo piano lasciando il posto all'analisi degli elementi caratterizzanti la fattispecie impositiva.

Tale teoria considera la potestà normativa dello Stato a priori spazialmente illimitata. L'esistenza del diritto internazionale – secondo tale teoria – è inteso non tanto quale mezzo di ripartizione della potestà normativa degli Stati, quanto piuttosto quale mezzo per limitare il suo esercizio e, dunque, ad incidere in ultima analisi sulla sovranità statale.

Servendosi delle nozioni e dei concetti di diritto privato internazionale, i sostenitori della teoria ritengono che lo Stato eserciti senza limitazione alcuna la propria potestà, ciò nondimeno, tale esercizio condurrebbe a un conflitto normativo, nell'incontro/scontro con le norme di un altro Stato che regolano la medesima fattispecie. Per ovviare a tale inconveniente, secondo i sostenitori di tale teoria, lo Stato dovrebbe astenersi dall'esercitare la propria potestà normativa quando manchi un legame ragionevole tra il fatto che intende disciplinare e il territorio dello Stato ⁽¹⁹²⁾.

Uno Stato, infatti, può astenersi dall'applicare le proprie norme a fattispecie le quali hanno un qualche collegamento con un altro Stato, nei casi in cui l'esercizio di siffatto potere sarebbe "irragionevole" ovvero sia nel caso in cui non siano verificati una serie di parametri ai quali è demandato il compito di realizzare un bilanciamento di interessi nella ripartizione delle pretese e nella risoluzione dei conflitti tra Stati ⁽¹⁹³⁾. Pertanto, lo Stato, prima di adottare una norma che abbia elementi di estraneità con l'ordinamento, dovrebbe verificare la legittimità e l'opportunità di adottare tale disciplina.

Tale tesi è stata criticata aspramente poiché i suoi detrattori ritengono che non sia stata data dimostrazione da parte dei suoi sostenitori dell'inesistenza d'una ripartizione di competenze in diritto internazionale fondata sui due

⁽¹⁹²⁾ Nel diritto internazionale privato si veda, ad esempio, T. BALLARINO, *Diritto internazionale Privato*, Padova, 1996, pag. 258 e ss.

⁽¹⁹³⁾ C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, op. cit., pag. 138. L'autore, richiamando il lavoro svolto dall'American Law Institute in occasione delle modifiche da apportare al *Restatement (Second) of Foreign Relations Law*, rileva che i parametri sono in sintesi: le modalità, le qualità e l'estensione della fattispecie o dell'attività per la parte che avviene all'interno del territorio; i criteri di collegamento di carattere personale tra il soggetto che pone in essere l'attività e l'ordinamento statale; il tipo di attività o fattispecie oggetto dell'esercizio del potere regolamentare; la rilevanza e l'effettiva opportunità per l'ordinamento statale di effettuare il proprio esercizio di potere regolamentare nei riguardi di particolari attività o settori; la importanza della fattispecie regolanda all'interno del sistema politico ed economico internazionale; la conformità della disciplina legislativa interna ultraterritoriale con le norme di diritto internazionale, l'interesse di un altro Stato, che si colloca in una posizione di potenziale conflitto, a disciplinare la materia con analoghe norme unilaterali ultraterritoriali, e la probabilità dell'insorgere di un effettivo conflitto tra siffatte norme.

principali criteri di collegamento, elaborati in diritto internazionale privato, della cittadinanza e della territorialità.

A tal fine, una parte dei sostenitori della tesi fin qui discussa ha sostenuto che il merito della teoria è quello di aver posto l'accento sulla necessità di individuare un criterio di collegamento effettivo o ragionevole nell'ambito del diritto internazionale pubblico ⁽¹⁹⁴⁾.

La teoria della cd. "controprestazione", le cui radici affondano nelle teorie del contratto sociale, secondo cui il diritto degli individui è espressione del loro consenso, nella sua versione classica, sostiene che il "principe" può esercitare il proprio potere a condizione che conceda agli individui una contropartita a fronte del consenso ricevuto. Applicando tale concetto generale al campo delle imposte si afferma che la contropartita dell'imposta risiede nel servizio reso, secondo quella nota teoria del beneficio esposta nel primo e nel secondo capitolo ⁽¹⁹⁵⁾.

Nella sua semplicità essa divenne presto modello di ispirazione per l'elaborazione delle prime convenzioni internazionali per evitare la doppia imposizione. Il collegamento sinallagmatico, infatti, venne adottato per legittimare da parte dello Stato della fonte l'imposizione dei redditi prodotti sul proprio territorio dai non residenti o, più in generale, dagli stranieri, in virtù dei servizi goduti in tale Stato ⁽¹⁹⁶⁾. Tuttavia, essa ha peraltro rappresentato anche la giustificazione per assoggettare a imposizione i redditi dei loro cittadini anche quando abbiano spostato la propria residenza fiscale altrove ⁽¹⁹⁷⁾.

⁽¹⁹⁴⁾ N. MELOT, *op. cit.*, pag. 7.

⁽¹⁹⁵⁾ C. MONTESQUIEU, *De l'Esprit des lois*, trad., Milano, 2007, pag. 372.

⁽¹⁹⁶⁾ B. GRIZIOTTI, *L'imposizione fiscale des étrangers*, in *Recueil des Cours de l'Academie de Droit International de La Haye*, 1926, vol. III, pag. 13, 17 e 30. Secondo lo studioso italiano, il potere d'imposizione sia dei nazionali che degli stranieri si giustifica sulla base di tale teoria piuttosto che sulla teoria della sovranità pura. Infatti, secondo l'autore, la causa del tributo si giustifica dal fatto che il contribuente sia esso straniero che nazionale si avvantaggia dal sistema economico e dai servizi resi dallo Stato.

⁽¹⁹⁷⁾ E' noto, infatti, che gli Stati Uniti e le Filippine assoggettano i redditi prodotti dai propri cittadini anche quando questi ultimi abbiano trasferito la propria residenza fiscale all'estero. Tale scelta, in relazione agli Stati Uniti, viene così spiegata da KIRSCH (M. S. KIRSCH, *Taxing Citizens in a Global Economy*, in *New York University Law Review*, 2007, New York, pag. 115): "Among the earliest arguments for taxing citizens abroad is that the individuals continue to enjoy the benefits of citizenship while abroad and, accordingly, should continue to bear the corresponding burdens, in particular the payment of taxes to enable the continued functioning of the government. Both the Civil War income tax and 1894 income tax were justified, at least in part, on this basis. Moreover, in *Cook v. Tait*, the Supreme Court explicitly relied on a benefits theory as a principal justification for upholding Congress's right to tax the foreign income of citizens abroad. (...) The relevant question is whether, in the modern world, the benefits of U.S. citizenship accruing to a citizen abroad justify the taxation of that person's worldwide income. In addressing this question, it is important to acknowledge the theory's limits in the context of an income tax."

In definitiva, si rileva come, secondo tale teoria, lo Stato non possa imporre i redditi prodotti da una persona piuttosto che quelli generati da un bene senza che vi sia una contropartita in termini di protezione ovvero l'erogazione di un servizio da parte dello Stato.

I critici hanno rilevato che tale teoria, che trova il suo fondamento nel contratto sociale di VOLTAIRE, non risulta essere più attuale in quanto il problema dell'imposizione ha spostato il proprio baricentro dal consenso da parte dei cittadini al carattere obbligatorio dell'imposta. In altri termini, non si pone più un problema di contropartita quanto il carattere incondizionato dell'imposta in virtù dell'abbandono del principio del beneficio (e, quindi, della logica della controprestazione) a favore del principio del sacrificio, laddove il contribuente non concorre alle spese pubbliche in funzione dei benefici ricevuti, bensì in quanto membro di una collettività e sulla base di un vincolo di solidarietà che caratterizza la collettività di appartenenza ⁽¹⁹⁸⁾. Tuttavia, deve segnalarsi che sebbene la teoria sia stata in larga parte abbandonata resta ancora rilevante il principio del collegamento economico che, sul piano del diritto internazionale, assume ancora un ruolo di centrale importanza a tal punto da essere considerato il fondamento della potestà fiscale normativa. La critica, tuttavia, rileva che tale criterio non è in grado di spiegare le problematiche giuridiche sottese al potere impositivo dello Stato e al suo carattere illimitato o meno. Tutt'al più esso rappresenta uno

Benefits theory generally arises in the context of fee-for-service transactions, where there is a quid pro quo. In the context of an income tax, where the tax level does not directly depend on the benefits received, there is no necessary correlation between the benefits and the taxes paid. Accordingly, the existence of significant benefits might provide a strong basis to claim that the overseas citizen should pay some level of tax by reason of his citizenship, but it might not necessarily dictate the form or amount of that tax.

Personal Protection

The benefits received by a U.S. citizen include both collective benefits and individualized benefits. During much of the twentieth century, collective benefits—in particular, military expenditures—were often cited as a benefit justifying citizenship-based taxation (...).

Property Protection

Another modern development, which might be of significantly more practical benefit to citizens overseas, concerns the protection of personal property abroad (...).

Right to Vote

The political rights enjoyed by U.S. citizens abroad provide another potential justification for citizenship-based taxation. A U.S. citizen residing abroad retains the right to vote for President, Vice President, senators, and congressmen. (...)

Right to Enter

Another important right possessed by U.S. citizens overseas is the ability to enter the United States at any time. Again, different citizens might place different value on this right, depending on how frequently they visit to the United States and the likelihood that they might return permanently (...).

⁽¹⁹⁸⁾ Per ulteriori approfondimenti *infra* al capitolo riguardante dedicato alla sistema fiscale italiano.

strumento che permette di proporzionare il carico fiscale in capo ai soggetti sulla base dei vantaggi dei servizi erogati dallo Stato ⁽¹⁹⁹⁾.

Affianco a tali teorie se ne aggiunga un'altra di segno completamente opposto a quelle finora descritte. Secondo la cd. teoria territoriale la potestà impositiva è limitata al territorio dello Stato che tassa, dal che l'affermazione secondo cui la potestà fiscale deve essere intesa in senso strettamente territoriale ⁽²⁰⁰⁾.

Tale tesi, tuttavia, risulta assolutamente inattendibile in quanto – come si è osservato nel primo capitolo – i suoi sostenitori confondono la potestà normativa con quella esecutiva creando un limite alla prima sulla base dei limiti riconosciuti alla seconda ⁽²⁰¹⁾.

Conclusivamente, occorre osservare che l'esercizio della potestà impositiva da parte dello Stato, sebbene sia illimitata, non possa prescindere da un collegamento ragionevole tra il soggetto passivo e il territorio (*genuine link*) ⁽²⁰²⁾.

⁽¹⁹⁹⁾ N. MELOT, *op. cit.*, pag. 14-15.

⁽²⁰⁰⁾ Vedi sul punto V. UCKMAR, *La tassazione degli stranieri in Italia*, cit., pag. 110-113; M. INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1954, pag. 122; G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1939, pag. 28.

⁽²⁰¹⁾ G. C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, pag. 47, il quale rileva che: “per il diritto internazionale le norme hanno semplicemente natura di un programma di future azioni, per cui ad esempio una norma che ricollega una obbligazione tributaria ad una fattispecie che si verifica all'estero o nei confronti di residenti all'estero, corrisponderebbe ad una dichiarazione dello Stato che esso procederà allo svolgimento delle attività connesse all'imposizione, ma che appunto in quanto non è che mera dichiarazione preventiva del comportamento dello Stato, essa non produce alcuna conseguenza dal punto di vista dell'ordinamento internazionale. Si avrebbe violazione del diritto internazionale solo nel caso in cui lo Stato volesse attuare la suddetta norma, svolgendo la propria attività in territorio soggetto alla esclusiva sovranità di un altro Stato senza che esso vi consenta”.

⁽²⁰²⁾ Si veda, al riguardo, la sentenza della Corte di Giustizia Internazionale del 6 aprile 1955, *affaire Nottebohm*, nella quale erano contrapposti il Liechtenstein e il Guatemala, in cui si discuteva sul riconoscimento da parte del Guatemala dello status di cittadino del Liechtenstein del Sig. Nottebohm, il quale era di nazionalità guatemalteca. La Corte, in tal sede, ebbe modo di affermare che affinché la posizione soggettiva di una persona possa essere a tutti gli effetti essere riconosciuta ad un ordinamento occorre un collegamento effettivo. La Corte, infatti, sostiene che “*the absence of any bond of attachment between Nottebohm and Liechtenstein and, on the other hand, the existence of a long-standing and close connection between him and Guatemala, a link which his naturalization in no way weakened. That naturalization was not based on any real prior connection with Liechtenstein, nor did it in any way alter the manner of life of the person upon whom it was conferred in exceptional circumstances of speed and accommodation. In both respects, it was lacking in the genuineness requisite to an act of such importance, if it is to be entitled to be respected by a State in the position of Guatemala. It was granted without regard to the concept of nationality adopted in international relations*”.

Le tradizionali teorie in precedenza esposte, sebbene abbiano ancora un seguito tra gli studiosi, non forniscono soluzioni sufficientemente fondate volte alla risoluzione del problema inizialmente prospettato ovvero stabilire se la potestà normativa sia illimitata o meno.

Secondo la dottrina più recente, l'unico limite che incontra la potestà normativa fiscale degli Stati, in assenza di convenzioni internazionali, è rappresentato dal diritto internazionale. A differenza, infatti, di quanto accade nel diritto privato internazionale, nel diritto internazionale (pubblico) la potestà impositiva è esclusiva di ogni Stato, pertanto, laddove c'è una competenza esclusiva di uno Stato in merito alla propria potestà impositiva non si possono creare conflitti di legge. In altre parole, laddove una norma di uno Stato disciplini una fattispecie, regolata da un altro Stato, nonostante i suoi elementi non abbia alcun collegamento con il territorio dello Stato, entrambe le norme saranno efficaci, con la sola precisazione che per il primo Stato il poter riscuotere l'imposta sarà limitata per non infrangere il principio sacrale di non ingerenza nell'attività statale di un altro ordinamento. In tali termini, pertanto, la doppia imposizione sarà generata in realtà da un conflitto di potestà impositiva piuttosto da un conflitto tra leggi.

3. Gli argomenti a favore del principio di mondialità e quelli a favore del principio di territorialità secondo la dottrina giuridica internazionale.

La dottrina internazionale in merito alla validità dell'adozione del principio di tassazione su base mondiale piuttosto di quello della territorialità è divisa. Questa divisione assume valenza anche geografica, considerato che, da una parte, sono schierati i supporter della tesi secondo cui il reddito dovrebbe essere assoggettato a imposizione secondo il principio della tassazione su base mondiale, prevalentemente di origine nordamericana; mentre, dall'altra parte, a sostegno del principio di territorialità sono schierati alcuni studiosi europei e sudamericani. Le ragioni a sostegno dell'uno o dell'altro principio sono presto dette.

I sostenitori del principio della tassazione dei redditi su base mondiale argomentano che l'adozione di tale principio rappresenta una soluzione efficiente, neutrale e semplificatrice, tale per cui il maggiore onere eventualmente subito dal contribuente dello Stato di residenza (derivante dall'incapienza del credito d'imposta a coprire l'imposta dovuta nel Paese di residenza) risulta un sacrificio minimo accettabile. Essi rilevano, infatti, che i soggetti che producono all'estero dei redditi subiscono una prima tassazione di questi nello Stato in cui sono stati prodotti; pertanto, affinché

lo Stato di residenza del contribuente intenda assoggettare a tassazione il medesimo reddito, dovrà concedere al contribuente un credito d'imposta per le imposte pagate nello Stato della fonte.

Esemplificando, si può osservare che se l'unico reddito prodotto dal contribuente è quello realizzato all'estero e ad esso è applicata un'imposta con aliquota proporzionale, assumendo che vi sia parità di aliquote tra i due Stati che assoggettano a imposizione il reddito del contribuente, quest'ultimo – in base alle condizioni sopra enunciate – non subirà alcun aggravio di imposizione nel proprio Paese di residenza in virtù del riconoscimento di un credito d'imposta (seppure limitato) in grado di compensare il maggior carico impositivo derivante dall'assoggettamento a imposizione del reddito realizzato all'estero da parte dello Stato di residenza.

Diverso è il caso in cui le aliquote siano diverse e quella dello Stato di residenza sia più elevata di quella applicata dallo Stato della fonte, in tal caso, il reddito del contribuente subisce una maggiore imposizione in virtù del fatto che il credito d'imposta, riconosciuto in relazione all'onere fiscale sostenuto nel Paese della fonte, non è in grado di compensare totalmente l'imposta liquidata dallo Stato di residenza. Perciò quest'ultimo sosterrà un aggravio dell'onere tributario complessivo derivante dall'imposta dello Stato di residenza eccedente il credito d'imposta riconosciuto al contribuente.

In ogni caso, secondo la dottrina americana e parte di quella europea, il maggior onere fiscale 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 ⁽²⁰³⁾.

Sempre secondo la dottrina nordamericana, l'adozione del regime dell'esenzione in luogo del credito d'imposta limitato potrebbe rappresentare un incentivo per gli investitori a spostare i propri capitali in Paesi a bassa fiscalità ⁽²⁰⁴⁾.

Come rilevato da taluno, la fonte dei redditi non è rilevante ai fini del principio di capacità contributiva ⁽²⁰⁵⁾. Tale tesi si basa sull'assunto secondo cui la capacità contributiva è espressione dei redditi ovunque prodotti dal contribuente e non esistono ragioni che militino contro. Non ci sono motivi,

⁽²⁰³⁾ 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.

⁽²⁰⁴⁾ H. J. AULT, *Comparative income taxation*, The Hague-London-Boston, 1997, pag. 368.

⁽²⁰⁵⁾ 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.

infatti, per non prendere in considerazione ai fini della determinazione del reddito complessivo dei contribuenti anche quelli realizzati all'estero.

Per converso, non considerare i redditi esteri rispetto a quelli prodotti nel territorio dello Stato comporterebbe una discriminazione tra residenti in relazione alla loro effettiva capacità contributiva. Secondo la prevalente dottrina nordamericana esentare i redditi prodotti all'estero comporterebbe una violazione del principio di capacità contributiva⁽²⁰⁶⁾.

La parte della 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 che, infatti, investissero oltre confine i propri capitali potrebbero subire un maggior onere fiscale a seguito del concorso della potestà impositiva dello Stato della fonte e di quello di residenza. Tale trattamento fiscale più oneroso non sarebbe giustificabile in base ad una presunta disparità di trattamento tra 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 sostenuto 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 e, pertanto, sulla scelta dell'allocazione dei propri capitali nell'ambito del territorio dello Stato di residenza, rappresenta per alcuni l'unica opzione possibile.

Per quanto concerne la tassazione delle società, inoltre, gli studiosi nordamericani ammettono che, indipendentemente dal riconoscere a tale tipologia di contribuente una propria autonoma capacità contributiva, laddove si accordasse alle società un regime di esenzione dei redditi prodotti all'estero, queste potrebbero essere strumentalizzate al fine di aggirare le norme in tema di determinazione della base imponibile in base al *worldwide taxation principle*. Infatti, il contribuente persona fisica che volesse sottrarsi all'imposizione dei redditi prodotti all'estero, potrebbe farlo interponendo

⁽²⁰⁶⁾ 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.

tra sé e la fonte del reddito, una società. Il credito d'imposta quale misura complementare alla scelta di adottare il principio della mondialità, elimina alla radice tali fenomeni.

Secondo alcuni, lo strumento del credito d'imposta permetterebbe di perseguire anche l'obiettivo di eliminare la doppia imposizione senza intaccare il principio della capacità contributiva. E, invero, la concessione del credito d'imposta riduce il gettito, rispetto a quello che si sarebbe ottenuto colpendo la capacità contributiva del contribuente mediante l'applicazione diretta dell'imposta, permettendo di ridurre gli effetti negativi prodotti dalla doppia imposizione. Il ché non vuol dire che si devia dall'obiettivo primario, ma che semplicemente si comprime la sua forza espansiva per eliminare una distorsione prodotta dal concorso della potestà impositiva degli Stati.

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. A tal fine è stata persino rielaborata la nota teoria del principio del beneficio⁽²⁰⁷⁾. Tale teoria è stata revisionata da parte della dottrina più recente per giustificare una tassazione dei residenti che coniughi all'adozione del principio di tassazione su base mondiale dei redditi, il regime di esenzione dei redditi prodotti all'estero, cosicché da ottenere un sistema fiscale, sostanzialmente, non dissimile in quanto ad effetti da quello fondato sul principio della territorialità.

La teoria parte dalla premessa che il reddito si 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.

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 per il loro intero ammontare, il trattamento fiscale dei redditi di cui alle lettere b) e c) risulta essere più complesso, in quanto trattasi di redditi transnazionali. In questo senso, è stato proposto di associare ad ogni tipologia di reddito precedentemente illustrata una aliquota d'imposta diversa, in grado di rappresentare la corretta remunerazione dei servizi prestati dallo Stato per la

⁽²⁰⁷⁾ 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.

realizzazione di ciascun tipo di reddito ⁽²⁰⁸⁾. Le aliquote saranno necessariamente differenti poiché i servizi prestati dai singoli Stati per la produzione di ciascuna tipologia di reddito saranno diversi. Si sostiene, ad esempio, che 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 agli altri due.

La principale peculiarità di questa nuova 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. La differenza di aliquote, tuttavia, realizza un'implicita applicazione del regime di esenzione in relazione ai redditi delle lettere b) e c).

L'adozione del sistema delle aliquote differenziate comporta la necessità che tra gli Stati coinvolti esista un rapporto di collaborazione che permetta l'adozione di aliquote che siano espressione dei servizi erogati al contribuente, salvaguardando il gettito fiscale dei due (o più) Stati coinvolti. In mancanza, infatti, di un coordinamento tra gli Stati, il contribuente potrebbe subire una diminuzione oppure un aggravio dell'imposizione complessiva rispetto a quella che avrebbe subito se avesse prodotto solo redditi di cui alla lettera a). Ciò avverrebbe quando la somma algebrica delle imposte sostenute nei due Stati coinvolti sia inferiore/superiore all'onere fiscale che il soggetto avrebbe sopportato se i redditi fossero stati realizzati soltanto nel territorio dello Stato di residenza. In particolare, nel caso in cui il contribuente sostenga un onere complessivo maggiore di quello che avrebbe subito nel caso in cui il reddito fosse stato assoggettato a imposizione nel solo Stato di residenza, si avrebbe un fenomeno di doppia imposizione, il che era proprio quello che si intendeva evitare.

Sebbene coloro che hanno elaborato tale teoria ne sostengano la sua validità, parte della dottrina ha rilevato correttamente che resta inalterato per lo Stato il problema evidenziato in passato dal principio del beneficio ovvero sia individuare la corretta misura del costo dei servizi che lo Stato ha sostenuto per permettere la produzione dell'uno piuttosto che dell'altro reddito.

⁽²⁰⁸⁾ K. VOGEL, *World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments*, cit., pag. 216 e ss.; J. A. 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.

Un altro limite di tale teoria è rappresentato dall'impossibilità di assoggettare a imposizione i redditi di ridotta entità realizzati nei casi b) e c). In particolare, è stato osservato che, il trattamento previsto per i redditi "minimi" realizzati all'interno dello Stato di residenza da parte del residente (ipotesi *sub a*)), dovrebbe essere esteso anche ai redditi "minimi" realizzati dai non residenti ovvero dai residenti che realizzano all'estero la maggior parte dei propri redditi devono essere sottratti a tassazione (ipotesi *sub b*) e c)). Questo comporterebbe che i costi sostenuti per l'erogazione dei servizi ai soggetti che realizzano redditi "minimi" non sarebbero compensati, con la conseguenza che per coprire tali spese si dovrebbero incrementare le aliquote sugli altri redditi. In altri termini, si sottolinea 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 – per tale ragione – andrebbero a pesare sui soli redditi di tipo a). Infatti, per le altre tipologie di reddito, individuate in precedenza, diviene difficile giustificare un aggravio di imposizione derivante dal riversamento delle spese statali sostenute per la tutela dei meno abbienti.

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 ⁽²⁰⁹⁾.

Questa affermazione è stata, tuttavia, oggetto di critica da parte della dottrina poiché – si afferma – la competizione tra Stati se, da un lato, genererebbe un abbassamento delle aliquote per i 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 in funzione della riduzione delle aliquote d'imposta potrebbe anche comportare una riduzione delle spese dello Stato con conseguenze gravose sull'interesse degli investitori esteri per lo Stato ⁽²¹⁰⁾.

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, i sistemi fiscali possano strutturarsi adottando il principio di tassazione su base mondiale, in quanto in grado – sul piano internazionale – di esprimere compiutamente il principio di capacità contributiva. Esso, come si è visto, sebbene non elimini del tutto la doppia imposizione, genera un aggravio

⁽²⁰⁹⁾ J. A. ROIN, *Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition*, cit., pag. 554-561

⁽²¹⁰⁾ R. S. AVI-YONAH, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard Law Review*, 2000, pag. 1573 e ss.

impositivo ritenuto non eccessivo per il contribuente, laddove si consideri che a fronte di tale maggiore onere fiscale si genera un vantaggio in termini di semplificazione e di efficienza del sistema.

4. La selezione dei criteri di tassazione a livello internazionale: le consuetudini e i principi generali di diritto internazionale.

L'esame delle fonti di diritto internazionale e, in particolare, delle norme consuetudinarie è di primaria importanza nel determinare eventuali limiti nella potestà impositiva dello Stato e la misura in cui essi possono incidere sulla scelta dei principi di tassazione del reddito (*worldwide taxation principle* vs. principio di territorialità).

La necessità di approfondire lo studio delle norme consuetudinarie internazionali è presto spiegata solo che si pensi che nell'ambito della gerarchia delle fonti, le norme consuetudinarie, concepite come comportamento costante e uniforme tenuto dalla maggioranza, se non la totalità, dei membri della Comunità internazionale (cd. "*diuturnitas*") con la convinzione che corrisponda ad un obbligo giuridico (cd. "*opinio juris sive necessitatis*")⁽²¹¹⁾, si pongono in una posizione sovraordinata rispetto alle norme nazionali e, dunque, laddove sorga un contrasto tra di esse, a prevalere dovrebbero essere le prime.

Una rapida analisi delle principali fonti di diritto internazionale, permette di escludere a priori l'influenza sulla scelta dei criteri di quelle regole consuetudinarie che escludono da imposizione i redditi degli Stati o degli agenti diplomatici, nel caso in cui tali redditi siano ottenuti a seguito dell'esercizio delle loro funzioni pubbliche⁽²¹²⁾. Sebbene non sia unanimemente condivisa la loro qualificazione in termini consuetudini bensì di cortesia fra Stati, tali norme incidono, in effetti, solo in casi abbastanza limitati⁽²¹³⁾.

Le altre norme a carattere consuetudinario possono identificarsi nei principi generali di cui all'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di giustizia. Nell'ambito del diritto internazionale tributario verrebbero inquadrati come

⁽²¹¹⁾ Cfr. B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, cit., pag. 36 e ss.

⁽²¹²⁾ In dottrina il riconoscimento della valenza di norma consuetudinaria delle ipotesi sopradescritte è ancora oggi molto dibattuta. Cfr. G. MELIS, *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in Riv. dir. trib., 2004, I, pag. 1099. Sulla loro rilevanza in termini di fonte primaria del diritto internazionale, v. C. GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, 2005, pag. 36.

⁽²¹³⁾ Cfr. F. VISMARA, *Profili internazionali dell'imposizione tributaria*, Milano, 2004, pag. 32 e ss.

principi generali quelli della territorialità e della mondialità⁽²¹⁴⁾, oltre al principio di non discriminazione e a quello della territorialità della potestà amministrativa. È stato sostenuto come ad assurgere a principi generali di diritto internazionale possano essere i principi generali di diritto tributario interno, in virtù della loro applicazione in modo costante da parte della maggioranza degli Stati. Tali tesi, tuttavia, deve essere disattesa considerato che se anche fosse possibile individuare dei principi di diritto tributario condivisi in astratto dalla maggioranza degli Stati, le scelte adottate si differenzierebbero sensibilmente da un ordinamento all'altro⁽²¹⁵⁾.

Tuttavia, pur volendo ritenere che tra i principi generali dell'ordinamento internazionale siano annoverabili anche quelli riguardanti il principio di territorialità e quello della mondialità, non si può immaginare una prevalenza dell'uno rispetto all'altro, poiché entrambi si collegherebbero al medesimo livello della gerarchia delle fonti di diritto internazionale⁽²¹⁶⁾. L'una non prevale sull'altra e tra i due il legislatore nazionale è libero di scegliere liberamente quale adottare.

Ci si chiede in passato se la larga diffusione del modello di convenzione OCSE comportasse il riconoscimento delle norme sostanziali quali norme consuetudinarie. La domanda è rilevante nella misura in cui, nel riconoscere a talune norme del trattato un effetto vincolante, si potrebbe incidere nella sfera di discrezionalità del legislatore interno, influenzandone le decisioni in merito alla scelta dei principi da seguire nell'elaborazione di un tributo, con particolare riguardo, alle decisioni che attengono la determinazione dell'assetto dell'imposta. Ciò è importante nella misura in cui è possibile osservare che le convenzioni internazionali presuppongono l'adozione da parte degli Stati contraenti del principio di tassazione dei redditi ovunque prodotti per i propri residenti.

La risposta a tale quesito deve evidentemente essere negativa in considerazione del semplice fatto che la convenzione bilaterale è un atto separato rispetto alle scelte effettuate internamente dai singoli Stati membri. Inoltre, deve rilevarsi che accanto alle convenzioni bilaterali che adottano quale modello di riferimento quello predisposto dall'OCSE, il quale presuppone, come detto, una tassazione in capo al residente dei redditi ovunque prodotti, si pone il modello del Patto Andino che, sebbene abbia avuto una limitata diffusione, si caratterizza per il principio opposto a quello

⁽²¹⁴⁾ Cfr. B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, cit., pag. 45.

⁽²¹⁵⁾ M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, cit., pag. 39 e ss.; G. BISCOTTINI, *Il diritto amministrativo internazionale*, Padova, 1966, pag. 362 e ss.; G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, pag. 96 e ss.

⁽²¹⁶⁾ Restano, tuttavia, forti i dubbi riguardo il riconoscimento di tali principi quali norme consuetudinarie.

del modello OCSE, ossia tale modello presuppone che il reddito prodotto dal contribuente sia tassato in base al principio della territorialità⁽²¹⁷⁾. In altre parole, da un lato, è possibile osservare come accanto a modelli tipo di convenzioni contro le doppie imposizioni che sono strutturate in base al principio della mondialità (OCSE, ONU) poiché si presuppone che gli Stati firmatari abbiano, a loro volta, adottato a livello domestico il principio di tassazione su base mondiale, vi sono modelli tipo (Patto Andino) ispirati al principio della territorialità. Ciò farebbe presumere in prima analisi che a livello internazionale vi è massima libertà nel definire i rapporti tra Stati. Tuttavia, alcuni ritengono che un principio generale non debba necessariamente riguardare tutti i membri della comunità internazionale, ma può essere identificato anche in relazione ad una regione. Cosicché, i Paesi dell'OCSE che adottano il modello tipo elaborato dall'organismo internazionale, dovrebbero ispirarsi al principio di tassazione su base mondiale per la realizzazione del proprio sistema fiscale piuttosto che del singolo tributo. A tal riguardo, si ritiene che l'impostazione adottata dal modello di convenzione OCSE (principio di mondialità), in assenza di una norma giuridica di diritto interno che possa obbligare il legislatore ad adeguare la struttura dell'imposta al principio di tassazione su base mondiale, non è in grado di vincolare le scelte del legislatore interno. Si ritiene piuttosto che esso possa fungere da modello per definire l'assetto del tributo.

5. Gli effetti sul piano internazionale dell'adozione del principio di mondialità: la plurima imposizione internazionale.

Uno dei principali problemi generati dall'adozione del principio di tassazione dei redditi su base mondiale è rappresentato dalla doppia imposizione. Gli Stati sottopongono generalmente a tassazione il reddito percepito ovunque prodotto dai soggetti residenti nel proprio territorio; mentre, per i non residenti è prevista l'imposizione dei soli redditi prodotti nel proprio territorio. Nel caso di un contribuente che opera in uno Stato pur essendo residente fiscalmente in un altro, il reddito da questo prodotto sarà assoggettato ad una doppia imposizione: una prima volta, da parte dello Stato (della fonte) presso il quale quel reddito è stato realizzato; e, una

⁽²¹⁷⁾ Il modello di convenzione contro le doppie imposizioni si caratterizza, inoltre, per l'assenza di qualsivoglia norma con la quale si individui la residenza del contribuente in uno dei due Stati contraenti. Si rinvia al contributo di TROYA JARAMILLO, *La fiscalidad internacional en la comunidad andina*, in *Corso di diritto tributario*, V. UCKMAR (diretto da), 1999, pag. 805 e ss.

seconda volta, da parte dello Stato di residenza in virtù dell'operare del principio di tassazione su base mondiale. Tale situazione, pertanto, produce sovente l'effetto di assoggettare ad una plurima imposizione i redditi prodotti all'estero.

Più in particolare, occorre osservare che il problema della plurimposizione internazionale (che – come si avrà modo di rilevare nel prosieguo – si configura generalmente in termini di doppia imposizione ⁽²¹⁸⁾) si genera allorché uno stesso soggetto, qualificato come “residente” di due diversi ordinamenti giuridici, o come “residente” in uno e “non residente” nell'altro, in conseguenza della fonte effettiva di produzione del reddito o di qualunque altro fatto di rilevanza giuridica, viene sottoposto contemporaneamente ad una doppia o multipla imposizione ⁽²¹⁹⁾.

L'individuazione, dunque, delle cause che generano la doppia imposizione sinteticamente individuate, necessita di un ulteriore approfondimento storico e scientifico per comprendere appieno le cause e gli effetti di tale fenomeno. La dottrina ⁽²²⁰⁾ ha cercato in modo sistematico di catalogare le cause che generano tale situazione, individuando le ipotesi di seguito descritte:

- a) un concorso di pretese da parte di due ordinamenti che considerano il reddito proveniente dalla stessa fattispecie per essere stato prodotto entro i rispettivi territori e, di conseguenza, tassabili da ognuno di essi;
- b) un concorso di pretese da parte di due ordinamenti giuridici, con riferimento alla stessa fattispecie, fondate sulla qualifica di “residente” da parte di entrambi gli Stati, quando almeno uno di essi applica il principio della tassazione su base mondiale;
- c) un concorso di pretese da parte di due o più ordinamenti quando uno di questi la fonda sul regime di “non residente”, giustificando la tassazione per la presenza della localizzazione territoriale della fonte effettiva della produzione del reddito, e gli altri Stati, sul criterio della “residenza” (o nazionalità) del contribuente;
- d) per effetto di diversità d'interpretazioni che per le autorità amministrative o giudiziarie dei Paesi coinvolti possono insorgere per uno stesso concetto

⁽²¹⁸⁾ In questo senso, sarà a nostro avviso indifferente fare riferimento alla plurimposizione internazionale ovvero alla doppia imposizione internazionale, considerato che la prima si pone come *species* rispetto al *genus*. Peraltro, occorre da subito, distinguere tra plurimposizione giuridica internazionale e plurimposizione economica. La prima, infatti, attiene all'ipotesi in cui il reddito di un medesimo soggetto sia assoggettato a imposizione da due Stati. Diverso è il caso della plurimposizione economica, la quale consiste nella tassazione di un medesimo reddito da parte di due Stati, in relazione a due soggetti giuridici diversi.

⁽²¹⁹⁾ H. TAVEIRA TORRES, *La plurimposizione internazionale*, in *Diritto tributario internazionale*, V. UCKMAR (diretto da), Padova, 2005, pag. 228.

⁽²²⁰⁾ H. TAVEIRA TORRES, *op. cit.*, pag. 229.

giuridico che costituisca criterio di connessione per un determinato elemento.

Sebbene le cause note della doppia o plurima imposizione siano state individuate sotto un aspetto meramente casistico, la dottrina si è da sempre interessata a siffatto problema cercando di sintetizzare quello che di per sé è il fenomeno della doppia imposizione. In altre parole, la dottrina ha cercato di riassumere in un'unica definizione quelli che sono gli elementi caratterizzanti il fenomeno della doppia (o, meglio, plurima) imposizione.

Il precursore della problematica della doppia imposizione è il GARELLI, il quale pose la questione della “imposizione plurima” descrivendola nei seguenti termini: *“uno stesso fatto, una stessa ricchezza possono essere gravati di tributo da due o più Stati diversi”* ovvero in *“una stessa persona o una stessa cosa possono essere colpiti due volte da tributo per servizi diversi, resi gli uni all'interno e gli altri all'esterno”* ⁽²²¹⁾.

Il FASOLIS, successivamente, torna a chiedersi cosa debba intendersi per plurima imposizione, fornendo una propria definizione del fenomeno, inteso quale *“imposizione ripetuta della stessa sorgente fiscale o più particolarmente dello stesso soggetto o dello stesso oggetto di imposta a causa della diversità delle leggi di imposta che mettono a fondamento, nel riguardo oggettivo, ora la sorgente del reddito ora il reddito stesso come tale, e, nel riguardo soggettivo ora la cittadinanza ora il domicilio ora la residenza”* ⁽²²²⁾. Il contributo di tale autore è altrettanto importante laddove opera una distinzione tra doppia tassazione «formale» e doppia tassazione «materiale», fondata sugli aspetti di giustizia fiscale, riconoscendo l'ingiustizia in relazione alla doppia imposizione materiale ⁽²²³⁾.

L'UDINA, in merito a tale fenomeno, offre una definizione più circoscritta della doppia imposizione, la quale – secondo l'autorevole dottrina – si estrinseca in: *“un concorso o (...) una concorrenza di norme tributarie di Stati diversi, dante luogo a doppia o plurima imposizione nei riguardi di presupposti di fatto collegati, per l'uno o l'altro dei loro elementi materiali o personali, ai più Stati medesimi, anziché ad uno soltanto, e causata dalla diversità dei criteri di collegamento adottati da ciascuno di essi, cioè dalla*

⁽²²¹⁾ A. GARELLI, *Il diritto internazionale tributario*, cit., pag. 59-60. G. SALVIOLI, *Le doppie imposizioni in diritto internazionale*, Napoli, 1914, a sua volta, sebbene non abbia in realtà fornito una propria definizione del fenomeno della doppia imposizione, ha cercato di dare una sistematicità al problema al contempo fornendo una serie di criteri volti alla risoluzione delle suddette problematiche

⁽²²²⁾ G. FASOLIS, *Le doppie imposizioni*, Città di Castello, 1914, pag. 10. A pag. 14, l'autore definisce meglio il suo pensiero rilevando che: *“Doppia imposizione è quel fenomeno per il quale un'attività economica è colpita due volte dal tributo per parte di due diverse autorità impositrici dello stesso ordine e fra loro indipendenti, od anche per parte di due autorità fra loro coordinate e dipendenti da un comune potere supremo”*.

⁽²²³⁾ G. FASOLIS, *op. cit.*, pag. 11-12.

diversità degli elementi considerati come decisivi ai fini dell'imposizione"⁽²²⁴⁾.

I contributi di tali autori risultano fondamentali al successivo sviluppo dello studio di siffatto fenomeno, il quale si è arricchito successivamente di ulteriori contributi internazionali.

DORN, infatti, sulla base di un'impostazione sistematico-formale, ritiene che la plurimposizione internazionale nei suoi elementi caratterizzanti possa essere scomposta in quattro parti consistenti in:

- a) l'applicazione da parte di due o più Stati sovrani di imposte similari;
- b) relazione allo stesso presupposto;
- c) riferimento allo stesso contribuente;
- d) uno stesso periodo di applicazione dell'imposta.

I sostenitori⁽²²⁵⁾ di tale definizione hanno peraltro affermato che la plurimposizione internazionale si verifica quando più titolari di sovranità tributaria, indipendenti tra di loro, sottopongono lo stesso contribuente, in considerazione allo stesso fatto imponibile e contemporaneamente, ad una imposta della stessa specie⁽²²⁶⁾.

La definizione proposta da DORN è stata sottoposta a critica da parte della dottrina. Ad esempio, è stato sostenuto che difficilmente si può riscontrare nella realtà l'identità delle imposte applicate in quanto ogni imposta è creata all'interno di un ordinamento distinto, il quale – per le sue caratteristiche intrinseche – differisce da altri ordinamenti. CROXATTO ha criticato l'impostazione del DORN in relazione alla qualificazione della fattispecie assunta da tale ultimo autore. In particolare, CROXATTO rileva che: *“non è corretto affermare che in relazione ad un identico presupposto di fatto sorgono obbligazioni tributarie in due Stati diversi. E' da rilevare infatti che i presupposti delle due obbligazioni sono concetti giuridici definiti in modo generalmente non identico nei due diversi ordinamenti giuridici. Ciò che può essere identica è la situazione di fatto assunta dalle leggi dei due Stati come presupposto di imposta”*.

CROXATTO, a sua volta, afferma che: *“Si ha doppia imposizione internazionale pertanto quando una stessa situazione di fatto è assunta da due ordinamenti giuridici statuali come presupposto di una obbligazione tributaria, allo stesso od analogo titolo e per il medesimo evento o periodo di tempo”*⁽²²⁷⁾.

⁽²²⁴⁾ M. UDINA, *Diritto internazionale tributario*, cit., pag. 253-254.

⁽²²⁵⁾ Tra gli altri, condivide tale impostazione V. UCKMAR, *Trattati internazionali in materia tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, A. AMATUCCI (diretto da), Padova, 2001, pag. 409.

⁽²²⁶⁾ H. DORN, *Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni*, in *Riv. dir. fin.*, 1938, pag. 131.

⁽²²⁷⁾ G. C. CROXATTO, *op. cit.*, pag. 66.

Altra parte della dottrina, considerata l'assenza di una definizione giuridica del fenomeno, svaluta l'elemento soggettivo (ossia l'identificazione del soggetto) dando rilevanza piuttosto al carico fiscale sopportato dal contribuente. Questa è la posizione di FANTOZZI e VOGEL, i quali, infatti, ritengono che la plurimposizione internazionale “*si verifica quando due o più Stati applicano imposte uguali o analoghe con riferimento allo stesso fatto imponibile, se la tassazione totale risultante supera quella che deriverebbe dalla tassazione totale da parte isolatamente di ogni Stato coinvolto*”⁽²²⁸⁾.

ADONNINO, a sua volta, si sofferma sul punto, affermando che “*La doppia imposizione è, in generale, causata dal fatto che i criteri fissati da due o più ordinamenti giuridici per la tassabilità di una determinata fattispecie la rendono tassabile allo stesso tempo anche nell'ambito dei diversi ordinamenti*”⁽²²⁹⁾.

Preso atto, pertanto, di una visione non unitaria del fenomeno della plurimposizione, bisogna rilevare come gli interventi più recenti sul tema si soffermino sulla natura stessa del fenomeno della plurima imposizione. MIRAULO⁽²³⁰⁾, infatti, assimila la plurimposizione internazionale ad un dato empirico e non come un istituto giuridico. Altra parte della dottrina ritiene che tale fenomeno assurga a istituto giuridico solo quando viene

⁽²²⁸⁾ A. FANTOZZI – K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disp. Priv. – sez. comm.*, Torino, 1989, vol. V, pagg. 186-187. Vedi anche K. VOGEL, *Il diritto tributario internazionale*, in *Trattato di diritto tributario*, A. AMATUCCI (coordinato da), Padova, 1994, pag. 713, il quale rileva che “*La doppia imposizione è dunque la riscossione di imposte comparabile in due o più Stati per lo stesso oggetto imponibile, nel caso in cui l'ammontare complessivo delle imposte riscosse è più altro di quello che si realizzerebbe nel caso di imposizione di ciascun singolo Stato interessato*”. Tale definizione è condivisa anche dal Comitato fiscale dell'OCSE. L'impostazione data dagli autori evidentemente permea di contenuti finanziari.

⁽²²⁹⁾ P. ADONNINO, *Doppia imposizione*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXX, pag. 2.

⁽²³⁰⁾ A. MIRAULO, *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990, pag. 12-13. L'autrice, infatti, si esprime in questi termini: “*Un fenomeno giuridicamente rilevante assurge alla qualifica di «istituto» allorché viene disciplinato, con proprie specifiche connotazioni, in un determinato ordinamento positivo. Questi elementi non sono tuttavia sufficienti o adeguati a formulare l'ipotesi (...) che la doppia imposizione, o meglio il complesso normativo che la concerne, costituisca un istituto giuridico proprio dell'ordinamento stesso; ciò neppure ove tale regolamentazione trovi fondamento in una disposizione di principio, anche di natura costituzionale, che imponga il divieto di doppia imposizione*” e, ancora, “*In questo contesto, invero, il divieto di principio della doppia imposizione, come la sua stessa definizione e le norme per evitarla o reprimerla, sono infatti in definitiva riferibili al fenomeno accidentale della duplicazione d'imposta; la illiceità o illegittimità, così come la prevalente economicità della doppia imposizione interna, portano ad escludere che il fenomeno possa assurgere alla qualifica di istituto, malgrado la sua disciplina normativa si collochi nell'ambito di un ordinamento positivo*”.

disciplinato, con specifiche qualifiche e secondo particolari previsioni normative⁽²³¹⁾.

GARBARINO, adottando un approccio per molti versi comune a quello adottato da FANTOZZI e VOGEL, ritiene che non sia possibile assumere una definizione sufficientemente adatta a riassumere tutti i modi di manifestazione del fenomeno⁽²³²⁾, cosicché per l'autore è del tutto inutile fornire una definizione di doppia imposizione poiché, in questa ipotesi, occorrerebbe procedere all'analisi dei sistemi tributari in concorso e del fatto imponibile che determina la formazione del concorso delle varie pretese impositive.

Secondo l'autore la nozione giuridica di doppia imposizione internazionale deve essere valutata in base a concrete pretese impositive concorrenti e con riguardo a specifici fatti imponibili. Ciò comporta l'analisi comparata delle pretese impositive di due Stati che considerano come oggetto un determinato fatto reddituale.

Critico nei confronti della tesi di GARBARINO è TAVEIRA TORRES⁽²³³⁾, secondo il quale la tesi del primo – pur essendo originale – non impedisce all'interprete di elaborare una definizione di doppia imposizione internazionale più ampia e generale del fenomeno. In tal modo, l'autore

⁽²³¹⁾ H. TAVEIRA TORRES, *op. cit.*, pag. 230. L'Autore, invero, rileva che: "Ciò porta ad escludere che le convenzioni internazionali per evitare la doppia imposizione, possono essere considerate come un «istituto giuridico», perché la preoccupazione centrale degli studiosi è rivolta verso la definizione della competenza degli Stati coinvolti per ripartire le pretese attraverso accordi per il trattamento dei redditi transnazionali, mediante limitazioni ai rispettivi poteri di tassazione". K. VOGEL, *Il diritto tributario internazionale*, cit., pag. 385, rileva che: "Il concetto di doppia imposizione non è contenuto in una norma giuridica che attribuisce conseguenze giuridiche. Esso non svolge una funzione costitutiva, bensì solo dichiarativa, evidenziando i fatti (o meglio dovendo evidenziarli), la cui sussistenza, secondo la normativa di fonte interna e convenzionale, provoca conseguenze giuridiche: le misure attraverso le quali una doppia imposizione internazionale deve essere eliminata".

⁽²³²⁾ C. GARBARINO, *op. cit.*, pagg. 397-398. L'autore, infatti, sostiene che: "Una nozione giuridica di doppia imposizione internazionale può dunque essere delineata in relazione a specifiche fattispecie impositive e con riguardo all'effettivo concorso o conflitto di pretese impositive che insorge tra due Stati sovrani dotati di potestà impositiva illimitata". Vedi, anche, H. TAVEIRA TORRES, *op. cit.*, pag. 235.

⁽²³³⁾ H. TAVEIRA TORRES, *op. cit.*, pag. 237. L'autore, in merito alla tesi del GARBARINO, osserva: "Questa tesi, permeata di originalità, e con una certa influenza della dottrina anglosassone, non ci sembra del tutto sostenibile, principalmente perché, allo scopo della costruzione di una definizione del fenomeno di plurimposizione, le analisi topiche, fattuali e concrete, degli elementi che provocano la sua nascita appaiono con relativo valore gnosologico. Accettare la plurimposizione come risultato di un'analisi comparata dell'incidenza di pretese avanzate da più Stati per un determinato atto generatore, ha la sua importanza, ma, secondo il nostro parere, soltanto in un secondo momento: quando si passa al rispettivo trattamento, cercando la soppressione o la riduzione degli effetti provocati dalla sua occorrenza".

propone una propria definizione di plurimposizione internazionale, la quale si esplica in un “*concorso di pretese impositive da parte di due o più Stati, nei confronti dello stesso soggetto passivo, mediante atti di accertamento di crediti tributari conseguenti all'applicazione di tributi sostanzialmente simili, con riguardo ad una stessa fattispecie*”⁽²³⁴⁾. In altri termini, si ha plurimposizione quando la stessa fattispecie è considerata come presupposto per la formazione di due o più relazioni giuridiche tributarie, mediante due o più norme individuali e concrete, pertinenti ai differenti sistemi giuridici in concorso.

Sebbene, pertanto, ci siano alcune differenze nel definire il fenomeno della plurimposizione tributaria, vi è concordanza nel ritenere pienamente legittima la stessa, posto che non esistono allo stato attuale norme internazionali, neppure di natura consuetudinaria, miranti a vietare il suo manifestarsi⁽²³⁵⁾.

Occorre ancora osservare che, nonostante siano state approntate delle misure – unilaterali o bilaterali – per contrastare il fenomeno della plurimposizione, essa si può riscontrare, inoltre, ogni qualvolta la “*pretesa di imposte equivalenti da parte di due Stati in relazione allo stesso presupposto di imposta, [genera una doppia (plurima) imposizione laddove] l'ammontare complessivo delle imposte sia più elevato di quello che si realizzerebbe nel caso di sottoposizione ad imposta da parte di un solo Stato*”⁽²³⁶⁾.

6. I rimedi per evitare la plurima imposizione: misure unilaterali.

Le misure per eliminare la doppia imposizione unilateralmente sono multiformi. Tuttavia, in estrema sintesi, esse possono essere suddivise in due gruppi.

Nel primo gruppo ricadono quelle misure atte a neutralizzare la plurimposizione, adottate da quelli ordinamenti che per l'imposizione dei redditi si avvalgono del principio della territorialità. La misura di gran lunga più utilizzata per eliminare la plurimposizione internazionale è rappresentata dall'esclusione dalla formazione della base imponibile dei redditi di

⁽²³⁴⁾ H. TAVEIRA TORRES, *op. cit.*, pag. 238.

⁽²³⁵⁾ Cfr. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 215. L'autore, infatti, afferma che “*Si parla in genere di doppia imposizione internazionale quando i presupposti di imposta in due o più Stati si sovrappongono e dunque le diverse leggi nazionali assoggettano due o più volte ad imposta la stessa ricchezza*”. *Contra* A. MIRAULO, *op. cit.*, pagg. 12-13.

⁽²³⁶⁾ K. VOGEL, *Il diritto tributario internazionale, cit.*, pag. 387.

provenienza estera. In tal senso, la plurimposizione dei redditi esteri è neutralizzata *ab origine*, ossia a livello di fattispecie imponibile⁽²³⁷⁾.

Nel secondo gruppo sono ricomprese le misure di neutralizzazione della plurimposizione adottate nei Paesi che assoggettano a imposizione i redditi dei propri residenti sulla base del *worldwide taxation principle*. In tali ordinamenti, invero, il legislatore ha a disposizione due tipi di misure: l'esenzione oppure il credito d'imposta.

L'esenzione è l'istituto giuridico mediante il quale l'imposizione dei redditi viene neutralizzata attraverso una specifica previsione legislativa atta a stabilire l'esclusione di un elemento dal presupposto dell'imposta⁽²³⁸⁾. Come riferisce parte della dottrina, "*uno Stato può evitare al proprio interno una doppia imposizione, esentando in ogni caso i redditi esteri (...) a condizione che gli stessi siano già stati gravati da imposta nello Stato della fonte*"⁽²³⁹⁾.

L'esenzione, per molti versi, si pone al principio della tassazione mondiale del reddito come l'esclusione si pone al principio di territorialità. E, invero, entrambe le misure, escludendo/esentando i redditi di fonte estera, eliminano qualsiasi fenomeno di plurimposizione.

In alternativa all'esenzione, il legislatore, nell'ambito degli ordinamenti caratterizzati per un'imposizione dei residenti sulla base dei redditi ovunque prodotti, può stabilire la concessione di un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero dal contribuente. A differenza di quanto si è avuto modo di osservare in precedenza, il credito d'imposta presenta alcuni importanti limiti nella ricerca di neutralizzare gli effetti discorsivi prodotti dalla plurima imposizione dei redditi transnazionali.

Salvo, infatti, il caso in cui il credito d'imposta sia concesso in modo illimitato, ossia sia consentito al contribuente di decurtare dalle imposte domestiche la totalità delle imposte sostenute all'estero, il contribuente potrebbe subire un aggravamento dell'onere fiscale nel caso in cui le aliquote d'imposta nello Stato estero siano più alte di quelle dello Stato di residenza del contribuente, poiché la misura del credito d'imposta non può comunque eccedere il valore dell'imposta che il contribuente avrebbe sostenuto se tale reddito fosse stato conseguito in Italia. D'altra parte, nel caso in cui fosse concesso un credito d'imposta illimitato lo Stato si espone ad una perdita di gettito derivante dalla differenza tra quanto incassato e quanto rimborsato al contribuente, finanziando con proprie risorse lo Stato della fonte. E' proprio per tale ragione – come già si è avuto modo di

⁽²³⁷⁾ Diffusamente H. TAVEIRA TORRES, *op. cit.*, pag. 228 e ss..

⁽²³⁸⁾ Sulla differenza tra esclusione ed esenzione si rimanda ai principali manuali di diritto tributario e, in particolare, a A. FANTOZZI, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 183.

⁽²³⁹⁾ K. VOGEL, *Il diritto internazionale tributario, cit.*, pag. 388.

osservare – che tale strumento risulta essere ancora deficitario rispetto all'obiettivo di neutralità che si intende raggiungere ⁽²⁴⁰⁾.

Un altro problema derivante dall'adozione del credito d'imposta riguarda, inoltre, il caso in cui la base imponibile del contribuente, nello Stato di residenza, sia composta da redditi interni e da quelli di provenienza estera. Nel caso in cui la somma algebrica di tali redditi esteri fosse di segno negativo (perdita) e fosse in grado di assorbire il reddito generato nel Paese di residenza, al contribuente non sarebbe possibile disporre del credito d'imposta e, dunque, gli sarebbe impedito di recuperare le imposte sostenute all'estero ⁽²⁴¹⁾.

7. ...*(segue) e misure bilaterali.*

Come si è osservato in precedenza, la plurima imposizione rappresenta un fenomeno che influisce nelle politiche di investimento. Neutralizzare tale variabile significa rendere indifferente, dal punto di vista fiscale, per il contribuente investire le proprie risorse in un luogo piuttosto che in un altro. Tale obiettivo può essere raggiunto anche attraverso delle politiche di coordinamento tra due o più Stati, le quali si traducono in convenzioni.

Secondo la dottrina, mediante le convenzioni internazionali si perseguono quattro obiettivi:

- a) eliminare la doppia imposizione;
- b) ripartire la potestà impositiva tra gli Stati contraenti;
- c) facilitare le transazioni commerciali e finanziarie;
- d) contrastare le operazioni fraudolente o elusive.

L'individuazione di tali obiettivi, perseguiti mediante l'ausilio delle convenzioni internazionali, tuttavia, non convince.

Per raggiungere l'obiettivo a), come visto in precedenza, occorre procedere alla rimozione o alla riduzione delle pretese fiscali di uno dei due Stati contraenti. Pertanto, l'eliminazione della doppia imposizione non sembra essere un obiettivo diretto delle convenzioni, bensì l'effetto che si ottiene dalla ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati. La funzione, in realtà, di rimuovere la doppia imposizione residuale è demandata ai singoli Stati

⁽²⁴⁰⁾ K. VOGEL, *Il diritto internazionale tributario*, cit., pag. 389, sul punto pare piuttosto netto, nella misura in cui afferma: “*Tanto nel caso dell'esenzione che in quello del credito d'imposta non riesce a conseguire gli effetti per cui è stato riconosciuto, ossia l'eliminazione della doppia imposizione internazionale, non solo perché l'imposta estera è maggiore di quella interna. Potrebbe a tal uopo affermarsi che i redditi di fonte estera, che sono già gravati da imposte estere, non dovrebbero essere sottoposti ad imposizione nello stesso periodo di imposta anche dallo Stato di residenza del soggetto che li percepisce*”.

⁽²⁴¹⁾ L. TOSI – R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2007, pag. 42 e ss..

che, alternativamente, potranno adottare il metodo dell'esenzione o del credito d'imposta.

Nelle convenzioni internazionali e, in particolare, nel modello OCSE, vi è soltanto una norma che regola tale fenomeno ed è l'art. 23. Tuttavia, tale articolo demanda agli Stati l'adozione dello strumento ritenuto più opportuno per eliminare gli effetti della doppia imposizione ⁽²⁴²⁾. In sostanza, le convenzioni non stabiliscono regole particolari per eliminare la doppia imposizione originata dall'adozione del principio della tassazione dei redditi ovunque prodotti; semplicemente, rinvia agli strumenti adottati nell'ordinamento interno da parte degli Stati firmatari.

Piuttosto è da osservare che alcune norme contenute nelle convenzioni invece di eliminare le ipotesi di doppia imposizione ne generano delle nuove. E' il caso, ad esempio, della definizione del reddito del residente per effetto dell'applicazione della disciplina del *transfer pricing* (art. 9 del modello di Convenzione OCSE). In tale circostanza, il contribuente potrebbe addirittura subire una doppia imposizione, laddove non ci siano degli strumenti che, simmetricamente all'incremento del reddito operato in un determinato Stato, prevedano la riduzione del medesimo reddito nell'altro Stato ⁽²⁴³⁾.

Le convenzioni internazionali, in relazione alla ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati firmatari della convenzione, non stabiliscono, inoltre, regole particolari, divergenti da quelle stabilite in base ai principi internazionali. Al pari di quanto stabiliscono queste ultime, infatti, le convenzioni prevedono, in via generale, che sia lo Stato della fonte ad assoggettare a imposizione il reddito prodotto dal soggetto, mentre allo Stato di residenza spetta il prelievo dell'imposta per la parte che eccede il credito d'imposta spettante al contribuente per le imposte pagate all'estero ⁽²⁴⁴⁾.

Per quanto concerne la terza funzione – ossia facilitare le transazioni commerciali e finanziarie tra gli Stati – è stato osservato che l'incentivazione delle transazioni è più frutto del clima favorevole che l'operatore economico incontra in uno o entrambi gli Stati firmatari piuttosto che dal semplice fatto che tra i due Stati esista una convenzione ⁽²⁴⁵⁾. Quest'ultima garantisce piuttosto il contribuente di uno Stato dal

⁽²⁴²⁾ Come si potuto osservare al termine del capitolo precedente, l'Italia si è dotata del credito d'imposta per eliminare gli effetti generati dal principio della tassazione dei redditi su base mondiale.

⁽²⁴³⁾ A. EASSON, *Do We Still Need Tax Treaty*, in *Bulletin*, 2000, pag. 622.

⁽²⁴⁴⁾ V. R. S. AVI-YONAH, *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard Law Review*, 2000, pag. 1573 e ss.

⁽²⁴⁵⁾ A. H. FIGUEROA, *International Double Taxation: General Reflections on Jurisdictional Principles, Model Tax Conventions and Argentina's Experience*, in *Bulletin*, 2005, pag. 382.

ricevere un determinato trattamento dei redditi realizzato nell'altro Stato, mettendolo al riparo da eventuali cambiamenti della politica fiscale dello Stato della fonte.

Deve respingersi peraltro la tesi secondo cui, istituti quali, ad esempio, quello della stabile organizzazione, agevolano l'eliminazione delle doppie imposizioni. La funzione della stabile organizzazione è quella di sottrarre alla tassazione dei redditi d'impresa dello Stato della fonte anche singole operazioni ⁽²⁴⁶⁾. In altre parole, la stabile organizzazione, in relazione al reddito d'impresa, fa sorgere il diritto dello Stato della fonte di assoggettare a imposizione detti redditi.

Per quel che concerne, infine, il contrasto delle operazioni elusive o evasive, lo strumento delle convenzioni bilaterali risulta essere poco adeguato. Tale obiettivo, infatti, sarebbe più facilmente raggiungibile attraverso la stipula di convenzioni multilaterali.

7.1 Il modello di convenzione OCSE.

Il modello di convenzione OCSE è quello più diffuso al mondo ed è il modello a cui si è ispirato il legislatore italiano nel momento in cui procede alla negoziazione. Per tali ragioni si ritiene opportuno analizzare brevemente il modello per trarre ulteriori spunti di analisi.

Nel primo capitolo si è rilevato che gli Stati in genere conformano le proprie convenzioni contro le doppie imposizioni al modello dell'OCSE ⁽²⁴⁷⁾. Tuttavia, occorre immediatamente effettuare una precisazione: l'utilizzo del modello tipo di convenzione OCSE è meramente strumentale alla conclusione della convenzione che con ogni probabilità sarà, in più punti, divergente con il modello tipo ⁽²⁴⁸⁾.

Il modello OCSE è articolato in sette capitoli. Il primo stabilisce l'ambito soggettivo ed i tributi per i quali la convenzione trova applicazione. Il secondo racchiude alcune definizioni fondamentali. Il terzo, il quarto e il quinto contengono le disposizioni fondamentali del modello riguardanti le modalità di allocazione della potestà tributaria degli Stati firmatari.

⁽²⁴⁶⁾ Come rileva A. EASSON, *Do We Still Need Tax Treaty*, cit., pag. 622, i singoli Stati possono alternativamente adottare l'istituto della stabile organizzazione direttamente all'interno del proprio ordinamento.

⁽²⁴⁷⁾ L'Italia, ad esempio, ha stipulato 89 convenzioni internazionali contro la doppia imposizione internazionale sul modello tipo predisposto dall'OCSE.

⁽²⁴⁸⁾ K. VOGEL, *Il diritto tributario internazionale*, cit., pag. 392, rileva che: "il contenuto giuridico della convenzione ratificata dagli Stati contraenti talvolta coincide con le linee tracciate dal modello OCSE, ma per la soluzione di questioni di diritto tributario rilevano non tanto il modello, quanto piuttosto le clausole specificamente contenute nella convenzione bilaterale".

Le norme contenute in questa sezione regolano le diverse tipologie di reddito secondo la loro tradizione ripartizione in base alla fonte di produzione (in questo senso, si avrà, ad esempio, l'art.7 che regola i redditi derivanti dall'esercizio di un'impresa oppure l'art. 8 riguardante il reddito da lavoro dipendente), stabilendo a quale dei due Stati contraenti spetti esercitare la potestà tributaria in via principale; individuando anche i termini entro cui l'altro possa esercitare, in via subordinata, la propria potestà tributaria ⁽²⁴⁹⁾.

Il sesto ed il settimo capitolo fissano, infine, alcune norme aventi carattere speciale o procedimentali.

Procedendo all'analisi dei principali articoli che compongono il modello tipo della convenzione OCSE, si osserva che all'art. 1 sono individuati i destinatari della convenzione ossia i soggetti residenti in uno o in entrambi gli Stati contraenti.

La definizione di residenza è posta all'art. 4 del modello OCSE. E, invero, è residente chi è soggetto in tale qualità ad una potestà tributaria piena ossia colui che è assoggettato a imposizione sul reddito ovunque prodotto; mentre, non è residente il soggetto che risulti tale per entrambi gli Stati contraenti ⁽²⁵⁰⁾. Tale soggetto, non essendo residente ai fini convenzionali in uno dei due Stati, non potrà richiedere l'applicazione del trattato fiscale previsto dalla convenzione per i redditi prodotti in uno o in entrambi gli Stati.

L'art. 4, come anticipato, ha l'obiettivo di determinare la residenza di un soggetto in uno degli Stati contraenti; tuttavia, tale necessità scaturisce dall'esigenza di ripartire la potestà impositiva degli Stati, conferendo all'uno piuttosto che all'altro ovvero a entrambi il diritto di assoggettare a imposizione il reddito prodotto dal contribuente. L'aspetto che qui preme sottolineare è che la convenzione presuppone che il residente di uno Stato sia assoggettato ad imposizione sulla base del principio del reddito mondiale. Tuttavia, sono noti i casi in cui tale situazione non è verificata. In particolare, con riferimento all'Europa, ci si riferisce alla Francia, la quale ha adottato, in riferimento agli enti collettivi che svolgono attività d'impresa anche all'estero, un criterio impositivo di tipo territoriale ossia sono assoggettati a imposizione i soli redditi prodotti dall'ente in Francia ⁽²⁵¹⁾.

⁽²⁴⁹⁾ Occorre rammentare che, in alcuni casi, il modello tipo dell'OCSE si limita soltanto ad assegnare la potestà fiscale esclusiva ad uno solo dei due Stati.

⁽²⁵⁰⁾ Si pensi al caso di una impresa situata in un Paese terzo rispetto ai due che hanno stipulato la convenzione e che opera in uno o in entrambi gli Stati contraenti mediante stabile organizzazione. Tale soggetto non potrà richiedere l'applicazione della convenzione rispetto ai redditi prodotti in uno o entrambi gli Stati. Esso, infatti, è considerato da entrambi gli Stati come non residente.

⁽²⁵¹⁾ La Francia ha adottato, a sua volta, una disciplina speciale con la quale provvede a conferire efficacia interna alla convenzione. Tale disciplina, infatti, pone una deroga al

Ciò evidentemente potrebbe generare un conflitto tra norma convenzionale e norma interna, (è quanto accade in Francia). Quale deve prevalere delle due norme è dibattuto. Nel caso francese, il legislatore ha emanato un'apposita disposizione volta a superare il conflitto stabilendo la prevalenza della norma convenzionale rispetto a quella interna, di fatto, surrogando il principio di territorialità con quello della mondialità in tutti quei casi (che sono la quasi totalità) in cui la fattispecie è regolata anche dalla norma convenzionale.

Di particolare interesse ai fini del presente lavoro, è anche l'art. 24 del modello di convenzione OCSE. Tale disposizione stabilisce un principio generale di non discriminazione. Si invitano, infatti, gli Stati ad evitare una strumentalizzazione dell'imposta che faccia sorgere in capo al cittadino di uno Stato contraente che opera nell'altro Stato un onere fiscale rispetto a quello previsto per i cittadini di detto ultimo Stato.

Inoltre, si prevede una tutela particolare per le imprese che hanno una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente, laddove si stabilisce che le stabili organizzazioni non possano essere svantaggiate in uno Stato contraente rispetto alle imprese situate nel territorio di quest'ultimo per via della loro residenza nell'altro Stato contraente.

Il principio di non discriminazione delle convenzioni internazionali ha l'obiettivo di fare salvo il principio di uguaglianza formale (la residenza). Dunque, a livello convenzionale, gli Stati adottano un principio di non discriminazione non dissimile da quello adottato dagli Stati al proprio interno.

principio di territorialità, in riferimento ai redditi prodotti in uno Stato con il quale vige una convenzione internazionale. Si ha, in altri termini, una sostituzione del criterio ordinario di territorialità con quello della tassazione dei redditi mondiali in relazione ai propri residenti che realizzano redditi in Stati con i quali siano vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni strutturate secondo le indicazioni della convenzione-tipo dell'OCSE. Questa situazione desta perplessità poiché, sulla base dell'esempio offerto dal caso francese, ci si trova innanzi ad una impossibilità per lo Stato che adotti nel proprio ordinamento interno il principio di territorialità di continuare ad adottare tale principio anche a seguito di stipula di una convenzione bilaterale, laddove si utilizzi quale modello tipo quello dell'OCSE.

In altri termini, sembrerebbe che, per poter adempiere agli obblighi assunti a livello convenzionale, gli Stati debbano derogare ai criteri prescelti per assoggettare a imposizione i redditi prodotti dai propri residenti. Qualora non si proceda in questi termini, lo Stato che ha adottato il principio di tassazione su base territoriale contravverrebbe agli impegni assunti con la stipula della convenzione. Il danno che potrebbe subire l'altrui Stato contraente è quello di non poter tassare un reddito realizzato nel proprio territorio in virtù del diritto esclusivo di tassare tali redditi dall'altrui Stato contraente, sebbene questi – in virtù dell'adozione a livello interno del principio di territorialità – si astenga dal farlo, cosicché in relazione a tale reddito vi sarebbe un salto d'imposta.

Come anticipato, nel II e III capitolo del modello di convenzione OCSE sono indicate le regole di allocazione della potestà tributaria relative alle imposte dirette.

Sul piano interpretativo occorre rilevare che mentre nelle norme in cui si usa l'espressione «*shall be taxable only in ...*» comporta che l'unico soggetto al quale è conferita la potestà impositiva è solo uno e generalmente è da individuarsi nel Paese di residenza del contribuente ai fini convenzionali; nel caso in cui venga usata l'espressione «*may be taxed in ...*», si vuol intendere che l'allocazione della potestà impositiva è posta nel Paese della fonte.

Tali espressioni contenute nelle norme di allocazione della potestà impositiva che, in riferimento ai redditi, sono collocate nel capitolo II, non definiscono gli effetti giuridici prodotti da tale imposte.

Laddove le norme convenzionali stabiliscono in modo tassativo l'allocazione della potestà impositiva a favore soltanto di uno dei due Stati firmatari, si ha l'effetto di sottrarre in modo definitivo ad uno dei due Stati la potestà tributaria sui redditi presi in considerazione.

Nel caso in cui sia utilizzata l'espressione «*may be taxed in ...*» non si determina una allocazione della potestà tributaria in modo tassativo a favore di uno dei due Stati contraenti, bensì saranno l'art. 23 della convenzione e gli stessi accordi assunti dai due Stati contraenti a stabilire a ripartire la competenza tra gli Stati, salvo il riconoscimento di un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero da parte di uno dei Stati contraenti.

7.2 Critica in merito all'utilizzo del modello convenzionale quale soluzione ai problemi di doppia imposizione.

Come è stato sottolineato dalla dottrina internazionalistica, molteplici sono i limiti dei trattati che impongono un ripensamento dello strumento o, addirittura, il suo abbandono.

Il primo luogo, è stato osservato che il tradizionale approccio alla problematica del trattamento delle operazioni transnazionali consisteva nell'individuare quale fosse il loro regime ordinario e quale quello straordinario, individuando il primo nelle norme interne dello Stato e il secondo nelle norme pattizie. Le prime, come è stato osservato, regolano la fattispecie in tutti quei casi in cui non esista una convenzione internazionale, altrimenti – per effetto della specialità della norma convenzionale rispetto a quella domestica – saranno le disposizioni convenzionali a regolare detta fattispecie.

Questa impostazione appare ormai superata in virtù del fatto che gli Stati hanno stipulato un numero elevato di convenzioni che, di fatto, regola la

maggior parte (se non la totalità) delle operazioni transfrontaliere poste in essere dai contribuenti di un determinato Stato e, dunque, i termini della questione sembrano essersi invertiti ⁽²⁵²⁾: quello che in passato era ritenuto un regime straordinario oggi sembra aver assunto un funzione di regola ordinaria, mentre le norme domestiche troveranno applicazione soltanto in via residuale ⁽²⁵³⁾.

In secondo luogo, occorre rilevare che la natura bilaterale delle convenzioni lascia ampi spazi di arbitraggio agli operatori che, attraverso operazioni triangolari, riducono il carico fiscale rispetto a quello da sopportare nel caso in cui avessero realizzato l'operazione in modo diretto.

Inoltre, la dottrina ha mosso anche una critica riguardante lo scopo limitato delle convenzioni che, sovente, regolano solo problematiche riguardanti le imposte sui redditi.

Tuttavia, per quanto qui interessa, pare opportuno rilevare che il procedimento di modifica/adequamento delle convenzioni internazionali, in virtù della lentezza e complessità, rende lo strumento particolare rigido rispetto alla necessità dei singoli ordinamenti di regolare con sufficiente tempestività le nuove problematiche fiscali emergenti a seguito dell'evoluzione economica e tecnologica.

Questa rigidità rappresenta un limite particolarmente importante sotto due profili:

- quello temporale, poiché non permette una repentina modifica delle previsioni convenzionali;
- quella strutturale, poiché le modifiche nell'assetto del sistema fiscale di uno dei due Stati firmatari delle convenzioni non sarebbero automatiche recepite dal modello.

Pare opportuno, a tal proposito, soffermarsi sul secondo profilo e, in questo senso, occorre interrogarsi su cosa succederebbe se si provvedesse se uno Stato sostituisse il principio della tassazione mondiale con quello della tassazione su base territoriale. La rigidità dello strumento convenzionale lascerebbe di fatto tutti i rapporti immutati, considerato che, essendo normalmente concepita come regola speciale rispetto a quella interna, non sarebbe derogata per effetto del mutamento dei principi di riferimento. Inoltre, considerato dal punto di vista internazionale, occorre rilevare che una modifica unilaterale delle modalità di determinazione del reddito, comporterebbe il venir meno dello Stato agli obblighi assunti a livello

⁽²⁵²⁾ A. EASSON, *Do We Still Need Tax Treaty*, cit., pag. 621. L'autore, infatti, rileva che il 95% delle flussi finanziari internazionali avviene tra Stati che si sono tra loro hanno stipulato una convenzione internazionale.

⁽²⁵³⁾ In Italia, ad esempio, l'art. 169 del Tuir stabilisce che, salvo la norma interna non stabilisca un trattamento più favorevole per il contribuente, le norme del Testo Unico saranno derogate dalle previsioni inserite nelle convenzioni internazionali.

convenzionale con il rischio, in primo luogo, che anche l'altro Stato disattenda gli obblighi assunti a livello convenzione e, in secondo luogo, che lo Stato inadempimenti sia sanzionato.

Evidentemente, la sostituzione del principio di tassazione del reddito su base mondiale rispetto a quello territoriale lascerebbe immutato all'attuale modalità di tassazione del reddito considerato soprattutto che le convenzioni dell'Italia sono state stipulate con gli Stati con cui si realizzano le maggiori transazioni commerciali e finanziarie.

7.3 L'art. 7 del modello di convezione OCSE: la struttura e le implicazioni in tema di potestà impositiva.

L'art. 7 del modello di convezione OCSE stabilisce che i redditi di impresa siano sottoposti alla potestà impositiva dello Stato di residenza, salvo il caso in cui l'impresa disponga di una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente e tramite essa si realizzino dei redditi in detto altro Stato. In tal caso, spetta allo Stato nel cui territorio è situata la stabile organizzazione il diritto di assoggettare a imposizione i redditi da essa realizzati, mentre lo Stato di residenza provvederà a concedere al contribuente un credito d'imposta per le imposta sostenute nell'altro Stato.

La stabile organizzazione funge da centro d'imputazione degli elementi reddituali realizzati nello Stato della fonte. L'insediamento per il tramite del quale viene istituita una stabile organizzazione deve riflettere l'abitudine dell'attività svolta, con l'ausilio di una struttura organizzata.

In tal senso, la stabile organizzazione si identifica attraverso una base fissa d'affari ovvero la presenza fisica sul territorio dello Stato oppure in base alla natura e il livello dell'attività svolta. La presenza fisica e la natura e il livello di attività svolta caratterizzano, in particolare, la stabile organizzazione personale.

I redditi da imputare alla stabile organizzazione sono, in linea di principio, quelli associati ad una sostanziale ed autonoma attività d'impresa condotta dalla stabile organizzazione. Invero, secondo parte della dottrina, “*lo stabilimento dell'impresa in un Paese diverso da quello in cui si è residente sia sostanziale manifestazione dell'esercizio di un'impresa autonoma*”⁽²⁵⁴⁾. L'esistenza di una localizzazione secondaria, così come intesa nel modello OCSE, condiziona la configurabilità di un reddito d'impresa nel territorio dello Stato.

La creazione di stabile organizzazione e l'attribuzione ad essa dei redditi realizzati nello Stato non pochi problemi di coordinamento. Ad esempio,

⁽²⁵⁴⁾ K. VOGEL, *Il diritto tributario internazionale*, cit., pag. 396.

l'attribuzione dei ricavi avviene sulla base di considerazioni di fatto e non di diritto. Ciò pone non pochi problemi nel rapporto tra contribuente e pubblica amministrazione relativamente all'identificazione dei criteri da seguire nell'attribuzione dei ricavi alla stabile organizzazione⁽²⁵⁵⁾.

Ma soprattutto, la stabile organizzazione si pone come mezzo a fine, nel senso che essa rappresenta il mezzo che giustifica da parte dello Stato della fonte l'esazione del contribuente. In sua assenza, come si è osservato in precedenza, lo Stato della fonte non avrebbe alcun diritto di assoggettare a imposizione i redditi prodotti dal contribuente sul proprio territorio.

La necessità che presso lo Stato della fonte si individui una stabile organizzazione risponde a quell'esigenza di ordine internazionale per cui l'imposizione di un non residente dovrebbe avvenire sulla base di un collegamento con il territorio dello Stato. Nel caso del reddito d'impresa, a livello convenzionale, tale collegamento è rappresentato, appunto, dalla stabile organizzazione. Anche in questo caso, tuttavia, non si aggiunge nulla di nuovo a quanto già conosciuto a livello internazionale.

L'affermazione che precede si giustifica anche rispetto all'atteggiamento assunto dallo Stato della residenza, il quale è tenuto ai sensi dell'art. 7 ad astenersi dal tassare il reddito realizzato dalla stabile organizzazione, in quanto riconosciuto allo Stato della fonte il diritto primario a tassare tale reddito. Tuttavia, sul piano meramente pratico, ciò avverrà assegnando alla casa madre un credito d'imposta per le imposte estere sopportate dalla stabile organizzazione. In altri termini, quella presunta deroga al principio di tassazione su base mondiale viene, di fatto, aggirata attraverso la concessione di un credito d'imposta alla casa madre.

7.4 Le alternative al modello OCSE.

Occorre, innanzitutto, rilevare che accanto al modello OCSE che, come detto, è quello che ha avuto la maggiore diffusione in ambito internazionale, ve ne sono degli altri quali il modello elaborato dall'ONU e quello elaborato in sede di Patto Andino e proprio su questo occorre porre attenzione. Tale modello, infatti, si differenzia dai primi due poiché adotta come principio di fondo quello della territorialità.

Il modello Andino, infatti, ha la peculiarità di non ripartire la potestà impositiva degli Stati in relazione al reddito prodotto dal contribuente partendo dalla definizione del criterio di collegamento del soggetto con il

⁽²⁵⁵⁾ B. J. ARNOLD – J. SASSEVILLE – E. M. ZOLT, *Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Taxation of Business Profits under Tax Treaties*, in *Bulletin*, 2003, pag. 194 e ss.

territorio dello Stato, ossia individuando in quale Stato debba considerarsi residente il contribuente (così come fa avviene nel modello OCSE, all'art. 4), cosicché una volta identificata la residenza del contribuente si procede al vaglio degli articoli, contenuti nei capitoli successivi del modello, per stabilire a chi spetti il diritto a tassare il reddito prodotto dal contribuente e in quale misura.

Nel modello di convenzione elaborato dagli organi competenti del Patto Andino, l'individuazione della residenza serve evidentemente allo scopo di individuare lo Stato presso il quale il contribuente risiede, tuttavia, il principio applicabile ai redditi prodotti dal contribuente è quello della territorialità e, pertanto, le parti si limitano a enucleare una serie di definizioni in modo tale da rendere simmetrico il trattamento di taluni redditi che altrimenti per un difetto di qualificazione potrebbe essere assoggettati a un trattamento diverso. La funzione primaria del modello, dunque, è quello di fare chiarezza in merito alla qualificazione del reddito nei singoli ordinamenti.

Non si pone un problema di ripartizione della potestà impositiva, in quanto ciò avviene già a livello di singoli Stati (si rammenta a tal proposito che sono membri del Patto Andino la Bolivia, la Colombia, l'Ecuador e il Perù). L'art. 4 del modello "Andino" non lascia dubbi quando stabilisce che indipendentemente dalla nazionalità o dalla residenza delle persone (fisiche e giuridiche), i redditi di ogni tipologia ottenuti da tali soggetti sono assoggettati a tassazione solo nello Stato contraente dove è localizzata la fonte di produzione di quel reddito, ad esclusione dei casi specificamente disciplinata dalla convenzione stessa.

In relazione ai redditi d'impresa viene stabilito che tali redditi saranno assoggettati ad imposizione nello Stato in cui sono prodotti. Nel secondo paragrafo, peraltro, si precisano i casi in cui un'impresa si ritiene produca un reddito in uno degli Stati contraenti. La norma, infatti, elenca una serie di ipotesi nelle quali si individua la fonte di produzione del reddito e, dunque, lo Stato che ha il diritto di assoggettare tali redditi a imposizione ⁽²⁵⁶⁾.

²⁵⁶ L'elenco prevede che il reddito derivante dall'esercizio di un'attività imprenditoriale si realizza in uno degli Stati contraenti allorquando in quello Stato sia individuabile:

- a) un ufficio o un sede d'affari;
- b) una fabbrica, un impianto, un industria o un stabilimento di assemblaggio;
- c) un cantiere in opera;
- d) un sito o depositi da dove si estraggono o dove sono lavorate le materie prime;
- e) un ufficio o agenzia di vendite;
- f) un ufficio di rappresentanza;
- g) un deposito per ricevere stoccare o consegnare le merci;
- h) ogni altro locale, ufficio o deposito demandato a fornire servizi preparatori o accessori all'attività dell'impresa;
- i) un agente o rappresentante.

Al terzo paragrafo, inoltre, si fornisce un ulteriore chiarimento all'ipotesi in cui un'impresa svolga un'attività commerciale in entrambi gli Stati. In tal caso, si precisa che ognuno degli Stati contraenti possa assoggettare a imposizioni i profitti generati dall'impresa sul proprio territorio. Laddove, inoltre, i redditi siano stati conseguiti per il tramite di una delle ipotesi elencate nel paragrafo precedente, lo Stato presso il quale si trova la fonte di produzione del reddito, potrà assoggettare a tassazione soltanto la parte di reddito ad essa attribuibile, poiché la fonte è considerata alla stregua di un soggetto autonomo e indipendente dalla casa madre.

8. Conclusioni.

Come si è potuto osservare dalla ricostruzione che precede, la potestà impositiva dello Stato ha un carattere illimitato che può essere limitato solo dal legislatore ovvero dagli accordi internazionali stipulati.

Questa affermazione, sotto il profilo teorico, corrobora la tesi secondo cui il diritto internazionale non pone limiti di sorta nell'adozione da parte del legislatore del principio di territorialità rispetto a quello della tassazione su base mondiale.

Si è osservato, inoltre, come gli Stati definiscano l'assetto delle proprie imposte stabilendo per i soggetti residenti la tassazione dei loro redditi ovunque prodotti, mentre per i non residenti la tassazione è basata sul principio di territorialità. Questo modello, sebbene particolarmente diffuso a livello mondiale, prevede delle eccezioni. Alcuni Paesi sudamericani prevedono, infatti, una tassazione su base territoriale dei propri residenti, mentre, per fare un esempio più vicino all'Italia, la Francia prevede la tassazione dei redditi delle società su base territoriale. Ciò a dimostrazione ancora una volta della grande libertà, sia a livello interno che internazionale del legislatore.

Secondo la dottrina internazionale, l'adozione di un principio piuttosto che dell'altro – come si avuto modo di vedere preliminarmente nel primo capitolo – 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, sono diversi e, in alcuni casi, sono efficienti nella risoluzione del problema. 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 estremamente efficaci.

L'elenco tradisce la fonte di ispirazione dei casi che sono sostanzialmente quelli positivi indicati nell'art. 5 del modello OCSE, in tema di stabile organizzazione.

Altri rimedi, invece, lo sono meno. Il credito d'imposta, nella sua versione, limitata non necessariamente elimina la doppia imposizione, anzi nel caso in cui il livello delle aliquote dello Stato di residenza è superiore a quello dello Stato della fonte, è certo che il contribuente subirà una plurima imposizione. Nell'ambito delle fonti internazionali si è osservato che non esistono consuetudini internazionali che abbiano la finalità di limitare l'operato del legislatore in merito all'adozione del *worldwide taxation*. Se, inoltre, si guarda ai principi generali di diritto internazionale, si è osservato che la dottrina maggioritaria respinge l'idea che il principio della mondialità o quello della territorialità possano rilevare quali principi generali dell'ordinamento internazionale. Pur volendo accedere alla tesi contraria, non si nota una prevalenza di un principio rispetto all'altro. Entrambi, infatti, si collocano al medesimo stadio nell'ambito della gerarchia delle fonti.

La questione, invece, diviene più complessa in relazione alle convenzioni internazionali. 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 non corrispondente ai canoni individuati dalla dottrina maggioritaria, deve rilevarsi che pur volendo accedere a questa tesi, è possibile osservare che accanto a modelli convenzioni (OCSE e ONU) che muovono dal presupposto che gli Stati contraenti adottino il principio di tassazione dei redditi su base mondiale, si colloca il modello di convenzione del Patto Andino che, per converso, poggia sul presupposto che gli Stati aderenti adottino il principio di territorialità. Ciò a sottolineare la circostanza che i principi presupposti nel modello OCSE non rappresentano dei principi generali.

In questo senso, laddove si volesse sostenere che il principio di mondialità assurga a principio generale dell'ordinamento internazionale lo si dovrebbe fare anche in relazione al principio di territorialità che – come detto – rappresenta il fondamento del modello convenzionale del Patto Andino.

Le convenzioni internazionali, inoltre, soffrono di alcuni limiti che, tuttavia, inevitabilmente finiscono per condizionare le decisioni 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 sembra messa in discussione 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 quanto assunto a livello convenzionale. Laddove, infatti, la convenzione presupponga l'adozione da parte degli Stati firmatari del principio di tassazione su base mondiale, il mutamento interno del principio, non modificherebbe i rapporti convenzionali in essere, talché nonostante lo Stato abbia modificato il proprio principio di tassazione (da mondiale a

territoriale) esso resterebbe imbrigliato nelle maglie del *network* di convenzioni stipulate – che solitamente sono contratte con gli Stati con cui gli scambi sono maggiori – di fatto, riducono gli effetti generati dal mutamento di principio avvenuto a livello domestico. Tale situazione potrebbe essere invertita soltanto nel caso in cui:

- a) lo Stato non rispettasse gli obblighi convenzionali (incorrendo in sanzioni e nel corrispondente inadempimento degli obblighi convenzionali della controparte);
- b) lo Stato decidesse di apportare delle modifiche alle convenzioni.

Tale ultima soluzione, tuttavia, è piuttosto remota considerati i tempi occorrenti perché l'*iter* procedurale giunga a compimento.

Con riferimento all'art. 7 del modello OCSE, si è osservato che nonostante sia previsto il diritto primario dello Stato della fonte a tassare i redditi prodotti dalla stabile organizzazione, 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, l'unico vantaggio che si ha è quello di preservare il diritto dello Stato di residenza in tutti quei casi in cui non si configuri una stabile organizzazione. E, dunque, anche codesto articolo della convenzione non sembra fare eccezione alla regola della tassazione dei redditi su base mondiale.

Conclusivamente, si può affermare che, sul piano internazionale, l'adozione dell'uno o dell'altro principio non risulta vincolato da norme di ordine internazionale, mentre potrebbe esserlo laddove siano state stipulate delle convenzioni internazionali, poiché posta la complessità della sua rinegoziazione, l'eventuale scelta di modificare il principio d'imposizione, passando da quello della mondialità a quello della territorialità, di fatto non produrrebbe effetti.

CAPITOLO IV

TERRITORIALITA' E DIRITTO COMUNITARIO

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

1. Le finalità del Trattato UE in tema di mercato interno e gli effetti prodotti in campo fiscale.

Il Trattato UE offre una definizione di mercato interno che si presta ad un'analisi sia a carattere giuridico che economico. L'analisi di entrambi i profili risulta essere rilevante ai fini del presente capitolo in quanto, da un lato, fornisce la definizione giuridica di mercato interno e, dall'altro, svolge una funzione di indirizzo per le politiche nazionali e comunitarie intese a raggiungere un mercato concorrenziale.

L'art. 93 del Trattato UE attribuisce alle istituzioni comunitarie la competenza per l'armonizzazione fiscale delle imposte indirette "nella misura" necessaria ad assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno.

Sotto il profilo giuridico, il mercato interno comunitario assolve ad una duplice funzione: da un lato, esso è uno strumento, insieme all'unione economica e monetaria ed alle azioni e politiche indicate agli artt. 3 e 4 del Trattato UE, atto al perseguimento degli obiettivi comunitari previsti dall'art. 2; dall'altro lato, esso rappresenta un obiettivo dell'ordinamento comunitario ⁽²⁵⁷⁾. Dalla nozione e dalla duplice funzione svolta dal mercato

⁽²⁵⁷⁾ Oltre all'espressa previsione contenuta nell'art. 14 del Trattato Ce, l'art. 4, para. 1, prevede "l'adozione di una politica economica che è fondata sullo stretto coordinamento

interno discendono, conseguentemente, i caratteri che concorrono alla definizione della politica fiscale comunitaria e, in corrispondenza, i vincoli alla potestà legislativa degli Stati membri in materia tributaria.

La definizione di mercato interno è rintracciabile all'art. 14 del Trattato UE, nel quale si legge che esso è lo “*spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni del presente trattato*”. La nozione di mercato interno è stata, tuttavia, sviluppata in termini più ampi dalla giurisprudenza comunitaria, la quale definisce il mercato – adottando quale termini di comparazione il mercato nazionale – come spazio privo di ostacoli agli scambi economici ⁽²⁵⁸⁾. La nozione di mercato interno, dunque, descrive uno spazio giuridico di libertà esteso al territorio europeo ⁽²⁵⁹⁾, al cui interno trovano riconoscimento i principi, i valori e gli interessi definiti dai trattati europei.

Costituiscono tale nozione, in primo luogo, le libertà di circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali (c.d. “libertà fondamentali”), il regime di libera concorrenza (art. 3, para. 1, lett. g)), ma anche azioni orizzontali, quali quelle commerciali (art. 3, para. 1, lett. b)). Consapevoli del fatto che la sola affermazione e garanzia di libertà e diritti economici non avrebbe consentito la realizzazione del mercato interno (c.d. integrazione negativa), i Padri Fondatori hanno previsto una specifica competenza positiva diretta al ravvicinamento graduale dei sistemi giuridici statali.

La nozione di mercato unico trova nell'art. 4 del Trattato UE un ulteriore argomento a favore. Infatti, detto articolo stabilisce che il mercato deve fondarsi su un “*principio di un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza*”. Essa è la condizione strutturale per il perseguimento dei fini previsti dall'art. 2 del Trattato UE.

Sotto il profilo economico, occorre verificare, inoltre, quali indicazioni offre il Trattato nella creazione di un mercato interno concorrenziale. L'art. 3, lett. c) e g), del Trattato UE segnatamente stabilisce che il “*mercato interno [è] caratterizzato dall'eliminazione, fra gli Stati membri, degli ostacoli alla*

delle politiche degli Stati membri, sul mercato interno e sulla definizione di obiettivi comuni”.

⁽²⁵⁸⁾ Si veda Corte di giustizia, sentenza 5 maggio 1982, causa 15/81, *Gaston Schul Douane Expediteur BV*, in Racc. I-1409, para. 33 della motivazione: “*la nozione di mercato comune, elaborata dalla Corte nella sua costante giurisprudenza, mira ad eliminare ogni intralcio per gli scambi intracomunitari al fine di fondere i mercati nazionali in un mercato unico il più possibile simile ad un vero e proprio mercato interno. È importante che i vantaggi di tale mercato siano garantiti, oltre che ai commercianti di professione, anche ai privati che si trovino a intraprendere operazioni economiche oltre le frontiere nazionali*”.

⁽²⁵⁹⁾ G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2005, pag. 384, che lo definisce “*quadro giuridico complessivo, su scala europea, dello svolgimento dei rapporti economici*”.

libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali” e che, pertanto, gli Stati membri e le istituzioni comunitarie operano al fine di “*garantire che la concorrenza non sia falsata nel mercato interno*”.

La dottrina ha avuto modo di sottolineare che la concorrenza del mercato non deve essere intesa soltanto in riferimento agli operatori e, dunque, al mercato inteso in senso esclusivamente economico, bensì anche in riferimento agli stessi ordinamenti degli Stati membri i quali si trovano, nell’ambito dell’Unione europea, in competizione tra loro ⁽²⁶⁰⁾. Invero, secondo tale dottrina poiché obiettivo del Trattato è quello di raggiungere un mercato interno concorrenziale occorre che siano eliminate le distorsioni ivi presenti. In campo fiscale – stando a tale dottrina – per eliminare le distorsioni occorre che gli Stati sostituiscano un sistema fondato sul modello della neutralità interna ad un modello di neutralità esterna. Ciò è possibile ove si proceda a sostituire le misure fiscali coerenti con un modello fiscale basato sulle teoria del *Capital Export Neutrality* (CEN) o, nella versione evoluta, del *Capital and Labour Export Neutrality* (CLEN) con quelle tipiche del modello economico del *Capital Import Neutrality* (CIN) o, nella versione evoluta, del *Capital and Labour Import Neutrality* (CLIN) ⁽²⁶¹⁾.

Ciò comporta anche la sostituzione del criterio della tassazione su base mondiale con quello della tassazione territoriale. Questa modifica dei criteri impositivi, infatti, assicura la neutralità degli investimenti fatti e del lavoro prestato a prescindere dalla qualificazione del soggetto come residente o non residente. Secondo WEBER, la teoria del CLIN (ed, evidentemente, il principio di territorialità che caratterizza tale teoria) si sposa con il principio del “*national treatment*” e, cioè, con le libertà fondamentali del Trattato e, in particolare, con la libertà di movimento delle persone, la quale viene espressa dal divieto da parte dello Stato della fonte di adottare qualsiasi trattamento inteso a penalizzare un cittadino di uno Stato membro rispetto ad un proprio residente ⁽²⁶²⁾.

Come è stato evidenziato dalla dottrina, l’unico limite riguardante l’adozione del CLIN in luogo del CLEN e, conseguentemente, del principio di territorialità rispetto a quello della tassazione su base mondiale, è rappresentato dall’impossibilità di compensare le perdite generate in uno Stato con i redditi prodotti in un altro Stato da parte di un residente di tale ultimo Stato. Questo limite non è trascurabile considerato che il soggetto, ai

⁽²⁶⁰⁾ M. GRAETZ, *Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts and Unsatisfactory policies*, in *Tax Law Review*, 2001, pag. 261 e ss..

⁽²⁶¹⁾ E. C. C. M. KEMMEREN, *Principle of Origin in Tax Convention – A Rethinking of Models*, Dongen, 2001, pag. 69 e ss.

⁽²⁶²⁾ D. WEBER, *Is the limitation of tax jurisdiction a restriction of the freedom of movement?*, in *Paper for the annual conference of the European Association of Tax Law Professors in Helsinki*, Helsinki, 7-9 giugno 2007, pag. 5 e ss.

fini delle imposte dirette, nonostante operi attraverso delle *branch*, è considerato un soggetto unitario e, dunque, impedirgli l'utilizzo delle perdite generate all'estero per compensare i redditi prodotti nello Stato di residenza, confligge con la libertà di circolazione in ambito comunitario.

2. *Le norme del Trattato in materia di fiscalità diretta.*

Sebbene nel Trattato UE possano essere rintracciate alcune norme in materia fiscale, esse sono esigue, attengono principalmente alla fiscalità indiretta e hanno l'obiettivo di incentivare l'integrazione positiva degli ordinamenti.

Nel Trattato UE, infatti, non è attribuita alcuna potestà impositiva autonoma alle istituzioni comunitarie ⁽²⁶³⁾. E, invero, nel Trattato sono presenti delle disposizioni che attribuiscono agli organi comunitari la competenza a eliminare, ad esempio, le discriminazioni fiscali derivanti dall'importazione o esportazione di beni o che attribuiscono la possibilità per le istituzioni comunitarie di poter istituire tasse sul carbone e sull'acciaio oppure riconoscono una competenza delle istituzioni comunitarie in materia di accise ⁽²⁶⁴⁾. Tuttavia, come è stato correttamente rilevato da parte della dottrina, l'insieme delle norme fiscali propriamente dette e di quelle norme che hanno portato talmente ampia da interessare anche il settore della fiscalità degli Stati membri (si pensi, soprattutto, alle norme in tema di non discriminazione) conducono ad affermare che l'ordinamento comunitario non può definirsi un sistema compiuto di norme fiscali bensì un sistema di regole a portata fiscale (*rectius*, i cui effetti possono prodursi anche nell'ambito dell'ordinamento fiscale degli Stati membri) che interessa soltanto taluni settori limitati del sistema fiscale dei singoli Stati ⁽²⁶⁵⁾.

Le poche norme previste dal Trattato non riguardano, in ogni caso, il settore dell'imposizione diretta in ossequio alla ripartizione delle competenze tra istituzioni comunitarie e Stati membri, secondo cui la competenza in tema di

⁽²⁶³⁾ In nessun trattato istitutivo dapprima della Comunità europea e successivamente dell'Unione europea, ossia l'Atto Unico del 1986; il Trattato di Maastricht sull'Unione europea, firmato il 7 febbraio 1992 ed entrato in vigore l'1 novembre 1993; il Trattato di Amsterdam, firmato il 2 ottobre 1997 ed entrato in vigore l'1 maggio 1999; ed, infine, il Trattato di Nizza del 26 febbraio 2001 ed entrato in vigore l'1 febbraio 2003, non attribuiscono alcuna competenza in materia fiscale. F. FICHERA, *Fisco ed Unione europea: l'acquis communautaire*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2003, I, pag. 429.

⁽²⁶⁴⁾ In relazione a tale ultima imposta occorre precisare che la competenza in materia IVA si limita a fissare le regole rinviando agli Stati membri il compito di accertare e riscuotere il tributo.

⁽²⁶⁵⁾ F. ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, in *Diritto tributario internazionale*, V. UCKMAR (diretto da), Padova, 2005, pag. 1206.

fiscalità diretta spetta agli Stati membri. In altre parole, mancano, *prima facie*, disposizioni del Trattato che attribuiscono una competenza propria alle istituzioni comunitarie in tema di imposizione diretta.

La competenza esclusiva in materia di imposizione diretta degli Stati membri non è, tuttavia, né esclusiva né assoluta laddove. Il Consiglio d'Europa, in forza del principio di sussidiarietà, può decidere all'unanimità l'approvazione di norme a contenuto fiscale, in base a quanto previsto dal combinato disposto degli artt. 94 e 95 del Trattato UE ⁽²⁶⁶⁾.

In particolare, secondo l'art. 94 del Trattato, la competenza generale in materia di avvicinamento delle legislazioni diretta all'instaurazione o al funzionamento del mercato comune spetta alle istituzioni comunitarie. Tale competenza si pone quale strumento per l'armonizzazione del settore fiscale dei singoli Stati membri. L'art. 94, dunque, riflette sul piano fiscale quel principio di armonizzazione che, in via generale, viene stabilita dall'art. 3 del Trattato.

L'applicabilità al settore della fiscalità diretta dell'art. 94 del Trattato UE è confermata dall'art. 95, para. 2, del Trattato, che, nel derogare al normale procedimento normativo di co-decisione, con delibera all'unanimità del Consiglio, stabilisce che ciò vale anche per le "disposizioni fiscali", senza fare alcuna distinzione fra dirette e indirette.

Con tali norme, in sostanza, si attribuisce agli organi comunitari una competenza sussidiaria rispetto a quella degli Stati membri nel settore della fiscalità diretta. Ciò permette agli organi comunitari di avere un ruolo attivo nell'integrazione positiva degli ordinamenti e, nello specifico, permette nell'armonizzazione degli ordinamenti fiscali dei singoli Stati membri ⁽²⁶⁷⁾.

⁽²⁶⁶⁾ F. VANISTENDAEL, *In defence of the European Court of Justice*, in *European Taxation*, 2008, pag. 93. L'autore rileva che "EC Treaty clearly provides in Art. 94 that the EU "has the competence to approximate the law, regulations or administrative provisions of the Member States, by way of directive, where they directly affect the establishment or functioning of the common market". Contrary to the measures mentioned in Art. 95, tax directives must be approved unanimously. Art. 96 provides that, when the Commission finds that a difference in national law is distorting competition in the common law, "it shall consult the member states concerned". If that consultation has no effect, "The Council shall, acting on proposal of the Commission, acting by qualified majority, issue the necessary directives". There is no exception for taxation. Although the latter provision has never been used for tax purposes, it is clear that the founding fathers of the European Community clearly intended to grant legislative power to the common market. Since it is indisputable that direct taxation has an important bearing on the functioning of the internal market, it is clear that the sovereign taxing power of the Member States is not exclusive; they share the power with EU".

⁽²⁶⁷⁾ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, 2005, pag. 61. L'autore distingue, tuttavia, tra armonizzazione e riavvicinamento, ritenendo che nel caso di imposizione diretta non si tratti di armonizzazione vera e propria bensì di un processo di riavvicinamento delle legislazioni. Egli, infatti, rileva che: "Quanto all'armonizzazione delle imposte dirette trova

Va rilevato, tuttavia, che l'armonizzazione fiscale non persegue finalità di giustizia tributaria ⁽²⁶⁸⁾, intesa nel senso di riparto solidale delle spese pubbliche in funzione distributiva e redistributiva. Non svolge, in particolare, quell'azione positiva diretta a creare le condizioni per una piena realizzazione della persona all'interno della società – così come conosciuta nell'ambito dell'ordinamento interno – perché tale funzione è riconosciuta ed attribuita, almeno in principio, alle sole dinamiche di mercato ⁽²⁶⁹⁾.

L'“unificazione” dei mercati nazionali in un unico mercato, con riferimento all'imposizione diretta, è perseguita attraverso l'estensione della disciplina fiscale interna alle fattispecie transfrontaliere (ad esempio, la direttiva madre-figlia) o la previsione di un regime fiscale esclusivo per le fattispecie transfrontaliere (ad esempio, la direttiva sulle riorganizzazioni societarie).

Gli interventi operati dalle istituzioni comunitarie, principalmente attraverso l'emanazione di direttive atte a regolare talune tipologie di reddito, hanno finora lasciato agli Stati membri pressoché integra la propria potestà impositiva, salvo dovere modificare alcuni istituti in virtù della salvaguardia

applicazione l'art. 293 (ex 220 del Trattato istitutivo) secondo cui dovranno essere avviati negoziati tra gli Stati membri diretti a garantire l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Unione europea. Il processo di armonizzazione delle imposte dirette, coinvolgendo aspetti determinanti della sovranità fiscale dei singoli Stati, non è pertanto fissato esplicitamente dalle norme comunitarie, bensì è affidato all'attuazione negoziale attraverso la fitta rete di accordi bilaterali (o comunque plurilaterali) tra i vari Stati membri. (...) Resta naturalmente applicabile all'armonizzazione delle imposte dirette la regola generale prevista dall'art. 94 del Trattato UE (ex art. 100 del Trattato di Roma), in virtù della quale è possibile procedere al ravvicinamento delle legislazioni nazionali nella misura in cui sia necessario, o comunque utile, rispetto al processo di instaurazione del mercato comune. Tale regola è stata interpretata come il fondamento assiologico della utilizzazione di raccomandazioni ed in genere di meccanismi di soft law rivolti agli Stati membri aventi ad oggetto il progressivo avvicinamento delle disposizioni relative all'imposizione sul reddito (...) Si tratta, evidentemente, di un livello di avvicinamento delle legislazioni nazionali di grado inferiore rispetto all'armonizzazione delle imposte dirette”;
P. RUSSO – R. CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. trib.*, 1990, pag. 628 e ss.; DE MITA, *L'armonizzazione delle imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, pag. 54; Id., *L'armonizzazione delle imposte dirette*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pag. 567 e ss.; C. SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, III, Roma, 1994, il quale peraltro collega teleologicamente il principio di armonizzazione al principio di non discriminazione; P. ADONNINO, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, pag. 283 e ss.; nella dottrina internazionalistica, si veda B. J.M. TERRA – P. J. WATTEL, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn, 2008, pag. 29 e ss.

⁽²⁶⁸⁾ A. AMATUCCI, *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, I, Padova, 1997, pag. 82; C. SACCHETTO, *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, V. UCKMAR (diretto da), Padova, 2005, pag. 54.

⁽²⁶⁹⁾ A. LA PERGOLA, *Costituzione e adattamento dell'ordinamento interno al diritto internazionale*, Milano, 1961, pag. 81 ss.

del principio di neutralità, garantito per le operazioni domestiche, nel trattamento di talune operazioni transfrontaliere (o, più esattamente, il trattamento non meno favorevole delle situazioni transfrontaliere rispetto a quelle interne), tipica dei giudizi di non discriminazione.

Un ruolo di assoluta preminenza in tale ambito lo si deve attribuire alla Corte di Giustizia europea che, con ormai una nutrita giurisprudenza ha segnalato i vincoli che gli Stati devono osservare nel regolare le operazioni transfrontaliere.

3. Ulteriori riflessi in merito al processo di armonizzazione comunitario.

Il Trattato UE – come detto in precedenza – non definisce in termini generali il fondamento e, conseguentemente, la natura dell'imposizione tributaria. Questa conclusione appare inevitabile ove si osservi che, diversamente dalle esperienze statali, l'Unione Europea non è dotata di una potestà impositiva nel senso sopra precisato e che, quindi, al pari della dimensione internazionale, si debba parlare di imposizione tributaria solo in senso traslato.

In prima approssimazione, nonostante gli intereventi frammentati, l'azione normativa dell'Unione europea in materia tributaria è accomunata dal contenuto e dalla funzione strumentale rispetto agli obiettivi comunitari indicati all'art. 2 del Trattato UE ⁽²⁷⁰⁾. Quanto al primo profilo, il ravvicinamento delle legislazioni (nella misura necessaria al funzionamento del mercato comune) costituisce una delle azioni comuni previste dall'art. 3, para. 1, lett. h), del Trattato UE. Il termine “ravvicinamento” è formalmente impiegato dall'art. 94 del Trattato UE per attribuire alle istituzioni comunitarie una competenza normativa generale – perché non ristretta ad uno specifico settore – e residuale – perché applicabile nel caso in cui manchi una disposizione specifica – in funzione dell'instaurazione e del funzionamento del mercato comune (o interno).

In sintesi, quindi, il ruolo delle disposizioni fiscali nel Trattato UE è quello di ripartire la competenza fra Unione Europea e Stati membri e di consentire la realizzazione del mercato comune (o interno) come spazio giuridico senza

⁽²⁷⁰⁾ In questo senso, chiaramente, C. SACCHETTO, *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in Enc. Giur. Treccani, Agg. III, Roma, 1994, pag. 2. Ma si veda anche G. CASADO OLLERO, *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, pag. 505, 524, 543-544, in *Trattato di diritto tributario. Annuario*, A. AMATUCCI (a cura di), Padova, 2001; A. FANTOZZI, *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, 1 del dattiloscritto.

ostacoli alla circolazione dei fattori produttivi ⁽²⁷¹⁾. In questo senso, i principi di sussidiarietà e proporzionalità rappresentano le “norme chiavi” nel processo di integrazione fra i principi (o valori) sottesi all'imposizione tributaria statale e quelli comunitaria. Tali principi richiedono – ex art. 5 del Trattato UE – una valutazione comparativa della sede istituzionale ed ordinamentale più adeguata per la realizzazione degli obiettivi comunitari.

Dai trattati europei, quindi, non emerge alcuna specifica indicazione relativa alla configurazione giuridica del rapporto tributario ⁽²⁷²⁾, poiché oggetto delle norme fiscali europee è il rapporto fra Unione europea e Stati membri (ed eventualmente fra Stato ed enti territoriali ⁽²⁷³⁾), e non quello fra Unione europea e contribuente. Questo significa, che l'ordinamento comunitario non influenza – se non limitatamente all'area doganale – la qualificazione del fondamento dell'imposizione tributaria come dovere di solidarietà, che è lasciata, conformemente al principio di sussidiarietà, alla competenza dei singoli Stati membri ⁽²⁷⁴⁾.

Diversamente, i trattati europei influenzano la definizione dei criteri di riparto dei carichi pubblici, aggiungendo alla funzione “tradizionale” dell'imposizione tributaria negli ordinamenti statali di procurare un'entrata all'ente pubblico e, soprattutto, alla funzione solidaristica (o redistributiva), quella, preminente in sede comunitaria, della neutralità economica, ovvero della riduzione degli ostacoli al funzionamento del mercato interno.

L'imposizione tributaria non è considerata uno strumento funzionale alla promozione di un determinato assetto sociale, ma è principalmente uno strumento neutrale che deve lasciare alle sole forze di mercato la realizzazione di *“uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, la parità tra uomini e donne, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un alto grado di competitività e di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il*

⁽²⁷¹⁾ In altri termini, il mercato comune deve considerarsi, allo stesso tempo, obiettivo e strumento delle azioni comunitarie e, nel caso di specie, dell'azione di ravvicinamento. Obiettivo perché formalmente previsto dagli artt. 2 e 14 del Trattato Ce; strumento perché presupposto alla realizzazione degli obiettivi indicati all'art. 2.

⁽²⁷²⁾ Così anche F. FICHERA, *op. cit.*, pag. 429 e ss.; P. BORJA, *op. cit.*, pag. 29 e ss. condivide la conclusione che per la fiscalità comunitaria *“appare irrilevante la regolazione della dialettica di base del fenomeno fiscale”*.

⁽²⁷³⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/03, *Repubblica portoghese v. Commissione delle Ce*, para. 59 e ss. in cui la Corte detta i criteri in base ai quali i sistemi tributari infra-territoriali possono considerarsi compatibili con l'ordinamento comunitario.

⁽²⁷⁴⁾ Concorde, sul punto, F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, cit., pag. 134, nota 2.

miglioramento della qualità di quest'ultimo, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra Stati membri" (art. 2 Trattato UE). In questa accezione, la neutralità cui le competenze europee in tema di armonizzazione fiscale sono finalizzate deve intendersi diretta a riconoscere lo *status quo* realizzato dai soli meccanismi di mercato, ovvero sia la non alterazione delle posizioni giuridiche soggettive dei singoli all'interno dell'ordinamento comunitario.

Questo non significa che l'impostazione di fondo dei trattati europei sia liberista, ma, al contrario, che l'intervento è concepito esclusivamente in funzione di regolamentazione del mercato e, solo in via sussidiaria e successiva, per rimediare agli insuccessi prodotti dal mercato.

4. L'indirizzo comunitario nell'ambito della legislazione derivata.

Ai fini di comprendere quale finora sia stato il ruolo svolto dalle istituzioni comunitarie in relazione all'esercizio di quella funzione di armonizzazione di cui si è detto nei paragrafi precedenti, in termini di azioni positive occorre analizzare i principali atti normativi finora emanati.

In primo luogo, occorre trattare della direttiva sulle riorganizzazioni transfrontaliere⁽²⁷⁵⁾. L'art. 4 La direttiva 90/434/CEE, del 23 luglio 1990, stabilisce la sostanziale neutralità delle operazioni transfrontaliere realizzate in ambito comunitario⁽²⁷⁶⁾. Tale neutralità, tuttavia, si realizza soltanto laddove nello Stato di residenza della società che partecipano all'operazione straordinaria (fusione, scissione, etc.) permanga una stabile organizzazione. In effetti, ai fini della direttiva *de qua* per neutralità fiscale deve intendersi il rinvio della tassazione delle plusvalenze e degli utili al momento in cui effettivamente essi verranno conseguiti mediante realizzazione, per successivi atti di disposizione, da parte delle società beneficiarie, degli elementi attivi e passivi che compongono il patrimonio dei soggetti che

⁽²⁷⁵⁾ A. LOVISOLO, *Profili fiscali della fusione transfrontaliera di società*, in AA. VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, pag. 783, rileva che: "L'intervento comunitario si colloca nel contesto di un più articolato progetto di armonizzazione (...) volto alla definizione di un regime fiscale comune che consente alle imprese di operare in un vero mercato interno senza frontiere in cui si affermi l'assoluta neutralità del fatto fiscale nelle decisioni afferenti la gestione ordinaria e straordinaria dei gruppi di società e delle imprese che operano in più Stati della Comunità".

⁽²⁷⁶⁾ Il principio di neutralità stabilito dalla direttiva presuppone l'esistenza di norme atte ad assoggettare a imposizione le operazioni internazionali di riorganizzazione nel presupposto che tali operazioni determinino un trasferimento di residenza del contribuente ovvero la sua estinzione e, dunque, i plusvalori latenti dei beni che compongono il patrimonio dell'impresa, al verificarsi di tale evento, emergono e sono tassati.

partecipano all'operazione straordinaria e che, per effetto di questa, perdono il collegamento con il proprio Stato di residenza ⁽²⁷⁷⁾.

Tale vincolo è giustificato alla luce della salvaguardia del diritto dello Stato membro di residenza della società che, per effetto della riorganizzazione, si estingue (per effetto di incorporazione, fusione, etc.), di potere assoggettare a tassazione i plusvalori nel frattempo formati ⁽²⁷⁸⁾. Affinché la neutralità si realizzi anche in riferimento ai beni dell'impresa, dunque, sarà necessario che - una volta realizzata l'operazione di riorganizzazione internazionale - i beni dell'ente che, per effetto dell'operazione straordinaria, perde ogni contatto con il territorio dello Stato, confluiscono in una stabile organizzazione. Ciò, infatti, lascia immutato il regime di continuità dei valori dei beni appartenenti all'impresa.

Anche in relazione al regime delle perdite, si può notare una tendenza a fare salve le perdite pregresse soltanto nel caso in cui queste siano attribuibili alla stabile organizzazione. E, invero, soltanto mediante essa il soggetto che scaturisce dall'operazione straordinaria potrà utilizzare le perdite pregresse. In altre parole, è sempre in capo allo Stato di *ex* residenza della società o ente che è titolato a riconoscere la riportabilità delle perdite. Nessun onere, infatti, è imposto allo Stato nel quale risiede l'ente che scaturisce dall'operazione straordinaria.

La soluzione individuata dalla direttiva e consistente nell'attribuzione ad una stabile organizzazione di una società estera dei beni dell'impresa che, per effetto della sua partecipazione ad un'operazione di riorganizzazione internazionale, perde ogni contatto con il territorio di residenza, conferma la volontà da parte degli organi comunitari di salvaguardare la potestà territoriale dell'*ex* Stato di residenza dell'impresa, il quale resta l'unico titolato a tassare le plusvalenze sui beni dell'impresa.

Ciò avverrà sia laddove il sistema dell'impositivo dell'*ex* Stato di residenza sia imperniato su un sistema di tassazione basato sul reddito mondiale e sia

⁽²⁷⁷⁾ S. CARMINI, *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, Padova, 2002, pag. 173.

⁽²⁷⁸⁾ Secondo D. STEVANATO, *Le riorganizzazioni internazionali di impresa*, in *Diritto tributario internazionale*, V. UCKMAR (diretto da), Padova, 2005, pag. 516. L'autore, in effetti, osserva che: "sembra certamente più appagante una soluzione maggiormente articolata, che tenga conto delle effettive potestà impositive residuanti allo Stato della *ex*-società incorporata. In particolare, se l'imponibilità delle plusvalenze all'atto della riorganizzazione internazionale si giustifica, dal punto di vista sistematico, con l'esigenza di non sottrarre definitivamente allo Stato dell'incorporata la possibilità di esercitare il prelievo su plusvalori già maturati ed il cui titolo risiedeva nell'assoggettamento del patrimonio sociale al «regime fiscale dei beni dell'impresa», non appare irragionevole postulare il mantenimento delle plusvalenze allo stato latente, ogniqualvolta la potestà impositiva per lo Stato della *ex*-società incorporata possa fondarsi sulla permanenza del precedente regime d'impresa".

in quello basato sulla tassazione territoriale. In entrambi i casi, la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa determina il sorgere della plusvalenza latente. Riguardo al principio di territorialità, la direttiva 90/435/CEE del 23 luglio 1990 (c.d. "direttiva Madre-figlie"), in tema di tassazione dei dividendi distribuiti da società, dette "figlie", situate in uno Stato membro, ad una società, detta "madre", situata in altro Stato membro, offre ulteriori spunti di analisi.

Occorre, innanzitutto, precisare che la qualifica di "figlie" e "madre" è definita, in tal senso, dall'art. 3 della stessa direttiva. Dopodiché, occorre rilevare che l'obiettivo della normativa comunitaria è quello di introdurre un sistema inteso a neutralizzare, al verificarsi di talune condizioni, la tassazione dei dividendi in uscita erogati da una società ad un'altra situata in un altro Stato membro, prevedendo il divieto per lo Stato di residenza della società erogante di assoggettare a imposizione i dividendi distribuiti alla propria controllante ⁽²⁷⁹⁾.

L'esenzione dalla ritenuta alla fonte dei dividendi distribuiti dalla società figlia da parte dello Stato di residenza di questa, così come previsto dall'art. 5, induce a ritenere che, nel caso di specie e salvo le disposizioni particolari presenti nella disciplina, la direttiva abbia riconosciuto al Paese della residenza della società "madre" il diritto di assoggettare a imposizione tali redditi. Conseguentemente, si ritiene che relativamente a siffatta direttiva, in ambito comunitario sia prevalsa la volontà di adottare quale criterio di tassazione per tale tipologia di redditi il principio della tassazione su base mondiale. In altri termini, il diritto esclusivo dello Stato di residenza del contribuente a tassare i redditi oggetto della direttiva, comporta l'implicito riconoscimento della preferenza degli organi comunitari verso il principio di tassazione del reddito mondiale connesso al criterio di collegamento della residenza.

Nella direttiva 2003/49/CE del 3 giugno 2003 ⁽²⁸⁰⁾, in tema di tassazione dei pagamenti di interessi e canoni avvenuti tra società residenti in Stati membri diversi della Comunità europea, in base a quanto disposto dall'art. 1, la scelta operata dal Consiglio dell'Unione Europea viene esplicitata nel senso di riconoscere il diritto ad assoggettare ad imposizione tali redditi da parte

⁽²⁷⁹⁾ E. C. C. M. KEMMEREN, *Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach*, in *Bulletin*, 2006. Si veda, inoltre, G. MAISTO *La direttiva CEE relativa al regime tributario dei dividendi nei rapporti tra "società-figlie" e "società-madri"*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, III, pag. 519 e ss.; diffusamente, M. TENORE, *The Parent-Subsidiary Directive*, in AA.VV., *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, M. LANG-P. PISTONE-J. SCHUCH-C. STARINGER (Eds.), pag. 95 e ss.

⁽²⁸⁰⁾ Per un'analisi approfondita della direttiva si rinvia a M. GREGGI, *La direttiva 2003/49/CE e il regime di tassazione degli interessi e delle royalties*, in *Rass. trib.*, 2003, I, pag. 505 e ss.

dello Stato della residenza del soggetto beneficiario, confermando la propensione, sotto l'aspetto legislativo, da parte degli organi comunitari verso forme di imposizione dei redditi a livello comunitario intese ad affermare, in primo luogo, il diritto primario dello Stato della residenza nella tassazione di taluni redditi e, in secondo luogo, a riconoscere, ancora una volta, implicitamente una preferenza dell'Unione Europea verso forme di tassazione fondate sul *worldwide taxation principle* ⁽²⁸¹⁾.

Un'ulteriore conferma di tale tendenza si riscontra nella direttiva 2003/48/CE del 3 giugno 2003, in tema di imposizione dei risparmi in ambito comunitario, (c.d. "direttiva sul risparmio"), la quale conferma, con riguardo agli interessi percepiti dalle persone fisiche, la propensione del legislatore comunitario ad accordare allo Stato di residenza del contribuente il diritto esclusivo a tassare i redditi qualificati "di risparmio" percepiti dal proprio residente che, ai fini della direttiva, si qualifica come beneficiario effettivo.

Quanto precede induce ad una breve riflessione. I pochi interventi posti in essere dal legislatore comunitario hanno per lo più interessato operazioni specifiche a carattere transnazionale. La scelta operata nelle varie direttive è stata in prevalenza quella di preservare la potestà impositiva dello Stato di residenza. Né è derivato in alcuni casi che le scelte compiute dagli organi comunitari abbiano implicitamente tutelato il diritto degli Stati membri di tassare il reddito prodotto dai propri residenti in funzione del principio della tassazione dei redditi su base mondiale. Ciò emerge chiaramente tanto nella direttiva sui dividendi quanto in quella sugli interessi e *royalties*.

5. Il ruolo della Corte di Giustizia nel sistema delle fonti del diritto tributario comunitario.

La Corte di Giustizia ha un ruolo centrale nella costruzione dell'ordinamento comunitario. Una parte della dottrina, infatti, ha rilevato che essa svolge contemporaneamente la funzione di Corte Suprema e di Corte Costituzionale ⁽²⁸²⁾.

In base all'art. 234 del Trattato UE, si prevede, infatti, che i giudici nazionali o gli organi comunitari possono, in via pregiudiziale, fare ricorso ai giudici comunitari ai fini dell'interpretazione delle norme del Trattato

⁽²⁸¹⁾ E. C. C. M. KEMMEREN, *op. loc. cit.*, pag. 444.

⁽²⁸²⁾ Si veda, a tal proposito, C. SACCHETTO, *Sovranità fiscale degli Stati tra integrazione e decentramento*, in *Direito Tributário Internacional Aplicado*, H. TAVEIRA TORRES (coordinato da), Buenos Aires, 2008, pag. 383 e ss.; F. VANISTENDAEL, *The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases*, in *EC Tax Review*, 1996, pag. 114 e ss.

ovvero per giudicare la legittimità degli atti comunitari oltre che per fornire una interpretazione dei medesimi alla luce dei principi comunitari.

La Corte, nella sua funzione di Corte Suprema, accerta la “compatibilità”⁽²⁸³⁾ di una norma nazionale con il diritto comunitario mediante il confronto tra norma nazionale e norma comunitaria. Tale funzione, tuttavia, è svincolata da regole ermeneutiche poste dal Trattato, sicché la Corte può adottare di volta in volta il metodo ritenuto più adatto a risolvere i dubbi di compatibilità tra norma nazionale e norma comunitaria, senza essere peraltro vincolata a un ordine gerarchico preconstituito nell'utilizzo dei metodi interpretativi.

Nel ruolo di Corte Costituzionale, la Corte di Giustizia è chiamata a interpretare le disposizioni del Trattato e a valutare la “compatibilità” delle norme nazionali rispetto alle prime. Per fare ciò, la Corte procede alla verifica delle norme nazionali in funzione dei principi e delle norme del Trattato. L'ambito degli interventi operati dalla Corte nella veste di Corte Costituzionale sono eterogenei poiché si passa dalla verifica del rispetto del principio di uguaglianza comunitaria alla compatibilità delle norme nazionali con le norme del Trattato in tema di aiuti di Stato.

I limiti nella possibilità di integrazione positiva degli ordinamenti nazionali per effetto della necessaria approvazione all'unanimità degli atti comunitari in materia fiscale, ha conferito alla Corte – nell'ambito delle proprie competenze – un ruolo attivo nel perseguire gli obiettivi del Trattato. Infatti, attraverso le sentenze, la Corte attua l'integrazione negativa negli ordinamenti statuali, eliminando le distorsioni del mercato unico prodotte dai singoli ordinamenti nazionali. La dottrina, infatti, parla – oltre che di una funzione giuridico-deliberativa svolta dalla Corte – di un ruolo politico di tale organo comunitario.

E' proprio in questo contesto che la Corte – come si avrà modo di osservare in seguito – ha svolto un ruolo decisivo nell'affermazione delle c.d. “libertà

⁽²⁸³⁾ L'espressione è utilizzata in modo atecnico. Infatti, come giustamente osservano G. MELIS – R. MICELI, *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, I, pag. 111 e ss., la Corte non emette un giudizio di compatibilità bensì interpreta la normativa domestica alla luce dei principi di diritto comunitario. Gli autori, in particolare rilevano che: “l'art. 234 del Trattato, infatti, riserva in via esclusiva alla Corte di Giustizia il potere di interpretare in via pregiudiziale le norme comunitarie, e non anche quello di pronunciarsi direttamente sulla compatibilità tra norme interne e norme comunitarie, al giudice nazionale spettando invece accertare il fatto ed applicare la norma comunitaria al caso concreto. Ciò nell'ottica rispettivamente della sottolineata necessità di una interpretazione uniforme della norma comunitaria, al fine di evitare “divergenze nell'interpretazione del diritto comunitario che i tribunali nazionali devono applicare” e di un sistema del diritto comunitario decentralizzato”. In questo senso, i giudici comunitari intervengono nel delineare il significato della norma comunitaria ai fini del giudizio.

fondamentali”, quali la libertà di circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali.

6. La posizione della Corte di Giustizia europea in tema di potestà impositiva.

In tema di potestà impositiva la Corte di Giustizia europea si è espressa più volte. Essa, infatti, è stata chiamata ripetutamente a pronunciarsi su questioni che attengono alle discriminazioni ovvero alle restrizioni generate dalle misure fiscali adottate dagli Stati membri UE nei confronti di cittadini o società appartenenti ad altri Stati membri.

I giudici, in prevalenza, sono stati chiamati a pronunciarsi in merito a situazioni in cui un soggetto veniva discriminato in virtù del suo *status* di “non cittadino/non nazionale” oppure a decidere in merito alla coerenza della norma interna alla luce dei principi e delle disposizioni comunitarie, in virtù delle limitazioni all’esercizio dei diritti fondamentali subite da un “non nazionale” da parte di uno Stato membro, nella misura in cui tali limitazioni non sono previste nei riguardi dei propri “nazionali”.

Sicché, in prima approssimazione, la Corte si è trovata a vagliare nel merito se talune fattispecie, riguardanti cittadini o, nel caso di società, nazionali appartenenti ad uno Stato membro, fossero discriminatorie nei confronti dei stranieri appartenenti ad altri Stati membri ovvero se i diritti comunitari spettanti a tali soggetti fossero stati oggetto di restrizione, sotto il profilo fiscale ⁽²⁸⁴⁾.

La copiosa giurisprudenza che ne è derivata ha fornito una serie di elementi utili al fine di enucleare alcuni principi basilari che consentono di chiarire, almeno in parte, quale possa essere la direzione impressa dal diritto vivente comunitario in tema di potestà impositiva degli Stati membri.

6.1 Il principio di non discriminazione fiscale e la nazionalità.

Il principio di non discriminazione in ragione della nazionalità, enunciato dall’art. 12 del Trattato UE, costituisce uno dei principi fondamentali

⁽²⁸⁴⁾ Vale la pena osservare che, nell’accezione classica della nozione di residenza, un non nazionale può essere anche non residente così come un nazionale può essere considerato ai fini interni dello Stato membro come residente. Tuttavia, vi sono delle ipotesi in cui un soggetto pur essendo non nazionale rispetto allo Stato membro di riferimento viene, sotto il profilo fiscale, considerato residente, così come un nazionale, sempre ai fini fiscali di uno Stato membro, può considerarsi non residente. E’ proprio in relazione a tali ultime ipotesi che l’indirizzo espresso dalla Corte di giustizia dovrà essere analizzato.

dell'Unione europea. Esso, secondo quanto disposto dallo stesso art. 12, può essere derogato, in funzione integrativa, dalle “disposizioni particolari” previste dal Trattato. cosicché, all'art. 12 è riservato il ruolo di norma residuale dell'ordinamento comunitario applicabile a tutte le situazioni che non rientrano in una disposizione specifica del Trattato ⁽²⁸⁵⁾.

Nel novero delle disposizioni particolari che derogano a quanto previsto dall'art. 12 rientrano le c.d. “libertà fondamentali”, ovvero la libertà di circolazione dei lavoratori (art. 39); la libertà di stabilimento (art. 43); la libertà di prestazione dei servizi (art. 49) e la libertà di circolazione dei capitali (art. 56) che vietano qualsiasi norma discriminatoria o restrittiva dell'esercizio di una delle suddette libertà da parte degli stranieri. Ad esempio, in materia di libera circolazione dei beni (o prodotti), gli artt. 90 e 91 del Trattato prevedono, rispettivamente, che i prodotti importati non subiscano imposizioni superiori a quelli nazionali ovvero che i prodotti esportati non beneficino di aiuti finanziari.

Ulteriori ipotesi di norme che vietano discriminazioni sono quelle dell'art. 141, in tema di parità di retribuzione tra uomo e donna, dell'art. 34, par. 2, in tema di discriminazione fra produttori o consumatori della Comunità, degli artt. 86, par. 1 e art. 87, par. 1, i quali sono posti a tutela, in generale, della concorrenza.

La sintesi delle norme che vietano discriminazioni di trattamento, qui proposta, intende porre in evidenza che i divieti di discriminazione contenuti nel Trattato UE hanno una funzione preminente nella realizzazione degli obiettivi propri dell'ordinamento comunitario.

Secondo parte della dottrina, il principio di non discriminazione sembrerebbe non avere portata “universale” ossia non è potenzialmente capace di incidere su ogni campo dell'esperienza giuridica ⁽²⁸⁶⁾. Esso, tuttavia, risulta un valido strumento per instaurare e garantire il funzionamento del mercato interno, contrastando tutte quelle norme distorsive della concorrenza ⁽²⁸⁷⁾.

Riassumendo: le libertà fondamentali e il divieto di discriminazione fiscale dei prodotti rappresentano gli elementi costitutivi del mercato interno mentre il divieto di regimi speciali e di aiuti finanziari costituiscono i presupposti giuridici del regime di libera concorrenza. Unitamente

⁽²⁸⁵⁾ F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003, pag. 103 e ss.

⁽²⁸⁶⁾ F. GHERA, *Il principio di eguaglianza nella Costituzione italiana e nel diritto comunitario*, Padova, 2003, pag. 94.

⁽²⁸⁷⁾ si vedano le interessanti osservazioni di G. TESAURO, *Eguaglianza e legalità nel diritto comunitario*, in *Dir. Un. Eur.*, 1999, pag. 3.

all'armonizzazione, queste previsioni completano il progetto giuridico del Trattato UE volto alla costruzione di uno "spazio comune di libertà" ⁽²⁸⁸⁾.

Sebbene il Trattato non enuclei un generale principio di eguaglianza, l'assenza di un tale principio nel Trattato è stata parzialmente colmata dall'attività interpretativa dei giudici comunitari i quali si sono fatti carico di intervenire tutte le volte che risultasse necessario risolvere problemi di parità di trattamento, ricorrendo alle norme di "non discriminazione".

Un ruolo fondamentale, in questo senso, lo ha avuto la sentenza *Überschär*, nella quale i giudici comunitari affermarono che "*il principio generale di uguaglianza, di cui il divieto di discriminazione a motivo della cittadinanza è solo un'espressione specifica, è uno dei principi fondamentali del diritto comunitario*" ⁽²⁸⁹⁾. Con tale presa di posizione la Corte sembra aver colmato un deficit di valori del Trattato UE, introducendo il principio di eguaglianza comunitario, il quale sarebbe espressione dei contenuti propri dei principi di eguaglianza di ciascuna Costituzione nazionale degli Stati membri, la quale si esprime nei termini: "*che situazioni analoghe non siano trattate in maniera differenziata e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale a meno che un tale trattamento non sia obiettivamente giustificato*" ⁽²⁹⁰⁾, cosicché le singole disposizioni comunitarie contenenti divieti di discriminazione costituirebbero una specificazione di tale principio.

L'importanza dell'introduzione di un principio di uguaglianza comunitario, anche se solo attraverso l'interpretazione dei principi comunitari, realizzata dalla Corte di Giustizia, sta nel fatto che essa ha una portata più ampia di quella conosciuta a livello internazionale, nella misura in cui, accanto alla discriminazione diretta, è stata elaborata la c.d. discriminazione indiretta o dissimulata. L'originaria elaborazione di tale forma di discriminazione si deve alla sentenza *Sotgiu* in cui i giudici comunitari rilevavano che "*il principio della parità di trattamento (...) vieta non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma altresì qualsiasi discriminazione dissimulata che, pur fondandosi su altri criteri di riferimento, pervenga al medesimo risultato*" ⁽²⁹¹⁾.

Per effetto di questa evoluzione giurisprudenziale, il principio di non discriminazione assume, almeno formalmente, il medesimo contenuto e, nel giudizio di accertamento della discriminazione, la medesima struttura del

⁽²⁸⁸⁾ Sulla strumentale delle libertà per raggiungere le finalità del Trattato, in generale, si veda G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., pag. 123 e ss.; F. GHERA, *op. cit.*, pag. 87 e ss.

⁽²⁸⁹⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 8 ottobre 1980, caso 810/79, *P. Überschär v. Bundesversicherungsanstalt für Angestellte*, in Racc., 2747.

⁽²⁹⁰⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 13 dicembre 1984, caso 106/83, *Sermide Spa v. Cassa Conguaglio Zuccheri ed Altri*, in Racc., 4209.

⁽²⁹¹⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 12 febbraio 1974, caso 152/73, *G.M. Sotgiu v. Deutsche Bundespost*, in Racc., 153.

principio di eguaglianza statale. Quanto, in particolare, alla struttura, la giurisprudenza comunitaria, infatti, è piuttosto rigida e consolidata nel ritenere il giudizio informato a tre diverse fasi: la rilevanza della fattispecie ai fini comunitari, ovvero la presenza di elementi giuridici estranei al singolo ordinamento statale; il confronto fra la fattispecie oggetto di controversia ed un *tertium comparationis*; e, da ultimo, l'accertamento delle cause di giustificazione del diverso trattamento ⁽²⁹²⁾.

6.2 Il divieto di discriminazione fiscale in materia di imposte dirette: i metodi di confronto.

Nella assoluta maggioranza dei casi in materia fiscale, la giurisprudenza comunitaria ha interpretato le libertà fondamentali come espressione del generale principio di non discriminazione verificato alla luce del rapporto tra la fattispecie transnazionale, la norma statale e la fattispecie ipotetica esclusivamente interna, il cui esito conduce a ritenere una norma "compatibile" o meno con il Trattato UE ⁽²⁹³⁾.

In una prima approssimazione, il divieto di discriminazione espresso dalle libertà fondamentali comunitarie non ha un contenuto univoco ma si suddivide in due distinte prescrizioni. In primo luogo, le libertà fondamentali vietano il diverso trattamento degli stranieri rispetto ai cittadini nel Paese ospitante, ovvero nel Paese di esercizio della libertà comunitaria (*Host State Discrimination* o discriminazione in senso stretto); in secondo luogo, tale divieto si estende altresì alle "restrizioni" poste dallo Stato di origine all'esercizio di una delle libertà fondamentali da parte dei propri cittadini (*Home State Restriction* o divieto di restrizione). Nonostante il differente ambito di applicazione e i differenti effetti, queste due prescrizioni sono accomunate dal medesimo valore giuridico, rinvenibile nel principio di non discriminazione (o, secondo la giurisprudenza comunitaria, nel principio di eguaglianza) ⁽²⁹⁴⁾.

⁽²⁹²⁾ F. GHERA, *op. cit.*, pag. 94 e ss.

⁽²⁹³⁾ F.A. GARCIA PRATS, *EC Law and Direct Taxation: Towards a Coherent System of Taxation?*, in *Report to the EATLP Annual Conference*, Helsinki, pag. 13.

⁽²⁹⁴⁾ A. CORDEWENER, *The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market*, in F. VANISTENDAEL (Ed.), *EU Freedoms and Taxation*, Amsterdam, 2006, pag. 12. Occorre rilevare come la dottrina internazionalistica abbia individuate accanto alla distinzione tra discriminazione e restrizione una terza categoria, chiamata "disparità", nella quale ricadono le norme che caratterizzano l'ordinamento fiscale di uno Stato membro rispetto ad un altro senza che ciò comporti una discriminazione/restrizione. Sul punto si veda B. J.M. TERRA – P. J. WATTEL, *op. cit.*, pag. 58. Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia si rimanda alle osservazioni svolte dall'Avvocato Generale Geelhoed in relazione al caso C-374/04, *Test Claimants in*

Posta la suaccennata distinzione fra *Host State Discrimination* e *Home State Restriction*, pare opportuno, in questa sede, analizzare le modalità adottate dai giudici comunitari per stabilire la diversa estensione dei termini di confronto assunti nel giudizio di accertamento della discriminazione.

Secondo una parte della dottrina, le sentenze della Corte di Giustizia possono essere suddivise in due gruppi: in un gruppo, i termini di confronto sono ristretti all'interno di un singolo ordinamento giuridico statale; mentre, nell'altro gruppo, l'oggetto del confronto è aperto alla valutazione degli elementi di diritto o di fatto estranei all'ordinamento statale in cui avviene la comparazione ⁽²⁹⁵⁾.

Nel primo gruppo ricadono tanto i casi in cui la comparazione avviene tra una situazione transnazionale e la situazione interna riguardante lo Stato della fonte, nel cui territorio il reddito è stato prodotto ⁽²⁹⁶⁾ quanto quelli riguardanti la mancata estensione ai soggetti non residenti di agevolazioni fiscali direttamente connesse al reddito prodotto ⁽²⁹⁷⁾. In tutti questi casi, gli elementi di fatto costitutivi della fattispecie transnazionale e quelli di diritto che la disciplinano sono ristretti a un solo ordinamento statale. La discriminazione deriverebbe dunque dal fatto che lo Stato della fonte ha adottato, nella definizione del proprio sistema, dei tributi o dei singoli istituti tributari, un criterio di distinzione, fondato sulla residenza, il quale è vietato dal diritto comunitario ⁽²⁹⁸⁾. E, invero, siffatto orientamento giurisprudenziale può essere ricondotto nell'ambito del principio di eguaglianza formale e si può considerare quale differente trattamento fiscale – individuato dai giudici comunitari – generato dall'incoerenza o

Class IV of ACT Group Litigation. Un esempio per comprendere quali sono le disposizioni che possono rientrare nella categoria delle norme che producono “disparità” tra ordinamenti è quella riguardante le aliquote d'imposta. Uno Stato membro, infatti, è libero di determinare una aliquota d'imposta più alta di quella stabilito dagli altri Paesi membri, senza che ciò possa determinare una situazione di discriminazione o restrizione. Si veda, ancora, S. DOUMA, *The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation*, in *European Taxation*, 2006, pag. 524. Alcuni esempi di disparità di trattamento sono evidenziati dalla Corte di Giustizia nei casi C-336/96, *Gilly*, e C-513/03, *Van Hilten*. Di “mere disparità”, si parla nella sentenza del 12 luglio 2005, relativamente al caso C-403/03, *Schempp*.

⁽²⁹⁵⁾ G. BIZIOLI, *Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty: Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation*, in *European Taxation*, 2008, pag. 135.

⁽²⁹⁶⁾ V., ad esempio, Corte di Giustizia europea, sentenza del 28 gennaio 1986, caso 270/83, *avoir fiscal*.

⁽²⁹⁷⁾ V. Corte di Giustizia europea, sentenza 12 giugno 2003, caso C-234/01, *A. Gerritse v. Finanzamt Neukölln-Nord*.

⁽²⁹⁸⁾ G. BIZIOLI, *op. cit.*, pag. 135.

irrazionalità interna del sistema tributario rispetto al criterio della nazionalità previsto dalle libertà fondamentali ⁽²⁹⁹⁾.

In questo contesto, occorre tenere presente che gli effetti prodotti sull'ordinamento costituzionale italiano dalle libertà fondamentali si possono manifestare attraverso l'integrazione dei criteri vietati alla luce dell'art. 3, comma 1, Cost.. Questo significa, in altre parole, che il legislatore tributario italiano, nella determinazione del dovere tributario non è vincolato in modo assoluto dalle libertà fondamentali, ma può decidere in via primaria conformemente alle proprie regole costituzionali. Il legislatore, tuttavia, è tenuto al rispetto delle libertà fondamentali di matrice comunitaria e la legislazione fiscale deve essere coerente con il principio della non discriminazione in base alla nazionalità sancito non solo dalla Costituzione bensì anche dal Trattato. Nell'esercizio della potestà tributaria il legislatore, inoltre, non deve prevedere un trattamento differenziato fra residenti e non residenti nei casi simili ⁽³⁰⁰⁾.

In questo senso, il principio di non discriminazione comunitario in ragione della nazionalità costituisce una integrazione dell'art. 3, comma 1, Cost. e, quindi, non dovrebbe porsi in contrasto nemmeno con l'art. 53 Cost., nella parte in cui richiede a "tutti" di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Conformemente ai risultati raggiunti dalla dottrina italiana, il pronome "Tutti" esprimerebbe, in termini generali, la necessità che il dovere tributario sia basato sulla "*partecipazione alla comunità statale (ossia l'essere ad essa appartenenti)*" ma che la nozione di appartenenza non possa essere concepita in termini unitari, "*presentandosi invece in gradi e livelli di intensità diversi*" ⁽³⁰¹⁾. In altre parole, la distinzione fra residenti e non residenti sarebbe giustificata dalla diversa intensità del collegamento con il territorio da ravvisarsi "*nell'esercizio di diritti e poteri riconosciuti dall'ordinamento rivolti alla realizzazione di concreti interessi economici, sociali e politici del soggetto*" ⁽³⁰²⁾.

Ciò posto, occorre precisare che il principio di non discriminazione di matrice comunitario non proibisce agli Stati membri di imporre ai propri residenti una maggiore partecipazione alle spese pubbliche rispetto ai non residenti, come sembrerebbe emergere dalla ricostruzione del principio

⁽²⁹⁹⁾ Sul punto confronta A. FANTOZZI, *Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria*, in *Per una Costituzione europea*, A. DI PIETRO (a cura di), Padova, 2008, pag. 201.

⁽³⁰⁰⁾ F. GHERA, *op. cit.*, pag. 223 e ss.. In particolare, l'autore rileva che: "*il principio della parità di trattamento giuridico, enunciato dall'art. 3, comma 1, Cost., sembrerebbe, dunque, semplicemente ribadito, sotto alcuni aspetti e, sotto altri, integrato e sviluppato dal diritto comunitario*".

⁽³⁰¹⁾ G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, pag. 275-276.

⁽³⁰²⁾ G. FRANSONI, *op. cit.*, pag. 295.

appena svolta, bensì esso stabilisce che i non residenti non siano discriminati, nella sostanza o nella forma, rispetto ai residenti ⁽³⁰³⁾.

Con riferimento al secondo gruppo di pronunce, la definizione giudiziale della fattispecie transnazionale è allargata ad elementi di diritto o di fatto estranei all'ordinamento statale in cui il confronto è effettuato. In tal senso, sembra opportuno ricordare il caso *Schumacker*, nel quale i giudici, in riferimento al trattamento discriminatorio subito dal lavoratore dipendente non residente in Germania da parte del Belgio, rilevavano che esso dipendeva non solo dalla mancata considerazione della situazione personale del soggetto non residente da parte del sistema tributario tedesco ma anche dalla disciplina belga che non consentiva la concessione di agevolazioni fiscali personali e familiari ai residenti in assenza di redditi di fonte interna ⁽³⁰⁴⁾.

Nel medesimo solco tracciato dalla sentenza appena richiamata si pone la sentenza del caso *Manninen*, in cui il diverso trattamento fiscale derivante dall'adozione del credito d'imposta per redditi da partecipazioni estere rispetto a quelli derivanti da partecipazioni in società residenti nel medesimo Stato di residenza del socio, doveva essere attribuito al diverso livello di imposizione dello Stato della fonte rispetto a quello adottato dallo Stato di residenza ⁽³⁰⁵⁾; e la sentenza *Marks and Spencer*, in cui la restrizione all'utilizzo delle perdite di una società controllata estera ai fini del consolidato domestico nel Regno Unito era causata, alternativamente, dal regime fiscale di riporto delle perdite del Paese di residenza della società

⁽³⁰³⁾ D. WEBER, *op. cit.*, pag. 9.

⁽³⁰⁴⁾ Corte di giustizia europea, sentenza del 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*. Al para. 38 della motivazione, invero, si legge: “*per quanto riguarda un non residente che percepisce in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede la parte essenziale dei suoi redditi e la quasi totalità dei suoi redditi familiari, la discriminazione consiste nel fatto che la situazione personale e familiare di questo non residente non è presa in considerazione né nello Stato di residenza né in quello dell'occupazione*”. Secondo D. WEBER, *In Search of a (New) Equilibrium between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement within the EC*, Deventer, 2006, pag. 42, “*Implicitly ECJ is assuming that the legislation in the various Member States is comparable*”.

⁽³⁰⁵⁾ La Corte di giustizia, nella sentenza 7 settembre 2004, causa C-319/02, *P. Manninen*, afferma al para. 46 delle motivazioni che: “*la concessione ad un azionista fiscalmente residente in Finlandia e che detenga azioni di una società avente sede in Svezia di un credito d'imposta calcolato in base all'imposta da questa dovuta a titolo d'imposta sulle società in tale ultimo Stato membro non comprometterebbe la coerenza del regime tributario finlandese e costituirebbe una misura meno restrittiva per la libera circolazione dei capitali di quella prevista dalla normativa fiscale finlandese*”. Nello stesso senso, sentenza 6 marzo 2007, causa C-292/04, *W. Meilicke, H.C. Weyde, M. Stöffler v. Finanzamt Bonn-Innenstadt*.

controllata ovvero dal fatto che alla controllata non era consentito il riporto delle perdite ⁽³⁰⁶⁾.

In queste pronunce, il giudizio di comparazione non è ristretto agli elementi di diritto e di fatto di un solo ordinamento giuridico ma impone il confronto fra una fattispecie, quella transnazionale, regolata da norme appartenenti a due (o più) ordinamenti o condizionata da fatti appartenenti a due (o più) ordinamenti ed una fattispecie esclusivamente interna (*tertium comparationis*).

E' interessante osservare, a tal proposito, che nonostante non esista un ordinamento tributario unico (o armonizzato), i giudici procedono ad un confronto della fattispecie passando dal singolo ordinamento statale all'ordinamento comunitario nel suo complesso. Sembrerebbe allora che la coerenza e l'irrazionalità non sono più attributi verificabili in riferimento ad un solo sistema tributario, ma sono condizioni presupposte all'intero sistema tributario comunitario (coerenza comunitaria).

La problematica di cui si discute non è stata ancora risolta. Ciò emerge, in particolare, nel caso *Denkavit Internationaal*, laddove la Corte ha individuato una discriminazione/restrizione nel regime impositivo dei dividendi corrisposti a soggetti non residenti da parte di uno Stato membro (Olanda), rilevando che tale discriminazione/restrizione non è causata solo dalla disciplina francese, bensì dalla "applicazione combinata della Convenzione franco-olandese e della legislazione olandese". La discriminazione/restrizione deriva quindi dall'effetto congiunto di due sistemi tributari, uno dei quali (quello olandese), esentando i dividendi, non permette il corretto funzionamento della convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni ⁽³⁰⁷⁾.

Sulla medesima questione, nella recente sentenza *Amurta*, la Corte si è limitata a ribadire l'incompatibilità della disciplina fiscale statale che assoggetta a ritenuta d'imposta i dividendi corrisposti a soggetti non residenti ed esenta quelli distribuiti ai residenti, non affrontando, diversamente, la questione della rilevanza, ai fini della soluzione della causa, né della disciplina derivante dalla convenzione contro la doppia imposizione né di quella dell'altro Stato membro ⁽³⁰⁸⁾.

⁽³⁰⁶⁾ Corte di giustizia, sentenza del 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks and Spencer*, in G.U.C.E. dell'11 febbraio 2006, C-36/05. Cfr. F. VANISTENDAEL, *The ECJ at the Crossroad: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market*, in *European Taxation*, 2006, pag. 415.

⁽³⁰⁷⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 14 dicembre 2006, causa C-170/05, *Denkavit International BV, Denkavit France SARL v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*.

⁽³⁰⁸⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 8 novembre 2007, causa C-379/05, *Amurta S.G.P.S. v. Inspecteur van de Belastingdienst*.

Ancor più chiaro è stato l'Avvocato Generale Mengozzi che, nella causa *Columbus Container Services*, individua nel "rischio di frammentazione del mercato comune implicato da disposizioni nazionali come quelle della legislazione del Regno Unito sulle SEC" il fondamento "all'origine del riconoscimento, da parte della Corte, dell'oggettiva equiparabilità tra, da un lato, la situazione di una società residente che abbia costituito una controllata in uno Stato membro in cui il livello impositivo sia inferiore a quello previsto dalla normativa del Regno Unito sulle SEC, e, dall'altro, quella delle società residenti che abbiano costituito una controllata in uno Stato membro in cui il livello impositivo sia superiore a quello previsto dalla medesima normativa. Infatti, in entrambi i casi, si tratta di una società che intende far valere il suo diritto di stabilimento nello Stato membro di sua scelta" ⁽³⁰⁹⁾.

Questa ricostruzione, necessariamente sintetica e parziale ⁽³¹⁰⁾, è stata operata al fine di mettere in evidenza come l'applicazione del principio di non discriminazione ristretto al solo ordinamento giuridico statale lascia sostanzialmente impregiudicata la potestà normativa tributaria degli Stati membri nel settore delle imposte dirette.

Si ribadisce, in altri termini quanto in precedenza espresso riguardo al ruolo svolto dalla Corte di Giustizia in merito alle libertà fondamentali. Tali libertà, in base alla rassegna delle pronunce precedentemente esposta, integrerebbero le cause di discriminazione vietate dalle norme interne degli Stati membri (nel caso dell'Italia, ci si riferisce all'art. 3, comma 1, Cost.), prevedendo un autonomo divieto di discriminazione del trattamento fiscale del soggetto non residente rispetto al residente. Tale divieto, di conseguenza, impone agli Stati membri di estendere il trattamento fiscale interno ai non residenti o ai residenti con fonti di reddito (o di patrimonio) all'estero, consentendo loro la definizione del dovere tributario secondo gli obiettivi delle proprie carte costituzionali ⁽³¹¹⁾.

⁽³⁰⁹⁾ Corte di Giustizia europea, conclusioni dell'Avvocato Generale, 29 marzo 2007, caso C-298/05, *Columbus Container*.

⁽³¹⁰⁾ Parziale, in quanto non si è rappresentata un terzo metodo di comparazione utilizzato più di recente dalla Corte di Giustizia e intesa a paragonare il trattamento subito da un non residente rispetto ad un altro non residente. Si vedano, in questo senso, Corte di giustizia, sentenza 5 luglio 2005, causa C-376/03, *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*; Corte di giustizia, sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*. Sul punto, inoltre, si vedano le interessanti osservazioni di A. CORDEWENER, *EC law protection against "horizontal" tax discrimination on the rise – or how to play snooker in an Internal Market*, in *EC Tax Review*, 2007, pag. 210 e ss..

⁽³¹¹⁾ Sul punto si vedano anche le considerazioni di M. LEHNER, *Tax consequences resulting from the application of the non-restriction principle in the areas other than*

Maggiori problemi comporta l'interpretazione del principio di non discriminazione che estende il giudizio di confronto ad una pluralità di ordinamenti giuridici e, come conseguenza, ad una pluralità di sistemi tributari ⁽³¹²⁾. In questo senso, come si è già rilevato, gli effetti sugli ordinamenti costituzionali statali sono più penetranti perché la ricerca della coerenza si sposta sul piano giuridico dell'ordinamento comunitario e l'obiettivo diviene l'eliminazione della maggiore imposizione del soggetto non residente rispetto al soggetto residente con redditi localizzati in un solo Stato. Il vincolo imposto al legislatore tributario statale non si esaurisce in quello di non discriminare i non residenti (o residenti con attività all'estero) rispetto ai residenti nell'ordinamento interno, bensì di assicurare che il non residente (o residente con attività all'estero) non subisca oneri maggiori rispetto a quelli sostenuti dal residente, per effetto dell'operare congiunto di due (o più) sistemi tributari ⁽³¹³⁾.

7. Rapporto tra libertà fondamentali comunitarie e diritto tributario nazionale.

La Corte di Giustizia ha esteso l'applicazione delle libertà fondamentali al settore tributario a partire dalla sentenza *Avoir Fiscal* del 1986 ⁽³¹⁴⁾. Non appare superfluo ricordare che le libertà fondamentali sono applicabili alle sole imposte dirette ⁽³¹⁵⁾, in ragione dell'esistenza di uno specifico divieto di

taxation: distinction between discriminatory and non-discriminatory restrictions, in *EC Tax Review*, 2000, pag. 64 ss.

⁽³¹²⁾ F. VANISTENDAEL, *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, pagg. 120-121

⁽³¹³⁾ Sulla falsariga di quanto accaduto riguardo ai prodotti per effetto del c.d. "mutuo riconoscimento".

⁽³¹⁴⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83, *Commissione delle Ce v. Repubblica francese*, in *Racc.*, 273.

⁽³¹⁵⁾ Le questioni problematiche connesse a tale estensione possono sostanzialmente ridursi a due: la competenza esclusiva degli stati membri in materia di imposte dirette e la residenza fiscale quale criterio personale di collegamento di tali imposte al territorio di uno stato. Quanto al primo ordine di questioni, la Corte ha, fin dalla sentenza *avoir fiscal*, considerato l'art. 43 del Trattato un diritto "assoluto" che, come tale, "non può giustificare disparità di trattamento", neppure nei settori non armonizzati del diritto comunitario. La più matura formulazione di questo orientamento si trova nelle pronunce successive. Cfr., ad esempio, 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*.

Quanto ai criteri di classificazione vietati, la soluzione era già implicita nella giurisprudenza in tema di discriminazione indiretta o dissimulata di cui al caso *Sotgiu*. Si veda a questo proposito la sentenza 8 maggio 1990, causa 175/88, *K. Biehl v.*

discriminazione fiscale dei prodotti, che normalmente costituiscono il presupposto delle imposte indirette.

Va, peraltro, segnalato che accanto alle ipotesi di discriminazione e restrizione è stata elaborata dalla Corte di Giustizia la nozione di “mere disparità” fra i diversi sistemi tributari statali. A tal proposito, la Corte ha escluso che tali situazioni possano costituire una violazione delle libertà fondamentali. Non è tuttavia compito facile distinguere questa categoria da quella delle disposizioni (fiscali) non discriminatorie o indistintamente applicabili.

L'espressione “mere disparità”, ad esempio, è usata dai giudici comunitari nel caso *Schempp* ove la Corte rileva che “*il trattamento sfavorevole adottato dal sig. Schempp deriva, in realtà, dal fatto che il regime tributario applicabile agli assegni alimentari nello Stato membro di residenza della sua ex moglie è diverso da quello adottato dallo Stato membro in cui egli risiede*” e da ciò consegue che “*l'art. 12 CE non riguarda le eventuali disparità di trattamento che possono derivare, per le persone e per le imprese soggette al diritto comunitario, dalle divergenze esistenti tra le legislazioni dei vari Stati membri, dal momento che ciascuna di dette legislazioni si applica a chiunque sia ad essa soggetto, secondo criteri oggettivi e indipendentemente dalla nazionalità*”⁽³¹⁶⁾. Il caso si incentra sulla deducibilità ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dell'assegno di mantenimento corrisposto al coniuge non residente. La legislazione fiscale tedesca ammette la deducibilità di tali somme alla loro effettiva imposizione nell'altro Stato membro di residenza. Tuttavia, nel caso di specie, l'Austria non assoggettava ad imposizione tali redditi, per cui le somme corrisposte a titolo di mantenimento non erano deducibili.

La Corte ha ritenuto non discriminatoria la legislazione tedesca per il fatto che essa subordinava la deducibilità dell'assegno alla sua imponibilità, poiché tale misura si applicava a prescindere dal fatto che il percipiente fosse o meno residente nello Stato. Sicché, la differenza di trattamento nel caso di specie discendeva, nell'interpretazione della Corte, dalla

Administration Des Contributions, in Racc., I-1779, para. 13 e 14 della motivazione: “*si deve rilevare inoltre che, secondo la giurisprudenza della Corte, le norme relative alla parità di trattamento vietano non soltanto le discriminazioni palesi in base alla cittadinanza, ma anche qualsiasi discriminazione dissimulata che, basandosi su altri criteri di distinzione, pervenga di fatto al medesimo risultato. (...) . A questo proposito va osservato che il criterio che ricollega alla residenza nel territorio nazionale l'eventuale rimborso dell'imposta versata in eccesso, sebbene si applichi indipendentemente dalla cittadinanza del contribuente interessato, rischia di danneggiare in particolare i contribuenti cittadini di altri Stati membri, giacché saranno spesso questi ultimi a lasciare il paese o a stabilirvisi durante l'anno*”.

⁽³¹⁶⁾ Corte di Giustizia europea, 12 luglio 2005, causa C-403/03, *E. Schempp v. Finanzamt München V*, non ancora pubblicata, para. 32 e 34 della motivazione.

appartenenza dei soggetti a due diversi ordinamenti tributari statali e non dalla normativa interna che, per converso, risultava coerente rispetto al principio di uguaglianza⁽³¹⁷⁾.

La dottrina ha cercato di classificare le tipologie di misure che potrebbero rientrare fra quelle non discriminatorie o indistintamente applicabili, incompatibili con le libertà fondamentali. Un primo gruppo comprende quelle norme (fiscali) che “*due to their mere existence and close link to a particular economic activity, cause an absolute burden to cross-border transactions*”⁽³¹⁸⁾. Nella seconda categoria rientrano, per converso, le norme (fiscali) che causano un doppio onere (“*dual burden*”) ad una specifica attività transfrontaliera⁽³¹⁹⁾.

Un esempio è rappresentato dal caso *Gilly*. E, invero, la Corte di Giustizia, chiamata a decidere in merito alla doppia imposizione a cui erano sottoposti i redditi realizzati dalla signora *Gilly*⁽³²⁰⁾, accertata la circostanza che tale situazione poteva ledere il principio della libera circolazione delle persone, sancito dall'art. 39 del Trattato, rilevava che in mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione in ambito comunitario, il trattamento

⁽³¹⁷⁾ Va rilevato, peraltro, che in realtà la normativa tedesca creava effettivamente una discriminazione (*rectius*, una restrizione), in quanto, ai residenti era riconosciuta la deducibilità degli assegni alimentari anche quando tali somme non erano assoggettate ad imposizione in capo al percipiente, in virtù dell'esenzione del reddito minimo. Si veda R. MASON, *A Theory of Tax Discrimination*, in *Jean Monnet Working Paper*, 2006, pag. 48.

⁽³¹⁸⁾ A. CORDEWENER, *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, pag. 35.

⁽³¹⁹⁾ A. CORDEWENER, *The prohibitions of discrimination and restriction within the framework of the fully integrated internal market*, cit., pag. 36. Cfr., anche, B.J.M. TERRA - P.J. WATTEL, *op. cit.*, 2008, pag. 53 e ss., i quali definiscono le disparità come “*obstacles to intra-Community economic activity caused by differences between the legal systems of two or more different Member States*”; M. LEHNER, *Tax consequences resulting from the application of the non-restriction principle in the areas other than taxation: distinction between discriminatory and non-discriminatory restrictions*, 47 (48 ss.), in *EU Freedoms and Taxation*, F. VANISTENDAEL (ED.), Amsterdam, 2006. La illegittimità del doppio onere fiscale, nella forma della doppia imposizione generata da due distinte potestà impositive statali, è stata affrontata e risolta negativamente nella sentenza 12 maggio 1998, causa C-336/96, *Coniugi Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, in *Racc.*, I-2793.

⁽³²⁰⁾ La signora *Gilly*, cittadina tedesca, a seguito di matrimonio aveva acquistato anche la cittadinanza francese. Trasferitasi in Francia, continuava ad esercitare il ruolo di insegnante in una città tedesca posta al confine con la Francia. La signora, considerato l'eccessivo carico tributario a cui era sottoposto il proprio reddito, era ricorsa al tribunale amministrativo francese, il quale considerata la rilevanza comunitaria della problematica, aveva proceduto al rinvio pregiudiziale dinnanzi alla Corte di Giustizia per la risoluzione della problematica. Si era lamentata che nonostante esistesse una convenzione internazionale tra Francia e Germania, i redditi percepiti subivano in ogni caso un carico fiscale maggiore rispetto a quello generato da un cittadino francese nello svolgimento del medesimo tipo di attività.

fiscale, sfavorevole ai coniugi, discendeva dalla competenza statale a stabilire i criteri di ripartizione del potere impositivo per l'eliminazione della doppia imposizione. La Corte, inoltre, osservava che il meccanismo del credito d'imposta limitato per eliminare o quantomeno ridurre la doppia imposizione non ostava all'esercizio della libera circolazione delle persone, poiché la doppia imposizione residuale, successivamente all'applicazione del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, derivava da una differenza delle aliquote adottate dai due Stati, il che, secondo la Corte, rappresentava una ipotesi di mera disparità e non di discriminazione.

L'applicazione alla materia tributaria del divieto di misure indistintamente applicabili legittimerebbe il confronto di norme appartenenti ad ordinamenti giuridici diversi che regolano una medesima fattispecie transnazionale⁽³²¹⁾. Tale confronto presuppone, ovviamente, un singolo ordinamento tributario⁽³²²⁾ o, almeno, un sistema delle imposte dirette armonizzato nella sua struttura fondamentale poiché, in caso contrario, qualsiasi disposizione fiscale nazionale risulterebbe incompatibile con le libertà fondamentali nella misura in cui il debito d'imposta del soggetto passivo risultasse superiore alle situazioni similari puramente interne. Una tale soluzione interpretativa accentuerebbe in maniera significativa i problemi di compatibilità fra le libertà fondamentali ed i principi che regolano il riparto delle competenze in materia tributaria.

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.

Come anticipato, la Corte si è pronunciata in varie occasioni sul tema del principio di territorialità, per certi versi, anche in modo contrastante. In questa sede si intende ripercorrere alcune delle sentenze più significative in tema di non discriminazione pronunciate dai giudici comunitari, cercando al termine di tale ricostruzione di verificare quali principi possano, con le dovute cautele, essere da esse estrapolate.

⁽³²¹⁾ Il confronto fra due fattispecie in ragione di norme aventi origine in ordinamenti diversi produrrà sempre, per definizione, un diverso trattamento. All'opposto, il principio di non discriminazione (o di eguaglianza) assume un significato ed un senso solo se il confronto avviene fra norme omogenee, in quanto appartenenti ad un medesimo ordinamento.

⁽³²²⁾ In questo senso, M. LEHNER, *Tax consequences resulting from the application of the non-restriction principle in the areas other than taxation: distinction between discriminatory and non-discriminatory restrictions*, cit., pag. 71.

Il principio di discriminazione proibisce agli Stati membri l'applicazione di norme diverse a situazioni simili in ragione dell'elemento di nazionalità, ovvero l'applicazione di una medesima disposizione a situazioni diverse, che non sia giustificato da ragioni imperative di interesse generale necessarie al perseguimento di un obiettivo comunitario ⁽³²³⁾.

Il principio di non discriminazione è quindi, come il principio di eguaglianza, un concetto di relazione, poiché importa la comparazione di due distinte situazioni, la prima ipotetica e la seconda reale ⁽³²⁴⁾.

Questa caratteristica traduce, a livello applicativo, la meccanica individuazione di due distinti insiemi di regole giuridiche che disciplinano due diverse situazioni e la susseguente verifica degli effetti giuridici che derivano dall'applicazione di tali disposizioni rispetto ad un cittadino e ad uno straniero ⁽³²⁵⁾.

Il suddetto principio è anche un concetto relativo, perché il differente trattamento è vietato solo se non giustificato da ragioni di interesse generale finalizzate al raggiungimento degli obiettivi comunitari, e purché nella salvaguardia di tali interessi non si ecceda quanto strettamente necessario.

La Corte di Giustizia, nell'ambito del principio di non discriminazione, ha sovente confrontato il trattamento fiscale di un soggetto non residente, sia esso persona fisica o giuridica (e, più in particolare, stabile organizzazione della persona giuridica presso lo Stato della fonte), con quello riservato ad un soggetto residente, sia esso persona fisica che giuridica. Questo orientamento – come visto nei paragrafi precedenti – è stato definito dalla dottrina *Host State discrimination*.

Nel caso *Futura Participations* ⁽³²⁶⁾, la Corte rileva che la tassazione dei non residenti in base al criterio della territorialità è ammissibile ai fini del Trattato UE. Nello specifico, essa affermava: “*for the purpose of calculating the basis of assessment for non-resident taxpayers, only profits and losses arising from their Luxembourg activities are taken into account in calculating the tax payable by them in that State*” e, ancora, “*Such a system, which is in conformity with the fiscal principle of territoriality, cannot be regarded as entailing any application of the principle of territoriality and*

⁽³²³⁾ Per quanto riguarda gli aspetti fiscali concernenti le discriminazioni fiscali, si veda F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003, pag. 127 e ss..

⁽³²⁴⁾ C. SACCHETTO, *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, pagg. 46-47.

⁽³²⁵⁾ C. SACCHETTO, *Le libertà fondamentali ed i sistemi fiscali nazionali*, cit., pag. 47.

⁽³²⁶⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 15 maggio 1997, caso C-250/95, Racc. 1997, I-2471, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, pag. 15 e ss., con nota di G. MELIS, *Stabili organizzazioni, obblighi contabili e riporto delle perdite: un'occasione perduta*.

(thus) the making of a link in origin of income is, in principle, permitted under Community law”.

Quindi, in prima approssimazione, la Corte è consapevole che a livello internazionale gli Stati procedono ad un trattamento differenziato tra i contribuenti in base alla residenza. In particolare, mentre per i residenti è prevista una tassazione fondata sul principio della tassazione mondiale per i non residenti si ammette la tassazione su base territoriale. Nella stessa sentenza, i giudici comunitari affermano che, nonostante sia ammissibile una differenza nei criteri di tassazione adottati dagli Stati membri per i residenti e i non residenti, occorre che tale trattamento differenziato non avvantaggi il nazionale rispetto al non nazionale, altrimenti si ricadrebbe in una ipotesi di discriminazione.

Preso atto di questa distinzione, la Corte è chiamata ripetutamente a pronunciarsi con riguardo ad una serie di casi in cui ad essere discriminata era la stabile organizzazione appartenente ad una società ubicata nella Comunità. Nella sentenza *Avoir Fiscal* ⁽³²⁷⁾, già in precedenza richiamata, i giudici comunitari furono chiamati a pronunciarsi in merito al diverso trattamento fiscale di una società residente in un Paese membro rispetto a quello previsto per una stabile organizzazione di una società non residente. La causa, in sostanza, verteva sulla “compatibilità” con i principi comunitari della norma francese – informata a criteri di stretta territorialità – che negava il credito d'imposta per gli utili distribuiti da una società residente francese ad una stabile organizzazione di società non residente. In tal sede, la Corte ritenne che la normativa fiscale francese creasse una ingiustificata discriminazione tra le imprese francesi e le altre, poiché l'assegnazione del credito d'imposta alle sole imprese francesi limitava l'esercizio del diritto di stabilimento da parte delle altre imprese comunitarie.

Nella sentenza *Commerzbank* ⁽³²⁸⁾ la Corte sanciva il divieto di discriminare le stabili organizzazioni rispetto alle altre forme di “stabilimento secondario” ⁽³²⁹⁾, mentre nel caso *Royal Bank of Scotland* ⁽³³⁰⁾, vietata un

⁽³²⁷⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 28 gennaio 1986, caso C-270/83.

⁽³²⁸⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 13 gennaio 1993, caso C-330/91, Racc. 1993, I-4017.

⁽³²⁹⁾ Nella sentenza appena citata, una società tedesca disponeva di una succursale nel Regno Unito attraverso il quale, tra il 1973 e il 1976, aveva concesso prestiti a diverse società americane. Gli interessi corrisposti da queste ultime erano soggetti ad imposta nel Regno Unito. Successivamente la Commerzbank presentava istanza di rimborso per ottenere dall'amministrazione finanziaria inglese la restituzione delle imposte pagate sugli interessi percepiti in virtù dell'esenzione di tali redditi prevista dall'art. 25 della Convenzione tra Regno Unito e Stati Uniti. La società ricorrendo in giudizio rilevava che la mancata restituzione delle imposte rappresentava tanto una restrizione del diritto di stabilimento quanto una vera e propria discriminazione fondata sulla nazionalità del contribuente. Il governo inglese replicò alla tesi della contribuente rilevando che la

trattamento fiscale più gravoso per le stabili organizzazioni dei soggetti non residenti rispetto a quello subito dai soggetti residenti, nonostante fossero identiche le norme ed i criteri per la determinazione della base imponibile nei due casi ⁽³³¹⁾.

Le tre cause sinteticamente descritte hanno un punto in comune che è rappresentato dall'affermazione secondo cui: la presunzione che la residenza delle società – individuata genericamente nella sede – individui anche la *lex societatis* applicabile. Sicché la sede delle società è elemento costitutivo non solo ai fini dell'imposizione ma anche ai fini dell'individuazione della nazionalità. In questa fase, pertanto, la Corte di Giustizia sposta il confronto tra la società residente e la stabile organizzazione di una società non residente a quello tra società nazionale e società non nazionale, perché disciplinata da regole appartenenti ad un ordinamento straniero ⁽³³²⁾.

In questo senso, si assiste ad una presa di posizione da parte della Corte di Giustizia, la quale non tiene in considerazione la qualificazione e i criteri posti dalle norme di diritto commerciale in merito alla nazionalità delle società, superando la tradizionale distinzione ai soli fini fiscali tra stabile organizzazione e filiale di una società estera.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia raggiunge un nuovo stadio di evoluzione con la sentenza *Saint-Gobain*, laddove individua l'esistenza di un possibile contrasto tra i diritti che discendono dalle libertà fondamentali del Trattato e le disposizioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate con Stati terzi rispetto alla Comunità europea.

La giurisprudenza precedente al caso *Saint-Gobain* aveva già risolto positivamente, seppur con giustificazioni un po' sbrigative sul piano strettamente teorico e non sempre condivise dalla più autorevole dottrina ⁽³³³⁾, la questione della preminenza del diritto comunitario, primario e derivato, rispetto alle norme convenzionali internazionali contenute in trattati stipulati da Stati membri, e giustificando le proprie conclusioni in

situazione della società tedesca non era comparabile con quella di un residente inglese e, pertanto, non poteva ad essa applicarsi la disciplina del Trattato Regno Unito – Stati Uniti, poiché a differenza dei residenti, le imprese straniere godevano di un trattamento privilegiato. La Corte respinge tale argomentazione ritenendo che la distinzione fondata sul domicilio fiscale era un'evidente discriminazione nei confronti dei soggetti non residenti in virtù del fatto che il domicilio di questi non è nel Regno Unito.

⁽³³⁰⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 29 aprile 1999, caso C-311/97, Racc. 1999, I-3955, 3971.

⁽³³¹⁾ Per una sintesi del contenuto delle sentenze in commento si veda A. DEL SOLE, *Discriminazioni e restrizioni fiscali*, Milano, 1997.

⁽³³²⁾ C. SACCHETTO, *Le libertà fondamentali ed i sistemi fiscali nazionali*, cit., pagg. 47-48.

⁽³³³⁾ L. HINNEKENS, *Compatibility of bilateral tax treaties with European Community law. The rules*, in *EC Tax Review*, 1994, pag. 149 e ss.

ragione della costante, sia pur indiretta, giurisprudenza comunitaria basata sulla congiunta interpretazione degli artt. 307 e 10 del Trattato.

Tuttavia, è nella sentenza *Schumacker* che la Corte interviene per statuire il principio secondo cui “*in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono di regola analoghe*”, cosicché, secondo il pensiero della Corte, “*anche il diritto tributario internazionale, e il modello di convenzione dell’organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) in materia di doppia imposizione, ammette che in via di principio spetta allo Stato della residenza tassare il contribuente in modo globale, prendendo in considerazione gli elementi inerenti alla sua situazione personale e familiare*”. Tuttavia, nella fattispecie in concreto, la situazione del signor *Schumacker*, cittadino belga, è, quanto ai presupposti di fatto, del tutto identica a quella di un soggetto nazionale tedesco. Egli, infatti, realizza la quasi totalità dei propri redditi in Germania. Tale situazione, secondo i giudici, spinge a superare la dicotomia tra residente e non residente, cosicché anche per il non residente si deve applicare la legislazione tributaria tedesca sebbene, nel caso di specie, si tratti di norme tributarie qualificabili quali deduzioni, detrazioni, minimo vitale etc., cioè di norme attinenti alla situazione personale del contribuente.

In altri termini, in questa sentenza i giudici pongono l’accento sulla “*capacità contributiva globale e scontano quindi che la similarità tra due contribuenti includa elementi non esclusivamente connessi al reddito o si esauriscano nella mera logica della determinazione della base imponibile di una imposta sul reddito ma si basino su indici appunto personali non assimilabili ma pure rilevanti per misurare il grado di appartenenza di un contribuente allo Stato in quanto suo cittadino. Il tributo personale sulle persone fisiche è infatti quello che più si adatta ad esprimere la capacità contributiva di un soggetto*”⁽³³⁴⁾.

Ma, per quanto qui interessa, la citata sentenza *Schumacker* finisce per stabilire qualcosa di più, perché sposta il criterio di collegamento ai fini della tassazione globale di un soggetto, dallo Stato di residenza (luogo di collegamento anche personale) a quello della fonte (luogo in cui si produce il reddito). Si finisce allora per dare rilevanza secondaria ad una distinzione storica per il diritto fiscale internazionale: i soggetti residenti sono tassati per il reddito da essi prodotto nel territorio dello Stato. La capacità contributiva prescinde dalla *political allegiance* o dalla *economic allegiance* per essere valutata semplice alla luce del luogo in cui tale reddito nella sua complessità è prodotto.

Si potrebbe dire, estremizzando, che il contribuente nella situazione del sig. *Schumacker* si trova a far parte fiscalmente di un altro ordinamento. Lo

⁽³³⁴⁾ C. SACCHETTO, *Le libertà fondamentali ed i sistemi fiscali nazionali*, cit., pagg. 47-48.

Stato ospite ha interesse e legittimità a tassare il non residente per il reddito prodotto nel suo territorio perché esso predispone anche le condizioni per la sua produzione e può apparire razionale che gli conceda anche le deduzioni e detrazioni personali a parità di situazioni di fatto, in ragione del principio di uguaglianza già sancito dalle costituzioni: parità tra cittadino e straniero. Lo Stato della residenza se adotta il criterio della tassazione mondiale tasserà lo stesso reddito estero, indi concederà al contribuente le deduzioni personali e il credito di imposta per le imposte assolte all'estero. Il lavoratore dipendente godrà allora dei sistemi di detrazione dei due Stati. L'unica differenza sarà data dalla differenza nell'aliquota d'imposta. Chi pagherà di più all'estero non avrà diritto al rimborso per l'eccedenza rispetto a quella nazionale e viceversa. Ma non solo, il contribuente non residente determinerà il proprio reddito in base alla sua capacità contributiva globale, considerando anche i redditi (negativi) prodotti nel proprio Paese di residenza ⁽³³⁵⁾.

In una situazione siffatta l'elemento veramente discriminatorio è dato dalle differenze di aliquote, e il giudizio sulla equiparazione si attesta solo sulle regole formali di determinazione della base imponibile, ma allora diventa legittimo chiedersi la ragione della distinzione tra differenze sulle aliquote e sulle norme sostanziali.

Secondo la dottrina: *“L'esigenza di uniformità di trattamento ed eguaglianza è vista dalla Corte in un'ottica che non riguarda la pur pretesa e voluta eguaglianza sostanziale tributaria tra due soggetti in termini di incidenza del prelievo, ma il vero interesse sostanziale che viene tutelato è un altro: il diritto individuale alla libera circolazione garantito dal Trattato”* ⁽³³⁶⁾.

In altre parole, la Corte ritiene che sebbene sia ammissibile ai fini comunitari un trattamento differenziato tra residenti e non residenti, laddove il non residente percepisca la maggior parte o la totalità dei redditi nello Stato della fonte, ci si trova innanzi ad una situazione in cui la posizione del non residente è comparabile con quella del residente e, pertanto, al non residente devono essere riconosciute le stesse agevolazioni fiscali

⁽³³⁵⁾ Si vedano, in questo senso, la sentenza 21 febbraio 2006, caso C-152/03, *Ritter Coulais*, in Racc. I-182/06, la sentenza 18 luglio 2007, caso C-182/06, *Lakebrink-Peters*, in Racc. I-0000; e, infine la sentenza 16 ottobre 2008, caso C-527/06, *Renneberg*. Si vedano le interessanti riflessioni sui problemi di tassazione in base al principio di tassazione su base territoriale e quello su base mondiale di B. J. M. TERRA – P. J. WATTEL, *op. cit.*, pag. 720 e ss..

⁽³³⁶⁾ La Corte, nel caso *Schumacker*, giunge, al punto 35, ad affermare che la libertà di circolazione delle persone prevista dal Trattato *“non osta in via di principio all'applicazione di una normativa di uno Stato membro che assoggetti ad imposta i redditi del non residente che lavora in questo Stato in misura maggiore rispetto a quelli del residente che svolge lo stesso lavoro”*.

riconosciute al residente. Si ha, in conclusione, un'assimilazione della posizione tra residente e non residente nella misura in cui il non residente può optare per una tassazione su base mondiale rispetto alla tassazione su base territoriale per la semplice ragione per cui la maggior parte del reddito da esso conseguito è stato prodotto nello Stato della fonte.

7.2 ...*(segue)* e le ipotesi di restrizioni.

Il giudizio riguardante una normativa che restringe l'esercizio di una delle libertà fondamentali del Trattato UE rappresenta un secondo campo di indagine per cogliere, laddove possibile, l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia in merito al principio di territorialità.

Occorre osservare innanzitutto che nel giudizio sulla possibile restrizione di una norma che limita l'esercizio delle libertà fondamentali di un soggetto, i giudici procedono, generalmente, al raffronto tra la situazione di un residente che opera esclusivamente all'interno dello Stato ed uno invece che realizza i propri redditi, in parte, anche in un altro Stato membro. Si consideri, inoltre, che in tema di territorialità, i giudici si sono espressi in modo ondivago⁽³³⁷⁾, generando non poche perplessità in dottrina.

L'analisi, per quanto riguarda l'oggetto del presente lavoro, deve necessariamente partire dal caso *Daily Mail*⁽³³⁸⁾. Nello specifico, il caso riguardava una società, la *Daily Mail*, la quale intendeva spostare la propria sede dal Regno Unito ai Paesi Bassi. L'interesse sotteso a tale trasferimento era connesso alla possibilità per la società di procedere successivamente alla vendita delle partecipazioni in portafoglio in esenzione d'imposta. La Corte, in tale occasione, aveva sancito la "compatibilità" con il diritto comunitario di una normativa che subordina il trasferimento della sede di una società in un altro Stato membro ad un'autorizzazione da parte dello Stato.

Sempre in tema di territorialità, rileva la decisione della Corte di Giustizia, nel caso *Futura*⁽³³⁹⁾, in tema di utilizzo delle perdite pregresse da parte di una stabile organizzazione lussemburghese di una società francese. La stabile organizzazione era priva di contabilità autonoma e, pertanto, il suo reddito veniva determinato attraverso la ripartizione proporzionale del reddito complessivo realizzato dalla casa madre. La società riteneva, tuttavia, che al pari dei redditi, alla stabile organizzazione potevano essere

⁽³³⁷⁾ G. MELIS, *Perdite intracomunitarie, potestà impositiva e principio di territorialità: unicum suum?*, in *Rass. trib.*, 2008, pag. 1502.

⁽³³⁸⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 27 settembre 1988, caso C-81/87, *Daily Mail*, in *Racc.* 1988, pag. 5505.

⁽³³⁹⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 15 maggio 1997, caso C-250/95, *Futura-Singer*, *Racc.* 1997, I-2471.

trasferite le sue perdite pregresse. La Corte, in tale circostanza, riteneva che, in base alla legge lussemburghese, le perdite effettivamente utilizzabili dalla stabile organizzazione erano solo quelle che presentavano un rapporto economico con i redditi prodotto nello stesso Stato. In altre parole, l'utilizzo delle perdite pregresse era subordinato al fatto che tali perdite fossero effettivamente derivate dall'esercizio in Lussemburgo di un'attività economica, secondo quanto stabiliva la normativa lussemburghese e, dunque, non era ammissibile l'uso di perdite pregresse della casa madre da parte della stabile lussemburghese laddove tali perdite erano prive di collegamento con il territorio del Lussemburgo. Cosicché, in tale occasione, i giudici rilevano una propensione verso la preservazione del principio di territorialità degli Stati membri.

Un altro importante intervento della Corte è quello riferito al caso *AMID* ⁽³⁴⁰⁾. La Corte, infatti, venne chiamata a pronunciarsi in merito agli effetti restrittivi generati dalla legge belga in tema di trattamento delle perdite generate da una stabile organizzazione lussemburghese con i redditi della casa madre belga. Partendo dalla considerazione che nel caso in cui la stabile organizzazione avesse avuto sede nello stesso Stato della casa madre, quest'ultima avrebbe avuto diritto ad utilizzare direttamente le perdite della stabile organizzazione, i giudici conclusero che nessuna limitazione poteva essere posta alla compensazione delle perdite generate da alcune stabili organizzazioni localizzate in diversi Stati membri da parte della casa madre. Un'altra pronuncia di interesse è quella del caso *Verkooijen* ⁽³⁴¹⁾, laddove la Corte chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità di una norma fiscale che stabiliva l'esenzione per i soli dividendi erogati da società residenti. In tale contesto, la Corte affermò che una norma fiscale come quella sottoposta al suo esame aveva l'effetto di dissuadere i cittadini di uno Stato membro ad investire in altre società estere poiché stabiliva un trattamento più oneroso rispetto all'investimento effettuato in una società del medesimo Stato membro (Paesi Bassi). La restrizione si realizzava perché i Paesi Bassi concedevano ai contribuenti un credito d'imposta per i dividendi erogati da società non residenti oppure l'esenzione se i dividendi erano distribuiti da società olandesi. La Corte, respinte le argomentazioni sostenute dalle autorità dello Stato membro (principalmente riguardanti la coerenza del regime fiscale e la perdita di gettito fiscale), rilevava che lo Stato membro doveva procedere ad estendere anche ai dividendi di fonte estera la disciplina prevista per quelli di fonte domestica.

⁽³⁴⁰⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 14 dicembre 2000, caso C-141/99, *AMID*, Racc. 2000, I-11619, 11632.

⁽³⁴¹⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 6 giugno 2000, caso C-35/98, *Verkooijen*, Racc. 2000, I-4073.

Altre due importanti pronunce sono quelle riferite ai casi *Lenz* ⁽³⁴²⁾ e *Manninen* ⁽³⁴³⁾. In tale occasione, la Corte decise per l'“incompatibilità”, rispetto al primo caso, della normativa austriaca con il diritto comunitario in relazione alla disparità di trattamento tra residente e non residente in relazione alle modalità di tassazione dei redditi di capitale nella misura in cui per il residente era prevista una modalità alternativa (tassazione a titolo d'imposta) dei redditi di capitali rispetto a quella ordinaria (dichiarazione), la quale rappresentava, per converso, l'unica soluzione a disposizione dei non residenti; mentre, nel secondo caso, la Corte decideva l'“incompatibilità” comunitaria di una normativa che subordinava il riconoscimento di un credito d'imposta ad un azionista a condizione che questi avesse residenza presso lo Stato membro della società distributrice. Nel caso *Cadbury Schweppes* ⁽³⁴⁴⁾ per la prima volta è stata sollevata dinnanzi alla Corte di Giustizia la legittimità comunitaria delle cd. *Controlled Foreign Companies Legislation* (CFC) adottate in alcuni Stati membri.

Tali normative, in particolare, hanno l'intento – secondo alcuni – di preservare il sistema fiscale del *worldwide taxation principle* degli Stati, mediante tassazione per trasparenza in capo al soggetto residente del reddito prodotto da un soggetto residente in Stati o territori caratterizzati da forme di tassazione più mita o addirittura nulle, e controllato dal primo. In questo senso, è stato osservato che la normativa completa il sistema di imposizione fondato sul principio della tassazione dei redditi su base mondiale.

Nella sentenza *Cadbury Schweppes* la Corte ha affermato il divieto per uno Stato membro di introdurre una normativa che include nella base imponibile di una società madre residente in uno Stato membro gli utili realizzati da una CFC stabilita in un altro Stato membro per il solo fatto che tali utili siano ivi soggetti ad un livello di imposizione inferiore a quello applicabile nel primo Stato, salvo la disciplina non abbia la finalità di contrastare le costruzioni di puro artificio create a meri scopi elusivi.

Con tale sentenza, dunque, si è inteso affermare la “compatibilità” della normativa CFC in tutti i casi in cui abbia finalità di contrasto dei fenomeni elusivi. Mentre, essa sarebbe discriminatoria nel caso in cui avesse la mera finalità di porre lo Stato di residenza al riparo da eventuali forme di

⁽³⁴²⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 15 luglio 2004, caso C-315/02, *Lenz*, Racc. 2004, I-7063, 7391.

⁽³⁴³⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 7 settembre 2004, caso C-319/02, *Manninen*, Racc. 2004, I-7477, 7498.

⁽³⁴⁴⁾ Corte di Giustizia, sentenza 12 settembre 2006, causa C-196/04, caso *Cadbury Schweppes plc*; sentenza 13 marzo 2007, causa C-524/04, caso *Test Claimants in the FII Group Litigation*; sentenza 29 marzo 2007, causa C-347/04, caso *Rewe Zentralfinanz*.

delocalizzazione dell'attività d'impresa presso Stati (membri) il cui livello di imposizione sia sostanzialmente meno oneroso rispetto al proprio.

7.3 Alcune recenti pronunce sullo specifico aspetto della territorialità.

Il principio secondo cui il trattamento del residente e quello del non residente si pongono su piani diversi è stato ribadito, con le opportune precisazioni, dalla Corte nel caso *Marks & Spencer* ⁽³⁴⁵⁾.

Chiamata a pronunciarsi sulla “compatibilità” con il diritto comunitario del sistema di *group relief* inglese, la Corte ribadiva che “*lo Stato membro di stabilimento della controllante, tassando le società residenti sui loro redditi mondiali e le società non residenti esclusivamente sui redditi derivanti dalla loro attività nel detto Stato, agisce conformemente al principio di territorialità sancito dal diritto tributario internazionale e riconosciuto dal diritto comunitario*”.

Tuttavia, secondo i giudici comunitari, la territorialità di per sé non era argomento idoneo a giustificare l'esclusione delle controllate non residenti dall'ambito di applicazione del regime dello “sgravio di gruppo”.

Pertanto, mentre nel caso *Futura* la Corte analizzava la situazione rispetto allo Stato della fonte, nel caso *Marks & Spencer*, la Corte si trovava a decidere circa il comportamento che lo Stato della residenza doveva adottare riguardo i redditi prodotti da una società residente e dalle sue controllate estere. La posizione assunta nel caso *Marks & Spencer* dalla Corte è criticabile poiché risolve la controversia prendendo in considerazione la posizione assunta dalla società controllante residente; ammettendo che lo Stato di residenza della società controllante abbia il diritto di assoggettare a imposizione anche i redditi prodotti all'estero dalla società controllate non residenti. Tale affermazione viene temperata dai giudici quando, considerate le cause di giustificazione, si afferma che nessuna violazione del Trattato UE si produce a seguito della mancata considerazione ai fini della determinazione del reddito complessivo della società controllante, delle perdite delle società controllate estere, in ossequio al principio di territorialità ⁽³⁴⁶⁾.

⁽³⁴⁵⁾ Corte di Giustizia, 13 dicembre 2005, C-446/03, caso *Marks & Spencer*, in *Rass. trib.*, 2006, pag. 984 e ss., con nota di E. DELLA VALLE, *L'utilizzazione cross-border delle perdite fiscali*.

⁽³⁴⁶⁾ Nello specifico la Corte ha osservato: “*la tutela della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri potrebbe rendere necessaria l'applicazione, alle attività economiche delle società residenti in uno di tali Stati delle sole norme tributarie di quest'ultimo, per quanto riguarda tanto i profitti quanto le perdite. Infatti, concedere alle società la possibilità di optare per la presa in considerazione delle loro perdite nello Stato membro in cui sono registrate o in un altro Stato membro comprometterebbe sensibilmente un'equilibrata ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri*”.

La giustificazione basata sulla ripartizione del potere impositivo tra gli Stati, quale potenziale giustificazione ad una violazione del Trattato, è stata accolta dalla Corte in altri casi successivi a quello *Marks & Spencer*. Nel caso *Lidl*, la Corte ha accolto tale giustificazione, ritenendo che negare l'utilizzo delle perdite prodotte all'estero non era contrario al Trattato UE, allorché i corrispondenti redditi non fossero simmetricamente assoggettati a tassazione nell'altro Stato⁽³⁴⁷⁾. I giudici, in particolare, hanno affermato che *“la tutela della ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri può rendere necessaria l'applicazione alle attività economiche delle società stabilite in uno dei detti Stati delle sole norme tributarie di quest'ultimo sia per le perdite (...) Di conseguenza, l'obiettivo di tutelare la ripartizione del potere impositivo tra i due Stati membri interessati, che si riflette nelle disposizioni della convenzione, può giustificare il regime tributario di cui trattasi nella causa principale, dato che esso preserva la simmetria tra il diritto di tassare gli utili e la possibilità di dedurre le perdite”*⁽³⁴⁸⁾.

L'analisi della proporzionalità della misura è stata oggetto anche delle sentenze *Deutsche Shell* e *Krankenheim*⁽³⁴⁹⁾. Nel primo caso, oggetto del rinvio pregiudiziale era il trattamento fiscale della perdita valutaria sofferta da una società tedesca in occasione del rientro del capitale conferito in una stabile organizzazione italiana. La società tedesca, in particolare, chiedeva che detta perdita partecipasse alla formazione del reddito imponibile in Germania. Per converso, la Germania rifiutava tale trattamento in

⁽³⁴⁷⁾ Corte di Giustizia, 15 maggio 2008, C-414/06, caso *Lidl Belgium*, in *Rass. trib.*, 2008, pag. 1477 e ss., con nota di G. MELIS, *Perdite intracomunitarie, potestà impositiva e principio di territorialità: unicuique suum?* Nel caso sottoposto all'attenzione dei giudici comunitari una società residente in Germania chiedeva che le perdite generate dalla sua stabile organizzazione in Lussemburgo concorressero a formare il reddito imponibile in Germania. A differenza del caso *Futura*, laddove si chiedeva alla Corte la possibilità di utilizzare delle perdite pregresse per compensare i redditi prodotti dalla stabile organizzazione lussemburghese, nel caso *Lidl*, la società tedesca chiedeva di potere utilizzare in compensazione dei propri redditi le perdite generate dalla stabile organizzazione lussemburghese. In tale ipotesi lo Stato di residenza della società permette la possibilità di compensare le perdite generate dalla stabile organizzazione in virtù del principio del *worldwide taxation*. Tuttavia, un impedimento a tale compensazione era rappresentato dalla convenzione tra Germania e Lussemburgo, nella quale si stabiliva che le perdite generate da una stabile organizzazione in Lussemburgo non potevano essere utilizzate dall'impresa tedesca.

⁽³⁴⁸⁾ L'ulteriore giustificazione accolta dai giudici comunitari consisteva nella possibilità per la società residente di dedurre due volte la perdita; una prima volta in compensazione dei propri redditi; e, una seconda volta, a compensazione dei redditi successivamente generati dalla stabile organizzazione.

⁽³⁴⁹⁾ Corte di Giustizia, sentenza 28 febbraio 2008, C-293/06, caso *Deutsche Shell*, e sentenza 23 ottobre 2008, C-157/07, caso *Krankenheim Ruhesitz*, in *Il fisco*, 42/2008, fascicolo I, pag. 7561.

considerazione del fatto che competente nella tassazione dei redditi prodotti in Italia da una stabile organizzazione ivi localizzata era lo Stato italiano. Il secondo caso riguardava il trattamento fiscale delle perdite generate dalla stabile organizzazione di una società tedesca collocata in Austria. Secondo le regole all'epoca vigenti, la società tedesca poteva utilizzare le perdite generate dalla stabile organizzazione austriaca per compensare i redditi generati in Germania. Tuttavia, le perdite dedotte erano riprese a tassazione non appena la stabile organizzazione austriaca generava degli utili. Tuttavia, al recupero delle perdite dedotte in Germania non corrispondeva la deduzione delle medesime dal reddito prodotto dalla stabile organizzazione (poiché decorso il termine per potere compensare tali perdite). La Corte, rilevato che gli Stati erano competenti a determinare i criteri di ripartizione della potestà impositiva in assenza di un sistema fiscale comunitario armonizzato, osserva che l'impossibilità per decorso del termine utile per utilizzare le perdite generate all'estero per il tramite di una stabile organizzazione non faceva sorgere l'obbligo per lo Stato membro di residenza di ammettere in deduzione tali perdite dai redditi generati dalla società residente ⁽³⁵⁰⁾.

Nel novero delle sentenze di maggiore interesse pronunciate di recente, vi sono anche quelle riguardanti i casi *Lakebrink* e *Renneberg* ⁽³⁵¹⁾. In tale ultima sentenza, in particolare, la Corte ha implicitamente risolto il conflitto tra il principio di capacità contributiva e quello delle territorialità, rilevando che nel caso in cui la (quasi) totalità dei redditi realizzati dal contribuente non residente sia generato nello Stato della fonte, quest'ultimo deve concedere al non residente di potere usufruire del medesimo trattamento fiscale previsto per i residenti e, in particolare, il reddito di quest'ultimo sarà determinato sulla base del principio del reddito mondiale ⁽³⁵²⁾. Come si avrà

⁽³⁵⁰⁾ La Corte, in particolare, afferma che: *“la libertà di stabilimento non può essere intesa nel senso che uno Stato membro, al fine di garantire, in ogni situazione, una tassazione che elimini qualsivoglia disparità derivante dalle normative tributarie nazionali, in quanto le decisioni adottate da una società riguardo allo stabilimento di strutture commerciali all'estero possono, a seconda dei casi, essere più o meno favorevoli per tale società”*.

⁽³⁵¹⁾ Corte di Giustizia, sentenza 18 luglio 2007, C-182/06, caso *Lakebrink e Peters-Lakebrink*, e sentenza 16 ottobre 2008, C-527/06, caso *Renneberg*, in “fisconline”.

⁽³⁵²⁾ La Corte, in tal senso, afferma: *“Nei limiti in cui, sebbene residente in uno Stato membro, una persona come il signor Renneberg tragga la parte essenziale dei propri redditi imponibili da un'attività lavorativa subordinata svolta in un altro Stato membro senza conseguire alcun reddito significativo nello Stato membro di residenza, essa si trova, ai fini della presa in considerazione della sua capacità contributiva, in una situazione obiettivamente paragonabile, rispetto allo Stato membro di occupazione, a quella di un residente di tale ultimo Stato membro che eserciti ugualmente attività retribuita in quest'ultimo (...) L'art. 39 CE esige, dunque, in linea di principio che, in una situazione come quella del signor Renneberg, i redditi negativi relativi ad un'abitazione situata nello Stato membro di residenza siano presi in considerazione dalle autorità tributarie dello*

modo di rilevare nel prossimo paragrafo, nella sentenza la Corte propende per la determinazione dell'effettiva capacità contributiva del non residente, sebbene ciò debba avvenire nello Stato della fonte e, quindi, in spregio dei principi fiscali internazionali e, in particolare, del principio di territorialità ossia del principio secondo cui gli Stati ripartiscono la propria potestà impositiva sulla base generalmente del minore o maggiore collegamento con il territorio dello Stato del soggetto passivo del tributo.

7.4 osservazioni conclusive in merito alla giurisprudenza della Corte.

Come si è avuto modo di osservare nella breve descrizione di alcuni casi decisa dalla Corte di Giustizia, il principio di territorialità, nelle ipotesi di soggetti esercenti attività d'impresa in più Stati membri, mediante l'ausilio di società controllate piuttosto che di stabili organizzazioni, comporta la non comparabilità ai fini del diritto comunitario della posizione dei residenti rispetto a quella dei non residenti.

Ciò giustifica un diverso trattamento fiscale: per i residenti la tassazione avviene sulla base dei redditi ovunque prodotti; mentre, per i non residenti, la tassazione avviene limitatamente ai redditi prodotti nell'ambito del territorio dello Stato.

Si osserva, inoltre, che i residenti sono in posizione comparabile ai fini del diritto comunitario, nonostante l'uno produca reddito all'estero e l'altro produca redditi solo nell'ambito del territorio in cui risiede. Pertanto, il trattamento fiscale previsto per i redditi prodotti dai residenti deve coincidere indipendentemente dal luogo ove tali redditi siano stati realizzati, salvo non sia prevista una deroga in via convenzionale a tale meccanismo con la quale si stabilisce l'esclusione dal computo della base imponibile dei redditi prodotti dal residente all'estero.

Nell'esercizio dell'attività d'impresa, peraltro, il contribuente può avvalersi all'estero di una stabile organizzazione. In tal caso, i redditi prodotti dalla stabile organizzazione saranno assoggettati a imposizione sia nello Stato della fonte sia nello Stato di residenza della casa madre, salvo il riconoscimento da parte dello Stato di residenza di un credito d'imposta, generalmente, limitato per le imposte pagate all'estero. Nel caso in cui la stabile organizzazione consegua una perdita, in via generale, il suo utilizzo in compensazione da parte della società madre non sarà permesso da parte dello Stato di residenza, salvo che nello Stato della fonte detta perdita non possa essere utilizzata in compensazione da parte della stabile

Stato membro di occupazione ai fini della determinazione della base imponibile in tale ultimo Stato”.

organizzazione. In siffatta ipotesi, la Corte pone in capo allo Stato di residenza della società madre l'obbligo di adoperarsi affinché il contribuente possa utilizzare tale perdita in compensazione dei redditi generati dalla stabile organizzazione. L'alternativa, infatti, rappresenterebbe una palese violazione del principio di libertà di stabilimento da parte dello Stato di residenza.

Quanto finora asserito, tuttavia, trova conferma soltanto in relazione ai soggetti che svolgono attività d'impresa, mentre non lo è con riferimento ad altre tipologie di reddito. Esempio in questo senso è il caso *Renneberg*, laddove la Corte, sulla scia delle precedenti sentenze *Schumacker*, *Gschwind* ⁽³⁵³⁾ e *Zurstrassen* ⁽³⁵⁴⁾, ritiene che lo Stato della fonte debba concedere al soggetto non residente la possibilità di avvalersi delle regole adottate per i residenti al fine di determinare il proprio reddito complessivo sulla base del principio del reddito mondiale, a condizione che la (quasi) totalità del reddito del soggetto non residente sia prodotto nello Stato della fonte.

In altre parole, la Corte ritiene che nel conflitto tra il principio di territorialità e quello della capacità contributiva a prevalere debba essere quest'ultimo e, indipendentemente dalla configurazione assunta dal sistema fiscale dello Stato, al ricorrere di una determinata condizione (produzione della quasi totalità del reddito in uno Stato membro diverso da quello nel quale si ha la propria sede) si impone allo Stato della fonte di concedere al non residente la possibilità di avvalersi delle medesime regole di determinazione del reddito previste per i residenti.

La forza innovativa di tale sentenza è dirompente per gli effetti che produce. Non è, infatti, difficile immaginare lo scenario che si apre: il non residente che realizza la quasi totalità dei propri redditi nello Stato membro della fonte potrà richiedere di essere assoggettato a imposizione secondo le regole previste per i soggetti residenti. Cosicché avrà diritto al credito d'imposta per le imposte pagate all'estero ossia per le imposte pagate nel Paese di residenza. Allo stesso modo, nel Paese di residenza, egli avrà diritto a ricevere un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, poiché anche in tale Stato, la determinazione della base imponibile avverrà in base al principio di mondialità. In sostanza, fermo restando le diverse modalità di determinazione del reddito, il contribuente sarà esposto ad imposizione limitatamente alla differenza di aliquota esistente tra i due Stati coinvolti.

La questione potrebbe essere risolta, alternativamente:

a) consentendo al contribuente di determinare il proprio reddito complessivo soltanto in uno dei due (o più) Stati coinvolti;

⁽³⁵³⁾ Corte di Giustizia 14 settembre 1999, causa C-391/97, caso *Gschwind*.

⁽³⁵⁴⁾ Corte di Giustizia 16 maggio 2000, causa C-87/99, caso *Zurstrassen*.

b) abbandonando il sistema di tassazione del reddito mondiale da parte degli Stati membri al fine di adottare il criterio della tassazione su base territoriale.

In tale ultima evenienza, infatti, nonostante il reddito sia prodotto per la quasi totalità nello Stato della fonte, nessun obbligo potrebbe essere imposto a tale ultimo Stato laddove l'ordinamento fiscale interno prevedesse il medesimo trattamento per i propri residenti.

8. I rapporti fra ordinamento comunitario e ordinamento internazionale.

La ricostruzione dei rapporti fra ordinamento comunitario e quello internazionale è stata condizionata dal riconoscimento dell'autonomia del primo che ha prodotto, quale conseguenza, la separazione dell'ordinamento comunitario rispetto al *genus* originario.

Oltre all'autonomia dell'ordinamento comunitario, i rapporti con il diritto internazionale sono stati influenzati dal riconoscimento della personalità giuridica internazionale alla Comunità europea, *ex art.* 208 del Trattato UE ⁽³⁵⁵⁾.

Quale soggetto internazionale, la Comunità europea è vincolata dal diritto internazionale generale ⁽³⁵⁶⁾. Il riconoscimento espresso di tale vincolo appare solo in tempi relativamente recenti nella giurisprudenza comunitaria. Con la sentenza *Poulsen* del 1992, la Corte afferma che *“le competenze della Comunità devono venir esercitate nel rispetto del diritto internazionale e che, perciò, il summenzionato art. 6 va interpretato, e la sua sfera d'applicazione circoscritta, alla luce delle norme pertinenti del diritto marittimo internazionale”* ⁽³⁵⁷⁾. Il diritto internazionale generale

⁽³⁵⁵⁾ La maggior parte della dottrina è orientata a negare, per tale ragione, che l'Unione europea possa considerarsi soggetto internazionale. Si rinvia, per tutti, a D. CURTIN, *The Constitutional Structure of the Union: A Europe of Bits and Pieces*, in *Com. Mark. Law Rev.*, 1993, pag. 17 e ss..

⁽³⁵⁶⁾ L. SICO, *Ordinamento comunitario e diritto internazionale: un matrimonio ancora non a rischio di scioglimento*, in *Dir. Pubbl. Comp. Eur.*, 2003, pag. 1704. Nella giurisprudenza comunitaria, cfr., sentenza 14 luglio 1976, cause riunite 3/76, 4/76 e 6/76, *C. Kramer e altri*, in *Racc.*, 1279, para 17 della motivazione. Si veda, anche, G. MAISTO, *Le interrelazioni tra “diritto tributario comunitario” e “diritto tributario internazionale”*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, pagg. 868-869.

⁽³⁵⁷⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 24 novembre 1992, causa C-286/90, *Anklagemyndigheden v. P.M. Poulsen e Diva Navigation Corp.*, in *Racc.*, I-6019, para. 9 della motivazione. Cfr., anche, Tribunale di primo grado, sentenza 22 gennaio 1997, causa T-115/94, *Opel Austria GmbH v. Consiglio dell'Unione europea*, in *Racc.*, II-39, para. 90 della motivazione; Corte di giustizia, sentenza 27 novembre 1997, causa C-27/96, *Danisco*

produce, dunque, effetti diretti nell'ordinamento comunitario, indipendentemente da qualsiasi attività di adattamento e diviene, quindi, parametro di legittimità degli stessi atti comunitari ⁽³⁵⁸⁾.

Più complessa è la questione se il diritto internazionale generale possa derogare le norme dei trattati.

Ad avviso della dottrina, considerata l'assenza di una specifica norma nei trattati relativa ai rapporti fra diritto comunitario e internazionale generale, la posizione monista della Corte di giustizia rifletterebbe “*the common denominator of the constitutional systems encompassed by the Community*” ⁽³⁵⁹⁾, collocando, quindi, le norme internazionali generali al vertice dell'ordinamento comunitario in una posizione del tutto analoga a quella dei trattati istitutivi ⁽³⁶⁰⁾. In maniera analoga al rapporto fra norme internazionali generali e ordinamento statale, anche in questo caso, i valori ed i principi fondamentali dell'ordinamento internazionale sono parte dell'ordinamento comunitario, integrando il contenuto e delimitando le competenze. Non si avrebbe quindi ragione di derogare al normale rapporto fra fonti scritte e non scritte dell'ordinamento internazionale. Le norme dei trattati europei sarebbero vincolate al rispetto delle norme internazionali generali cogenti ⁽³⁶¹⁾, potendo, per converso, derogare tutte le altre ⁽³⁶²⁾. Occorre avvertire, tuttavia, che mancano in giurisprudenza indicazioni sul punto.

Nella sentenza *Factortame*, il giudice comunitario sembra ammettere la prevalenza delle norme consuetudinarie anche rispetto ai principi fondamentali del diritto comunitario – come quello di non discriminazione

Sugar AB v. Allmänna Ombudet, in Racc., I-6653, para. 24 ss.; sentenza 16 giugno 1998, causa C-162/96, *A. Racke GmbH & Co. v. Hauptzollamt Mainz*, in Racc., I-3655, para. 45 e 46 della motivazione; sentenza 27 febbraio 2002, causa C-37/00, *H. Weber v. Universal Ogden Services Ltd.*, in Racc., I-2013, para. 35-36 della motivazione; sentenza 18 novembre 2003, causa C-216/01, *Budějovický Budvar, národní podnik v. Rudolf Ammersin GmbH*, para. 152-153 della motivazione.

⁽³⁵⁸⁾ La Corte di giustizia, in campo tributario, ha fatto espresso riferimento al “*principio internazionale*” della residenza per valutare la generale legittimità di disposizioni interne che informano il presupposto del tributo alla residenza dei soggetti. Cfr., sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schumacker*, in Racc., I-225, ove si afferma che “*anche il diritto tributario internazionale, in specie il modello di convenzione dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) in materia di doppia imposizione, ammette che in via di principio spetta allo Stato di residenza tassare il contribuente in modo globale, prendendo in considerazione gli elementi inerenti alla sua situazione personale e familiare*” (para. 32 della motivazione).

⁽³⁵⁹⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza del 16 giugno 1998, caso C-162/96, *A. Racke GmbH & Co. v. Hauptzollamt Mainz*.

⁽³⁶⁰⁾ L. SICO, *op cit.*, pag. 1706.

⁽³⁶¹⁾ V. art. 53 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. In dottrina, si veda, B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 2008, pag. 165 e ss.

⁽³⁶²⁾ G. GAJA, *Fonti comunitarie*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, VI, Torino, 1991, pag. 453.

in ragione della nazionalità – rilevando che il diritto statale “*potrebbe rilevare soltanto nell’ipotesi in cui le prescrizioni del diritto comunitario relative all’esercizio, da parte degli Stati membri, della competenza loro attribuita in materia di immatricolazione di una nave fossero in conflitto con le norme del diritto internazionale*”⁽³⁶³⁾.

Anche nel caso del diritto internazionale generale, la Corte di Giustizia oltre all’impiego quale parametro di legittimità, ha utilizzato tali norme ai fini della formazione di principi non scritti del diritto comunitario⁽³⁶⁴⁾.

Gli accordi internazionali stipulati dagli Stati membri sono, tuttavia, subordinati (gerarchicamente) alla disposizioni del Trattato. Tale obbligo si estende anche ai trattati stipulati dagli Stati membri con altri Stati membri o Stati terzi⁽³⁶⁵⁾. Il parametro di legittimità è individuato in senso ampio. Se la violazione riguarda norme “procedurali”, ovvero norme sulla competenza, l’accordo internazionale sarà invalido nella sua totalità. Diversamente, se l’accordo internazionale è incompatibile con norme “sostanziali” dei trattati, la disapplicazione è limitata alle sole norme incompatibili con i trattati comunitari.

A fondamento di tale conclusione la Corte richiama l’art. 10 del Trattato UE che impone agli Stati membri la leale collaborazione nell’esecuzione degli obblighi derivanti dal Trattato⁽³⁶⁶⁾. Anche in questo caso, si deve

⁽³⁶³⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 25 luglio 1991, caso C-221/89, *The Queen v. Secretary of State for Transport, ex parte Factortame Ltd e altri*, in Racc., I-3905, para. 16 della motivazione. Sul punto si vedano le interessanti osservazioni di P. MENGOZZI, *Istituzioni di diritto comunitario e dell’Unione europea*, Padova, 2006, pag. 237 e ss.

⁽³⁶⁴⁾ P. MENGOZZI, *op. cit.*, 240-242. Uno dei casi più recenti è rappresentato dal riconoscimento della responsabilità degli Stati membri nei confronti dei singoli per la violazione del diritto comunitario anche qualora l’azione od omissione illecita siano attribuibili a specifici organi (es. i giudici ordinari) o enti (es. gli enti territoriali) indipendenti sul piano normativo interno.

⁽³⁶⁵⁾ Sul punto, cfr. la c.d. giurisprudenza *Open skies*, che ha dichiarato incompatibili con l’art. 52 del Trattato Ce gli accordi in materia di trasporto aereo stipulati da alcuni stati membri con gli Stati Uniti. Corte di Giustizia, sentenza 5 novembre 2002, causa C-466/98, *Commissione delle Ce v. Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord*, in Racc., I-9427, para. 41 della motivazione; caso C-467/98, *Commissione delle Ce v. Regno di Danimarca*, in Racc., I-9519, para. 127 della motivazione; sentenza 5 novembre 2002, caso C-472/98, *Commissione delle Ce v. Granducato del Lussemburgo*, in Racc., I-9741, para. 127 della motivazione; sentenza 5 novembre 2002, caso C-475/98, *Commissione delle Ce v. Repubblica d’Austria*, in Racc., I-9797, para. 137; sentenza 5 novembre 2002, caso C-476/98, *Commissione delle Ce v. Repubblica federale di Germania*, in Racc., I-9855, para. 149 della motivazione. In riferimento alle problematiche di diritto tributario, si veda, principalmente, la sentenza 21 settembre 1999, caso C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, in Racc., I-6161, para. 59 ss. della motivazione.

⁽³⁶⁶⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 8 giugno 1971, caso 78/70, *Deutsche Grammophon Gesellschaft mbH v. Metro-SB-Großmärkte GmbH & Co. KG*, in Racc., 487.

aggiungere che l'invalidità sul piano comunitario non si riflette necessariamente su quello internazionale, regolato dall'art. 46, para. 1, della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

La sola eccezione all'invalidità degli accordi stipulati in violazione delle norme del Trattato è prevista, in applicazione del principio *pacta sunt servanda* ⁽³⁶⁷⁾, dal primo para. dell'art. 307 del Trattato UE per i “*diritti e gli obblighi derivanti da convenzioni concluse, anteriormente al 1° gennaio 1958 o, per gli Stati aderenti, anteriormente alla data della loro adesione, tra uno o più Stati membri da una parte e uno o più Stati terzi dall'altra*” ⁽³⁶⁸⁾.

9. Il diritto comunitario e il principio di territorialità: osservazioni conclusive.

Un sistema di tassazione del reddito fondato sul principio di tassazione sulla base dei redditi ovunque prodotti rappresenta – come si è avuto modo di spiegare nel primo capitolo – una caratteristica del modello di *Capital Export Neutrality* (CEN). L'adozione di tale modello comporta che sia indifferente per il contribuente investire nello Stato ovvero all'estero sostenendo, in entrambi i casi, un carico impositivo equivalente a quello sostenuto da chi investe solo nel territorio dello Stato di residenza. Anzi, tale sistema comporta anche un aggravamento del carico impositivo per il contribuente che investe all'estero nella misura in cui il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero sia limitato.

Nel caso in cui il sistema fiscale di uno Stato membro escluda o esenti dalla determinazione della base imponibile dei propri residenti i redditi di questi ultimi prodotti all'estero, essa opera secondo una logica di *Capital Import Neutrality* (CIN) e, dunque, sono estranee all'ordinamento dello Stato di residenza il trattamento fiscale ricevuto all'estero dai propri residenti per i redditi ivi prodotti.

In ambito comunitario, una parte minoritaria 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 una impostazione che privilegia la tassazione dei redditi ovunque prodotti a favore di

⁽³⁶⁷⁾ Cfr., Corte di Giustizia europea, sentenza 4 luglio 2000, caso C-84/98, *Commissione delle Ce v. Repubblica portoghese*, in Racc., I-5215, para 53 della motivazione.

⁽³⁶⁸⁾ Cf. l'art. 30, para. 2, della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, laddove si stabilisce che: “2. When a treaty specifies that it is subject to, or that it is not to be considered as incompatible with, an earlier or later treaty, the provisions of that other treaty prevail”.

un'imposizione fondata sul criterio della territorialità⁽³⁶⁹⁾. Gli argomenti a favore di tale tesi sono quelli illustrati nel primo capitolo e che si risolvono, in ambito UE, nella necessità di garantire un mercato concorrenziale.

A livello di normativa derivata, l'Unione Europea è intervenuta in un numero ridotto di casi e in relazione a particolari fattispecie quali il trattamento fiscale delle operazioni di riorganizzazione internazionale, il trattamento dei dividendi transfrontalieri tra casa madre e le proprie consociate ovvero in relazione al trattamento fiscale dei pagamenti di interessi e *royalties* tra consociate.

Ebbene, salvo che per il trattamento fiscale delle operazioni straordinarie transfrontaliere – il cui scopo è quello di preservare la neutralità delle operazioni straordinarie poste in essere in ambito UE, attraverso il riconoscimento da parte dello Stato di residenza della società che si estingue per effetto dell'operazione straordinaria di preservare il proprio diritto ad assoggettare a imposizione i beni che fuoriescono dal regime d'impresa – negli altri interventi normativi si osserva una tendenza delle istituzioni comunitarie a riconoscere, in generale, allo Stato della residenza del percettore il diritto primario o esclusivo ad assoggettare a imposizione talune tipologie di reddito. Il che induce a ritenere che la Comunità – nei suoi organi di estrazione politica – sia orientata, non solo a riconoscere il diritto primario dello Stato di residenza nel tassare siffatti redditi, ma anche a riconoscere implicitamente un *favor* verso il *worldwide taxation principle*.

La Corte di Giustizia, attraverso l'enunciazione di alcuni principi fondamentali, ha svolto (e svolge) in tale contesto un ruolo di guida. La Corte, infatti, si è trovata in diverse occasioni ad interpretare, alla luce del diritto comunitario, le norme fiscali degli Stati membri. Nei giudizi in cui è stato analizzato l'elemento della territorialità, i giudici comunitari hanno rilevato che la discriminazione ai fini fiscali tra residente e non residente non contrasta con il diritto comunitario. Secondo i giudici, infatti, non è possibile comparare la posizione del non residente con quella del residente poiché, in linea con la prassi internazionale, nel caso del soggetto residente il collegamento dell'individuo con il territorio dello Stato è più inteso.

⁽³⁶⁹⁾ 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. Concorde con questa impostazione P. WATTEL, *Capital export neutrality and free movement of persons*, in *Legal Issues of European Integration*, 1996, pag. 115.

Tuttavia, la Corte abbandona l'approccio tradizionale 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.

In tal caso, la Corte ammette la possibilità di paragonare il non residente al residente sul piano del trattamento fiscale e, dunque, lo Stato della fonte dovrà concedere al primo lo stesso trattamento previsto per il secondo. Ciò emerge chiaramente nel caso *Renneberg*.

In altre parole, 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, debba essere preso in considerazione l'insieme redditi ovunque prodotti.

Vale la pena, inoltre, osservare 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 maniera isolata.

Nel caso *Futura*, ad esempio, la Corte ha negato la possibilità che la società madre potesse trasferire pro quota alla propria stabile organizzazione lussemburghese le perdite da essa generate. Questo differente approccio della Corte 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 giudici in cui si tratta un trattamento discriminatorio/restrittivo riguardante una stabile organizzazione, la Corte, facendo leva sul diritto di stabilimento dei soggetti comunitari, ha sempre paragonato la posizione assunta dalla stabile organizzazione 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 della possibilità di istituire nello Stato della fonte una stabile organizzazione, può ottenere un trattamento simile a quello stabilito per i residenti per i redditi generati nel territorio dello Stato della

fonte. 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 (³⁷⁰).

Occorre osservare, tuttavia, che tale spiegazione non è in grado di spiegare la diversa posizione che la Corte ha assunto nei confronti dei soggetti non residenti che esercitano attività d'impresa rispetto agli altri. Vi sono, infatti, delle zone grigie che rendono non giustificano la mancata estensione della soluzione adottata dalla Corte per le persone fisiche non esercenti attività d'impresa a coloro invece che la esercitano. Ci si riferisce, in particolare, a tutti quei casi – non pochi – il cui l'esercente attività d'impresa non sia dotato di stabile organizzazione. 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.

(³⁷⁰) 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 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”.

CAPITOLO V

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

sommario: 1. Il diritto di imposizione nel quadro del diritto internazionale; 2. Rapporto tra diritto internazionale e diritto interno: principali teorie a confronto; 3. Il valore internazionalista nella Costituzione italiana. Il disegno originario; 4. L'art. 10 e 11 della Costituzione; 5. Rilevanza del nuovo art. 117 Cost. nell'ambito della gerarchia delle fonti di diritto; 6. Integrazione europea e principi fondamentali del sistema costituzionale; 7. Evoluzione dell'eguaglianza nella giurisprudenza della Corte costituzionale; 8. Il sindacato di costituzionalità della Corte e principio di uguaglianza; 9. Evoluzione dell'eguaglianza tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale; 10. Prevalenza dell'ordinamento comunitario su quello statale; 11. (segue). Rilevanza dell'ordinamento statale per l'ordinamento comunitario; 12. Il principio di uguaglianza alla luce del diritto comunitario: la discriminazione indiretta in materia tributaria; 12.1 La discriminazione a rovescio; 13. Osservazioni conclusive

1. Il diritto di imposizione nel quadro del diritto internazionale.

Secondo autorevole dottrina la potestà tributaria è “*il potere di istituire imposte o stabilire divieti di natura fiscale, vale a dire il potere di emanare norme giuridiche dalle quali nascono, o possono nascere, a carico di determinati individui o di determinate categorie di individui l'obbligo di pagare un'imposta o di rispettare un limite tributario*”⁽³⁷¹⁾.

In questo senso, la legge, espressione della sovranità dello Stato, è fonte della potestà tributaria dell'ente impositore⁽³⁷²⁾. Lo Stato esercita la potestà tributaria, che è originaria e illimitata⁽³⁷³⁾, attraverso la legge, avendo come unico limite la Costituzione.

L'efficacia delle norme nello spazio, tuttavia, trova un limite nell'appartenenza dello Stato alla comunità internazionale e, cioè, nelle obbligazioni, nonché nei diritti, che lo Stato ha assunto in virtù dell'appartenenza ad un ordinamento sovraordinato.

L'esercizio della sovranità, pertanto, non trova soltanto un limite nella Costituzione, ma anche nel diritto internazionale, nel momento in cui lo Stato è divenuto membro della comunità internazionale, divenendo destinatario di obblighi e, al contempo, titolare di diritti.

⁽³⁷¹⁾ A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1952, pag. 110

⁽³⁷²⁾ G. A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1965, I, pag. 3.

⁽³⁷³⁾ A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, pag. 103.

Cosicché, pur essendo illimitata e originaria, la potestà tributaria dello Stato è limitata autonomamente nella prospettiva di adempiere gli obblighi di appartenenza alla comunità internazionale. Ciò è, peraltro, controbilanciato dall'impossibilità da parte degli altri Stati di potersi ingerire nell'attività condotta da un altro Stato nei propri confini (salvo limitate ipotesi) ⁽³⁷⁴⁾.

2. Rapporto tra diritto internazionale e diritto interno: principali teorie a confronto.

I rapporti tra ordinamento internazionale, su un piano strettamente teorico, sono ricostruiti alla luce di tre teorie: a) la teoria dualistica; b) la teoria monistica; c) le teorie costituzionalistiche.

Secondo i sostenitori della teoria dualistica, l'ordinamento interno e quello internazionale sono indipendenti, differenti e isolati l'uno dall'altro ⁽³⁷⁵⁾. E' stato, infatti, evidenziato come diverse siano le fonti e l'oggetto di questi

⁽³⁷⁴⁾ C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, pag. 100. Tale Autore ha rilevato che "Il privilegiare la prospettiva «interna» e l'ignorare i rapporti tributari tra Stati conduce invece ad una concezione territoriale del tributo. Nel diritto internazionale pubblico la sovranità territoriale delimitata è generalmente intesa nel senso che ciascuno Stato possa svolgere la propria attività entro il proprio territorio senza essere vincolato in alcun modo, e, per converso, nel senso che nessuno Stato (...) possa esercitare la propria attività in territorio straniero". Tuttavia, l'Autore ha anche osservato che: "Questa visione di giurisdizioni territorialmente delimitate, adottata alla dottrina tradizionale, in materia tributaria ha trovato espressione e sbocco naturale nella dottrina della territorialità dell'imposta". G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, pag. 38, nota 69, condividendo la doppia prospettiva (interna e internazionale) secondo cui si può osservare la sovranità statale in relazione al proprio territorio, richiamando R. ALESSI, rileva che: "Tale autore, peraltro, concorda pienamente con l'affermazione di Giuliano [M. GIULIANO, *Lo Stato, il territorio e la sovranità territoriale*, in *Comun. e studi*, 1954, VI, 19 ss., nda] circa il valore del territorio quale limite negativo, in quanto escluderebbe solo la legittimità dell'esercizio dei poteri sovrani al di fuori dei limiti territoriali, ma circoscrive la nozione di "potere sovrano" alle sole manifestazioni concretamente attuative dello stesso. Per il potere normativo, invece, il problema di competenza si pone in termini diversi essendo l'esercizio di tali poteri non rilevante, in generale, per quanto attiene ai vincoli astrattamente previsti, i quali sarebbero validi ed efficaci, almeno in relazione a determinati soggetti, anche al di fuori del territorio". Secondo l'Autore, su un piano puramente generale, "Anche nei casi in cui si ritiene che il territorio, secondo il diritto internazionale, sia oggetto di un diritto tutelato dalle norme di quell'ordinamento, si ammette che l'affermazione dell'esistenza di un diritto reale sul territorio, costituisca null'altro che una formula riassuntiva della complessa posizione riconosciuta dal diritto internazionale che comprende, oltre allo jus excludendi alios, anche lo jus agendi all'interno del territorio medesimo".

⁽³⁷⁵⁾ Cfr. H. TRIEPEL, *Völkerrecht und Landesrecht*, Leipzig, trad. it. *Diritto internazionale e diritto interno*, Torino, 1913; D. ANZILOTTI, *Corso di diritto internazionale*, Roma, 1928, pag. 59-60.

due ordinamenti ⁽³⁷⁶⁾, talché il diritto internazionale regola delle fattispecie diverse da quelle regolate dal diritto interno.

In altre parole, le regole poste a fondamento dell'ordinamento sono le uniche dotate di efficacia e, di conseguenza, sono le uniche che si possono definire giuridiche; mentre, le regole giuridiche degli altri ordinamenti, in quanto estranee ad un dato ordinamento, non hanno valore al suo interno.

In estrema sintesi, non ci potrà mai essere un conflitto tra norme interne e norme internazionali poiché i loro ambiti applicativi sono distinti ⁽³⁷⁷⁾. Nello specifico, la differenza tra i due ordinamenti verte sul ruolo dell'individuo. Quest'ultimo, secondo la teoria dualistica, non è titolare di alcuna situazione giuridica soggettiva che abbia rilevanza per l'ordinamento internazionale. Le norme internazionali, infatti, si rivolgono generalmente agli Stati, ponendo loro degli obblighi o riconoscendogli dei diritti.

Con ciò, da un lato, si spiega il diverso ambito di applicazione delle norme internazionali rispetto a quelle statali e, dall'altro, si giustifica l'obbligo dell'ordinamento statale di "tradurre" le norme interstatali in regole interindividuali ⁽³⁷⁸⁾.

⁽³⁷⁶⁾ H. TRIEPEL, *ibidem*, pag. 11. Secondo TRIEPEL il diritto internazionale e il diritto statale possono considerarsi "antitetici" in quanto "la loro antitesi è, in primo luogo, un'antitesi fra i rapporti sociali regolati; il diritto internazionale regola relazioni diverse da quelle cui dà norma il diritto interno. Il loro contrapposto è, in secondo luogo, un contrapposto tra le fonti da cui derivano".

⁽³⁷⁷⁾ Occorre osservare a tal proposito come parte della dottrina dualistica sostenga, tuttavia, la necessità che nel diritto interno siano importate norme di rango internazionale, ciò al fine di regolare dal punto di vista interno fattispecie dotate di caratteristiche internazionali. Tuttavia, si argomenta che tale situazione fa sì che le norme internazionali adottate nel diritto interno altro non sono che norme interne e, quindi, sul piano processuale il giudice giudicherà la conformità di tali norme in base alle norme e ai principi che regolano l'ordinamento interno. In altre parole, l'adozione da parte dell'ordinamento interno di norme di natura internazionale non comporta la sovrapposizione dei due ordinamenti che – secondo tale tesi – restano in ogni caso distinti e autonomi.

⁽³⁷⁸⁾ A. D'ATENA, *Adattamento del diritto interno al diritto internazionale*, in *Enc. Giur. Treccani*, I, Roma, 1988. Per H. TRIEPEL, *ibidem*, pag. 112; 120 e ss.; 167 e ss., "non si deve mai perder di vista che recezione di norme giuridiche significa incorporazione di tali norme nel sistema del diritto interno; che cioè mediante la recezione la norma di diritto internazionale diventa norma di diritto interno con tutti gli effetti formali e sostanziali che a quest'ultima son proprii". Una posizione autonoma all'interno della teoria dualista è quella di G. JELLINEK, *Allgemeine Staatslehre*, Berlin, 1914, trad. it., *La dottrina generale del diritto dello Stato*, Milano, 1949, pag. 72-74. Tale ultimo autore, infatti, riconosce la validità ed efficacia per il diritto interno delle norme internazionali in quanto frutto dell'autolimitazione da parte dello Stato. L'autore rileva una differenza tra il diritto internazionale e il diritto statale, laddove il primo "si sviluppa e sussiste indipendentemente dallo Stato, come esigenza delle relazioni internazionali, come convinzioni ed aspirazioni dei popoli e degli uomini di Stato". A medesime conclusioni, seguendo un percorso argomentativo diverso, è giunto S. ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1951, pag. 52.

La suddetta tesi è avversata dai sostenitori della teoria monista, secondo cui la fonte e l'oggetto delle norme giuridiche sono uniche poiché prodotte dalla società e aventi come destinatario l'individuo, talché – secondo i sostenitori di tale teoria – può esistere un solo ordinamento giuridico.

KELSEN sostiene, invero, che la teoria dualistica dovrebbe necessariamente e logicamente condurre a una teoria monistica, poiché è “*impossibile concepire scientificamente che due regole contrarie, regolanti la stessa materia e gli stessi soggetti, possano essere l'una e l'altra valida*”⁽³⁷⁹⁾.

I sostenitori della teoria monistica, infatti, avvertono che, ad esempio, a seconda che si prenda quale ordinamento di riferimento quello interno o quello internazionale le nozioni acquisiscono un significato diverso, il che comporta non pochi problemi sotto l'aspetto della certezza del diritto.

KELSEN, pertanto, sostiene la necessità che l'ordinamento sia unico e che a prevalere tra ordinamento interno e internazionale sia sempre il secondo in virtù del fatto che l'adozione, quale sistema di riferimento, dell'ordinamento interno risulterebbe miope in rapporto all'esistenza di un ordinamento internazionale e di altri ordinamenti interni. KELSEN sottolinea, in altre parole, l'inconciliabilità di un ordinamento unico nel quale a prevalere nei possibili conflitti di leggi siano le norme dell'ordinamento interno di uno Stato in vigenza di una pluralità di Stati sovrani.

I presupposti di tale teoria sono da riscontrare essenzialmente nella definizione di una ipotesi originaria, rappresentata dalla *Grundnorm*, e il divieto di contraddittorietà interno ad ogni sistema giuridico, ossia la possibilità di far discendere logicamente e senza contraddizioni dalla norma fondamentale l'interno ordinamento giuridico⁽³⁸⁰⁾.

In questi termini, l'adozione delle norme dell'ordinamento giuridico internazionale quale riferimento per l'integrazione degli ordinamenti giuridici interni degli Stati sovrani porta a dover “riconoscere” l'applicabilità diretta delle norme internazionali in seno agli ordinamenti giuridici⁽³⁸¹⁾.

⁽³⁷⁹⁾ Si veda H. KELSEN, *Einleitung in die rechtswissenschaftliche problematik*, trad. it., *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Torino, 1952, pag. 185.

⁽³⁸⁰⁾ H. KELSEN, *op. cit.*, pag. 102 e ss..

⁽³⁸¹⁾ Tale conclusione è sostenuta sia dalla scuola austriaca capeggiata da H. KELSEN e sia dalla scuola francese, tra cui si ricorda SCHELLE, tra i suoi principali sostenitori. L'ordinamento internazionale, secondo KELSEN, opererebbe attraverso la delega dell'esercizio dei poteri agli organi statali, al cui ordinamento possono essere riferiti gli attribuiti della coercizione ed effettiva giuridicità. Coloro che avversano tale tesi sottolineano che sia la storia che i fatti hanno dimostrato che l'ordinamento giuridico interno non può essere concepito come una branca del diritto internazionale. A riprova di tale circostanza si sostiene che l'esistenza di una norma interna contraria all'ordinamento internazionale non determina non rende inefficace la norma interna che, per converso, continua ad essere pienamente efficace, sicché ne discenderebbe l'autonomia e

Secondo una recente dottrina, in realtà, gli Stati sono intenti ad adottare una visione dualistica di quello che è l'ordine monistico ⁽³⁸²⁾. In particolare, diversamente dal rifiuto nell'accogliere l'una piuttosto che l'altra tesi, si può ritenere che entrambe le teorie fin qui discusse possano trovare un punto di sintesi attraverso l'adozione di una visione più globale della realtà giuridica e sociale attuale.

Se da un lato, infatti, ciascun ordinamento giuridico è in grado di regolare ogni situazione, sia essa interna che internazionale, talché si può a ragione sostenere che lo Stato possiede una sovranità assoluta, è pur vero che, come correttamente sostenuto dai fautori della teoria dualistica, esistono una pluralità di ordinamenti interni e internazionali.

Pertanto, sebbene esistano degli ordinamenti autosufficienti secondo la concezione monistica è pur vero che gli Stati essendo a loro volta dei soggetti giuridici, appartengono all'ordinamento giuridico internazionale e, quindi, sono assoggettati a loro volta alle regole di tale ordinamento.

Da ciò deriva che gli Stati sono destinatari di obblighi derivanti dall'appartenenza dello Stato all'ordinamento giuridico internazionale e che adempiano tali obblighi recependo le regole di diritto internazionale all'interno del proprio ordinamento.

La differenza tra le due teorie si fa più evidente nelle modalità con la quale gli Stati adottano le regole internazionali. Gli Stati che adottano una visione prevalentemente monistica dell'ordinamento, al fine di regolare una fattispecie assunta ad oggetto di una norma internazionale, possono disporre la sua regolamentazione per rinvio diretto o espresso alla norma internazionale, mentre, per gli Stati che adottano una visione dualistica, la regola internazionale viene recepita soltanto mediante un apposita procedura ⁽³⁸³⁾.

In tale ultima circostanza, peraltro, la norma internazionale recepita dall'ordinamento interno può o meno generare un conflitto con le norme interne dell'ordinamento. In tal caso, fermo restando la validità della norma interna, la stessa sarà considerata inefficace sul piano internazionale ed esporrà lo Stato che l'ha emanata a sanzioni per essere venuto meno agli obblighi internazionali assunti.

l'indipendenza tra l'ordinamento interno e quello internazionale. La teoria monistica e quella dualistica, tuttavia, hanno in comune la necessità di adattare al diritto interno la norma internazionale, con la differenza che per i dualisti tale adattamento è concepito in termini di "trasformazione" ossia di modifica dell'originaria struttura prescrittiva delle norme internazionali a fini interni; mentre, per i monisti l'adattamento interno è necessario solo nel caso in cui la norma internazionale abbia quali destinatari gli Stati. Su questo tema si rinvia a A. LA PERGOLA, *Costituzione e adattamento dell'ordinamento interno al diritto internazionale*, Milano, 1961, pag. 31 e ss.

⁽³⁸²⁾ N. MELOT, *Territorialité et mondialité de l'impôt*, Parigi, 2004, pag. 67.

⁽³⁸³⁾ si veda B. CONFORTI, *op. cit.*, pag. 275 e ss.

L'evoluzione degli studi in tema di rapporti tra ordinamento internazionale e ordinamento nazionale, nel mutato contesto ordinamentale nel quale la Carta costituzionale rigida assurge ad elemento fondamentale dell'ordinamento, si è avuto soprattutto grazie alla dottrina costituzionalista, la quale ha rimeditato sui modelli teorici tradizionali, in seguito ai mutamenti di forma e di sostanza delle Costituzioni ed alla progressiva erosione della sovranità statale ad opera delle diverse organizzazioni sopranazionali.

Tale teoria ha definitivamente superato il formalismo giuridico a favore di una ricostruzione sostanziale delle relazioni ordinamentali. In questo senso, sono emerse due impostazioni teoriche: quella che considera la Costituzione una "tavola dei valori di libertà e di giustizia sociale" ⁽³⁸⁴⁾; e quella detta del "pluralismo costituzionale" ⁽³⁸⁵⁾. Entrambe ricostruiscono i rapporti ordinamentali non in termini di fondamento, validità ed efficacia degli

⁽³⁸⁴⁾ M. CARTABIA, *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995, pag. 158 e ss.; G. ZAGREBELSKY, *il diritto mite*, Torino, 1992, pag. 49 e ss.; Per la dottrina statunitense, v. R. DWORKIN, *Taking Rights Seriously*, Boston, 1997, pag. 24 e ss. Secondo i sostenitori di tale teoria, il cambiamento prodotto dalle carte costituzionali riguarda l'omogeneizzazione delle diverse ideologie e l'inserimento nella Carta costituzionale di taluni valori i quali rappresentano un insieme complesso e al tempo stesso ordinato. Sul punto si veda anche A. BALDASSARRE, *Una risposta a Guastini*, in *associazionedeicostituzionalisti.it*, intervento del 21 novembre 2007. Secondo detto autore "Per il "costituzionalismo", invece, il «potere (politico)» è consustanzialmente limitato dal «diritto» in quanto nasce con esso (= con la costituzione), vale a dire con un atto con il quale si autoriconosce fondato su un'unità di principi e di valori comuni. Per tale ragione, la costituzione è concepita come un atto qualitativamente diverso dalla legge (ordinaria), poiché, attraverso la sua approvazione, si legittima una moltitudine di uomini come «popolo» e, mediante i principi normativi supremi e i valori ultimi da essa adottati, viene posta la base di legalità (= i confini della validità) degli atti che i soggetti (pubblici e privati) dell'ordinamento (da essa fondato) mettono in essere"; P. HÄBERLE, *Costituzione e identità culturale, Tra Europea e Stati Nazionali*, Milano, 2006. L'autore, invero, introduce, la dimensione dei valori nell'ambito di un approccio "culturale" dello studio del diritto. In altri termini, per l'autore i valori non sono altro che entità culturali di natura obiettiva che rappresentano i centri di unificazione di diritti e di doveri, di scelte soggettive e di limiti normativi. L'Autore, infatti, rileva che "La costituzione non è solo un testo giuridico o un armamentario di regole normative, ma anche l'espressione di uno stadio evolutivo culturale, un mezzo di auto rappresentazione culturale del popolo, lo specchio di un patrimonio culturale e fondamento delle sue speranze" (pag. 11).

⁽³⁸⁵⁾ La tesi è sostenuta da N. WALKER, *The Idea of Constitutional Pluralism*, in *Mod. Law Rev.*, 2002, pag. 317 e ss.. Le teorie del pluralismo costituzionale possono essere sintetizzate nell'affermazione secondo cui "the only viable and the only acceptable ethic of political responsibility for the new configuration is one which premised upon mutual recognition and interpretation of constitutional sites located at different levels". Da tale impostazione deriva che il *mutual recognition* produce un capovolgimento nella ricostruzione dei rapporti fra i diversi livelli normativi, la cui relazione "is now horizontal rather than vertical – heterarchical rather than hierarchical".

ordinamenti e delle fonti del diritto quanto piuttosto in termini di *integrazione* di regole giuridiche appartenenti ad ordinamenti diversi nella formazione della norma applicabile alle fattispecie concrete.

3. Il valore internazionalista nella Costituzione italiana. Il disegno originario.

Fra i Principi Fondamentali della Costituzione italiana sono ricomprese tre disposizioni che fanno riferimento ad ordinamenti o a fonti del diritto in qualche modo “esterne”: si dispone la reciproca indipendenza e sovranità degli “ordini” statale e ecclesiale (art. 7 della Costituzione (Cost.)); si impone l’obbligo di conformarsi alle “norme del diritto internazionale generalmente riconosciute” (art. 10, comma 1, Cost.), si dettano regole in merito alla condizione dello straniero (art. 10, commi 2, 3 e 4, Cost.) e si consentono le “limitazioni di sovranità” necessarie alla costituzione di un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni (art. 11 Cost.). Altre disposizioni sono contenute nell’art. 35, comma 3, Cost. in materia di lavoro e negli artt. 87, comma 8, e 80 Cost. che attribuiscono, rispettivamente, al Presidente della Repubblica il potere di ratifica dei trattati internazionali ed al Parlamento il potere di autorizzazione alla ratifica dei trattati per le fattispecie tassativamente indicate. A tali articoli, di recente, se ne aggiunto un altro, frutto della riforma del titolo V della Costituzione. Si tratta dell’art. 117 il cui ruolo all’interno del sistema, sebbene non ancora pacificamente individuato, risulta particolarmente importante nel prosieguo del presente lavoro.

4. Gli artt. 10 e 11 della Costituzione.

L’art. 10, comma 1, Cost. prescrive la conformità dell’ordinamento interno alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute. Tale disposizione introduce nel sistema un meccanismo di adeguamento automatico alle norme internazionali “generalmente riconosciute” ma pone, soprattutto, delle garanzie costituzionali a tutela di tali norme⁽³⁸⁶⁾.

Il primo profilo della norma in questione, quello della predisposizione di un meccanismo automatico di adeguamento dell’ordinamento interno a quello internazionale, riguarda la procedura formale di adattamento ed esecuzione delle norme internazionali nell’ordinamento interno. La dottrina ha

⁽³⁸⁶⁾ E. CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, Milano, 1991, pag. 281.

attribuito a tale norma due diversi, e parzialmente contrapposti, significati. Tradizionalmente, l'art. 10, comma 1, Cost. è stato considerato una norma sulla produzione ⁽³⁸⁷⁾. L'adeguamento dell'ordinamento interno a quello internazionale si realizzerebbe, istante per istante, attraverso la produzione di norme interne non scritte conformi a quelle internazionali, realizzando contemporaneamente la trasformazione della struttura della norma internazionale e attribuendovi efficacia ⁽³⁸⁸⁾.

Sotto il profilo sostanziale, occorre rilevare che l'art. 10, comma 1, Cost. costituisce lo strumento attraverso cui le regole fondamentali della comunità internazionale fanno ingresso nell'ordinamento interno. Il sistema dei principi (o valori) costituzionali, quindi, si compone non solo di quelli affermati espressamente dalla Carta fondamentale ma anche di quelli propri dell'ordinamento internazionale ⁽³⁸⁹⁾. Questa interpretazione è condivisa anche dalla Corte costituzionale che ha ritenuto che le norme internazionali generalmente riconosciute possano derogare alle norme costituzionali, con il solo limite dei principi e diritti fondamentali dell'ordinamento costituzionale ⁽³⁹⁰⁾.

L'art. 10, comma 1, Cost., è quindi norma strumentale all'ingresso nell'ordinamento costituzionale interno di valori e principi dell'ordinamento internazionale ma è, allo stesso tempo, un valore supremo della Costituzione, e perciò irriducibile. In questo senso, la disposizione afferma l'interdipendenza fra Stati e la necessità di realizzare un determinato *modus vivendi* nella sfera delle relazioni internazionali ⁽³⁹¹⁾.

L'art. 10 Cost., peraltro, non attiene al recepimento dei Trattati internazionali, la cui procedura – come noto – è disciplinata all'art. 80 Cost.,

⁽³⁸⁷⁾ A. AMATUCCI, *Il conflitto tra norme internazionali ed interne tributarie*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, I, Padova, 1997, pag. 82.; C. SACCHETTO, *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in *Diritto tributario internazionale*, V. UCKMAR (diretto da), Padova, 2005, pag. 54.

⁽³⁸⁸⁾ M. MIELE, *La costituzione italiana ed il diritto internazionale*, Milano, 1951, pag. 15 e ss. Secondo tale autore, l'art. 10, comma 1, Cost., sotto una diversa prospettiva, si dovrebbe considerare quale rinvio formale avente la funzione di attribuire direttamente alle norme internazionali efficacia giuridica nell'ordinamento interno. Naturalmente, questa prospettiva presuppone che la norma internazionale possa essere applicata nell'ordinamento interno senza alcuna modificazione del suo contenuto originario, oltretutto che la norma disciplini direttamente rapporti intersoggettivi.

⁽³⁸⁹⁾ Si veda E. CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, cit., pag. 284.

⁽³⁹⁰⁾ C. SACCHETTO, *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, pagg. 302-303.

⁽³⁹¹⁾ Si veda ancora E. CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, cit., pagg. 279-280.

salvo i casi disciplinati dal secondo comma dell'art. 10 Cost., per i quali la Costituzione prevede un trattamento rafforzato.

Per ciò che riguarda l'art. 11 Cost., esso rileva nella misura in cui per il suo tramite si ricostruiscono i rapporti fra ordinamento interno ed ordinamento comunitario ⁽³⁹²⁾.

In primo luogo, la disposizione non si riferisce ai soli atti internazionali istitutivi di "organizzazioni internazionali" bensì anche a forme non istituzionalizzate delle relazioni internazionali che possano comunque produrre una limitazione di sovranità statale. In prima approssimazione, quindi, qualsiasi vincolo, di fonte interna o internazionale, che sia funzionale agli obiettivi indicati dall'art. 11 Cost. dovrebbe ricadere nell'ambito di applicazione della disposizione.

La giurisprudenza costituzionale in merito all'ampiezza del riferimento costituzionale e ai problemi nell'individuare di quali atti ricadano nel campo di applicazione della norma non si è pronunciata.

La disposizione costituzionale, quindi, non garantisce una determinata attività o un atto, interno o internazionale, in sé, ma si pone quale strumento per la realizzazione delle finalità costituzionalmente rilevanti ⁽³⁹³⁾. Le garanzie apprestate sono, in definitiva, funzionalmente orientate ai valori del sistema costituzionale.

Nel nuovo ordine di relazioni internazionali voluto dal legislatore costituente, dunque, trova spazio non solo il rispetto delle norme internazionali dirette ad assicurare la coesistenza pacifica fra gli Stati sovrani, bensì, in chiave propositiva, la promozione delle condizioni che possano assicurare i valori di libertà e giustizia affermati dal nuovo assetto costituzionale ⁽³⁹⁴⁾. A tal fine, l'art. 11 Cost. consente l'ingresso, nell'ordinamento costituzionale interno, di valori e principi propri dell'ordinamento internazionale capaci di realizzare questo nuovo ordine.

Tale effetto è espressamente riconosciuto dalla disposizione in oggetto allorché, consentendo "limitazioni alla sovranità", riconosce che tali valori possano porsi in contrasto con quelli interni ⁽³⁹⁵⁾.

Al pari dell'art. 10 Cost., di cui ne costituisce ideale continuazione ma anche una sostanziale evoluzione, l'art. 11 esprime l'esigenza di apertura

⁽³⁹²⁾ G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., pag. 186 e ss..

⁽³⁹³⁾ Si veda ancora E. CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, cit., pagg. 298 e ss..

⁽³⁹⁴⁾ Così, A. CASSESE, *Lo Stato e la Comunità internazionale*, cit. pag. 472; E. CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, cit., pag. 295 e 314 ss., che definisce tale ordine "etico" e attribuisce al concetto di giustizia la "volontà di realizzare un modello internazionale che tenda a realizzare un equilibrio fra entità nazionali".

⁽³⁹⁵⁾ In questo senso, E. CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, cit., pag. 305-306.

alla costruzione di un più stabile assetto delle relazioni internazionali. In questa ricostruzione, l'apertura internazionalista dell'ordinamento trova anche il proprio limite. Gli ordinamenti internazionali (e sopranazionali) trovano nei principi e valori fondamentali interni il limite alla possibilità di una "illimitata" espansione.

La "limitazione di sovranità", in particolare, scaturisce proprio dall'applicazione che s'è fatta dell'art. 11 Cost. L'assenza di una espressa previsione costituzionale che disciplini il processo di partecipazione dell'Italia all'Unione Europea, rappresenta una delle ragioni che ha indotto la Corte Costituzionale a ritenere l'art. 11 Cost. lo strumento ideale per trasferire funzioni e poteri propri dello Stato all'Unione Europea ⁽³⁹⁶⁾.

Nella ormai consolidata giurisprudenza costituzionale, le limitazioni di sovranità devono essere intese quali *"limitazioni dei poteri dello Stato in ordine all'esercizio delle funzioni legislative, esecutive e giurisdizionale, quali si rendevano necessarie per l'istituzione di una Comunità tra gli Stati europei, ossia di una nuova organizzazione interstatale, di tipo sopranazionale, a carattere permanente, con personalità giuridica e capacità di rappresentanza internazionale. (...) È stato così attuato da ciascuno degli Stati membri un parziale trasferimento agli organi comunitari dell'esercizio della funzione legislativa, in base ad un preciso criterio di ripartizione di competenze per le materie analiticamente indicate nelle parti seconda e terza del Trattato"* ⁽³⁹⁷⁾.

L'art. 11, seconda e terza proposizione, consentirebbe, per via convenzionale, l'ingresso nel sistema interno di principi e valori propri di quegli ordinamenti che realizzano la pace e la giustizia fra le Nazioni.

In questo ordine di considerazioni, quindi, l'art. 11 Cost. non differirebbe, quanto alla natura, dall'art. 10, comma 1. In entrambi i casi, le norme sarebbero lo strumento per la realizzazione dei *principi* (o valore) fondamentali di apertura del sistema costituzionale.

5. Rilevanza del nuovo art. 117 Cost. nell'ambito della gerarchia delle fonti di diritto.

⁽³⁹⁶⁾ Tale disposizione può inserirsi fra quelle disposizioni costituzionali per mezzo delle quali gli ordinamenti statali hanno acconsentito alla partecipazione al processo di integrazione giuridica comunitario (A. CASSESE, *Art. 11*, in *Commentario della Costituzione. Principi fondamentali*, G. BRANCA (a cura di), Bologna-Roma, 1975, pag. 578; E. CANNIZZARO, *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, cit., pag. 297 e ss.).

⁽³⁹⁷⁾ Corte Costituzionale, sentenza n. 183 del 27 dicembre 1973, il cui testo è disponibile sul sito internet: www.cortecostituzionale.it.

La legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ha riformato il titolo V della Costituzione. Per quanto di interesse, si osserva che detta legge ha riscritto l'articolo 117 Cost. che, secondo la formulazione attuale, stabilisce che “*la potestà legislativa dello Stato e delle Regioni è esercitata nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*”.

Il nuovo art. 117 Cost. ha suscitato un notevole dibattito nella dottrina costituzionalista e in quella internazionalistica⁽³⁹⁸⁾.

Secondo una prima interpretazione, autorevolmente sostenuta in dottrina, l'art. 117 Cost. sancirebbe una preminenza degli obblighi derivanti dai trattati sulla legislazione ordinaria. Ciò comporterebbe che laddove la legge ordinaria sia in contrasto con una norma di derivazione convenzionale, la prima sarebbe in contrasto con il precetto costituzionale dell'art. 117 Cost. e, dunque, censurabile costituzionalmente.

Secondo un'altra interpretazione, la nuova disposizione non altererebbe il rango formale delle norme di origine internazionale, conferire loro solo rilevanza costituzionale⁽³⁹⁹⁾. Gli argomenti a sostegno di tale visione sono, da un lato, di ordine formale, per via della collocazione sistematica della norma nel Titolo V, parte II della Costituzione ossia nell'ambito delle norme che disciplinano il rapporto tra lo Stato e gli enti territoriali; e, dall'altro, di ordine sostanziale considerato che la norma potrebbe alterare gli equilibri tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario nella misura in cui mettesse in discussione le modalità con le quali le norme comunitarie fanno ingresso nell'ordinamento interno, nonché nel rapporto tra queste e quelle interne⁽⁴⁰⁰⁾.

Le due tesi, nonostante siano trascorsi diversi anni, risultano essere ancora valide. Tuttavia, la Corte Costituzionale, in talune sentenze, ha avuto modo di chiarire la corretta interpretazione della norma, rilevando che essa ha una funzione rafforzativa delle disposizioni dei trattati internazionali rispetto alle norme interne, talché in caso di contrasto a prevalere debba essere la disposizione interna con la quale si adempie agli accordi internazionali.

⁽³⁹⁸⁾ Il resoconto stenografico delle principali tesi riguardanti l'articolo in commento si possono trovare nell'audizione “Indagine conoscitiva sugli effetti nell'ordinamento delle revisioni del Titolo V della Parte II della Costituzione”, tenutasi in seno alla Commissione Affari Costituzionali del Senato, successivamente alla modifica del testo costituzionale, disponibile sul sito www.senato.it.

⁽³⁹⁹⁾ V. E. CANNIZZARO, *La riforma “federalista” della Costituzione e gli obblighi internazionali*, in *Riv.dir.int.*, 2001, pag. 921.

⁽⁴⁰⁰⁾ V. L. S. ROSSI, *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, pag. 293.

6. *Integrazione europea e principi fondamentali del sistema costituzionale.*

Il rapporto tra ordinamento comunitario e sistema costituzionale italiano si caratterizza – come in precedenza sottolineato – dall'apertura dell'ordinamento italiano all'ordinamento internazionale. Tuttavia, tale apertura, che produce come effetto una limitazione della sovranità nazionale, non è, in effetti, illimitata. La Corte Costituzionale ha, infatti, posto un freno all'espansione dell'ordinamento comunitario non tanto in riferimento alle competenze quanto, piuttosto, sul lato dei diritti e dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale, elaborando la nota giurisprudenza dei “controlimiti”⁽⁴⁰¹⁾.

Secondo autorevole dottrina, l'architettura costituzionale attuale, stabilisce una prevalenza del diritto internazionale e comunitario rispetto al diritto interno, tuttavia, in tale contesto, la funzione di legittimazione del diritto comunitario passa dall'art. 11 Cost.⁽⁴⁰²⁾.

L'art. 11 Cost. non individua analiticamente i presupposti e le condizioni per la partecipazione al processo di integrazione europea e per il mantenimento di tale vincolo. L'affermazione dell'esistenza di principi inviolabili della Costituzione è stata affermata dalla Corte Costituzionale per la prima volta in relazione al dibattito sorto in merito al problema dei limiti alla revisione costituzionale⁽⁴⁰³⁾.

La Corte, inizialmente, ha contrapposto il limite dei “*principi supremi dell'ordinamento costituzionale dello Stato*” all'apertura al diritto comunitario ed al diritto internazionale generalmente riconosciuto nelle sentenze n. 183 del 27 dicembre 1973 e n. 48 del 18 giugno 1979⁽⁴⁰⁴⁾. Tuttavia, fu solo con la sentenza n. 1146 del 29 dicembre 1988 che la Corte arrivò ad affermare che “*la Costituzione contiene alcuni principi supremi che non possono essere sovvertiti o modificati nel loro contenuto essenziale neppure da leggi di revisione costituzionale o da altre leggi costituzionali*”.

⁽⁴⁰¹⁾ Si veda M. CARTABIA, *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995, pag. 212. L'autore osserva che: “*il richiamo alla sovranità dello Stato risponde all'esigenza di affermare un momento di irriducibilità dell'ordinamento italiano nei rapporti gli altri ordinamenti, e questo viene individuato, non già in un assetto del potere, bensì nel nucleo dei valori fondanti dell'ordinamento costituzionale*”.

⁽⁴⁰²⁾ F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, pag. 11. L'autore rileva che: “*il comma 1 dell'art. 117 presupponebbe solo questa impostazione, ribadendo la priorità applicativa del diritto comunitario rispetto alla legge italiana, ma lasciando pur sempre all'art. 11 la funzione di legittimare l'applicazione del diritto comunitario anche se in contrasto con la stessa Costituzione*”.

⁽⁴⁰³⁾ M. CARTABIA, *Principi inviolabili e integrazione europea*, cit., pag. 141 e ss.

⁽⁴⁰⁴⁾ Entrambe le sentenze sono disponibili sul sito internet: www.cortecostituzionale.it.

Secondo la Corte tali principi sono quelli che “*appartengono all'essenza dei valori supremi sui quali si fonda la Costituzione italiana*”⁽⁴⁰⁵⁾.

In questo senso, secondo i giudici di legittimità, i diritti e i principi fondamentali operano indistintamente quale limite alla revisione dall'interno e all'apertura all'esterno dell'ordinamento costituzionale e si pongono a garanzia ultima di quest'ultimo. Ciò che resta precluso alla revisione costituzionale e al diritto internazionale e comunitario non è la modifica o la deroga delle disposizioni costituzionali ma, piuttosto, il contenuto di principio o di valore⁽⁴⁰⁶⁾. L'inviolabilità non è quindi un predicato delle disposizioni scritte della Costituzione, bensì un *quid ad esse* connesso, che pure non si risolve completamente in esse.

Quanto, più specificamente, al rapporto fra ordinamento comunitario ed ordinamento interno, la più compiuta definizione del limite è contenuta nella sentenza n. 232 del 21 aprile 1989. Nell'occasione, la Corte Costituzionale individua chiaramente la sua competenza ad accertare, “*attraverso il controllo di costituzionalità della legge di esecuzione, se una qualsiasi norma del Trattato, così come essa è interpretata ed applicata dalle istituzioni e dagli organi comunitari, non venga in contrasto con i principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale o non attenti ai diritti inalienabili della persona umana*”.

Ai fini del presente lavoro, peraltro, rileva quanto affermato da parte della dottrina in merito alla doppia valenza della teoria dei “controlimiti”⁽⁴⁰⁷⁾. E, invero, secondo una parte della dottrina la teoria dei “controlimiti” può operare secondo due diverse direttrici. Da un lato, i principi supremi possono essere utilizzati per porre un limite effettivo all'integrazione fra ordinamenti, ovvero sia porli in posizione alternativa e concorrenziale; dall'altro lato, all'opposto, essi possono servire l'esigenza di mantenere una possibilità di intervento e controllo continuo dello Stato sulle competenze trasferite in capo ad altri ordinamenti (in primo luogo, quello comunitario), in funzione della realizzazione di coordinamento giuridico dei valori materiali degli stessi. Questo sembra essere l'orientamento assunto dalla giurisprudenza costituzionale nella pronuncia n. 232 del 21 aprile 1989 e questo è il modello cui si ispirerà la presente indagine⁽⁴⁰⁸⁾.

⁽⁴⁰⁵⁾ Disponibile sul sito internet: www.cortecostituzionale.it.

⁽⁴⁰⁶⁾ Così, testualmente, M. CARTABIA, *Principi inviolabili e integrazione europea, cit.*, pag. 167.

⁽⁴⁰⁷⁾ M. CARTABIA, *Principi inviolabili e integrazione europea, cit.*, pagg. 201-202. F. GALLO, *op. cit.*, pag. 47. L'autore considera, nel caso, l'azione della Corte Costituzionale quale misura di contrasto del diritto comunitario quando questo violi i principi fondamentali della carta costituzionale.

⁽⁴⁰⁸⁾ La sentenza è disponibile sul sito internet: www.cortecostituzionale.it. I principi supremi o fondamentali dell'ordinamento sono stati impiegati quali limiti all'integrazione comunitaria anche in altre esperienze europee. Peraltro, si rinvia sull'argomento

7. Evoluzione dell'eguaglianza nella giurisprudenza della Corte costituzionale.

La dottrina, con riferimento alla giurisprudenza costituzionale in tema di eguaglianza, ha individuato due successivi orientamenti espressi dalla Corte Costituzionale ⁽⁴⁰⁹⁾.

Nella prima fase il sindacato di eguaglianza era inteso restrittivamente con riferimento solo agli espliciti divieti di cui all'art. 3, comma 1, Cost., restando riservata al legislatore la classificazione normativa delle situazioni eguali. Il principio di eguaglianza, conformemente a questo primo orientamento, vieta le distinzioni correlate a fattori meramente soggettivi ⁽⁴¹⁰⁾. In questa fase, la Corte costituzionale escludeva il proprio sindacato di costituzionalità al di là dell'accertamento del rispetto dei limiti espressi del divieto di non discriminazione posti dall'art. 3, comma 1, Cost. ⁽⁴¹¹⁾. Prevale in questo contesto una interpretazione volta a tutelare soltanto l'uguaglianza formale.

all'interessante opera di A. RUGGERI, *Metodi e dottrine dei costituzionalisti ed orientamenti della giurisprudenza costituzionale in tema di fonti e della loro composizione in sistema*, Dir. Soc., 2000, 175-176.

⁽⁴⁰⁹⁾ F. GHERA, *Il principio di eguaglianza nella Costituzione italiana e nel diritto comunitario*, cit., pag. 33 e ss..

⁽⁴¹⁰⁾ A. CERRI, *Uguaglianza (principio costituzionale di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXXII, Roma, 2005, 8. Si veda, in tal senso, Corte Costituzionale, sentenza n. 3 del 26 gennaio 1957, disponibile sul sito internet: www.cortecostituzionale.it. La Corte, in tale occasione, ha osservato: "il legislatore non possa dettare norme diverse per regolare situazioni che esso ritiene diverse, adeguando così la disciplina giuridica agli svariati aspetti della vita sociale. Ma lo stesso principio deve assicurare ad ognuno eguaglianza di trattamento, quando eguali siano le condizioni soggettive ed oggettive alle quali le norme giuridiche si riferiscono per la loro applicazione. La valutazione della rilevanza delle diversità di situazioni in cui si trovano i soggetti dei rapporti da regolare non può non essere riservata alla discrezionalità del legislatore, salva l'osservanza dei limiti stabiliti nel primo comma del citato art. 3".

⁽⁴¹¹⁾ Cfr. F. GHERA, *Il principio di eguaglianza nella Costituzione italiana e nel diritto comunitario*, cit., pag. 29 ss.. L'Autore, in particolare osserva che: "di qui il fiorire di interpretazioni restrittive, accomunate – pur nella varietà delle impostazioni – dal fatto di giungere ad assegnare alla proclamazione secondo cui "tutti i cittadini sono eguali davanti alla legge" un significato corrispondente alla primitiva concezione liberale del principio di eguaglianza, riassumibile nella massima dell'universalità delle leggi, secondo la quale, cioè, le norme di legge dovrebbero dirigersi simultaneamente a tutti i consociati (e quindi essere formulate in termini soggettivamente universali, indicando il soggetto di imputazione delle conseguenze giuridiche previste con formule quali "chiunque", "tutti", "il cittadino")".

La giurisprudenza della Corte costituzionale, tuttavia, ebbe una iniziale evoluzione quando, nella sentenza n. 53 del 14 luglio 1958, ebbe ad affermare che *“compiono valutazioni di natura politica, e nemmeno si controlla l'uso del potere discrezionale del legislatore, se si dichiara che il principio dell'eguaglianza è violato, quando il legislatore assoggetta ad una indiscriminata disciplina situazioni che esso stesso considera e dichiara diverse”* ⁽⁴¹²⁾.

Cosicché da una iniziale posizione sostanzialmente ancorata al principio di uguaglianza formale, la giurisprudenza della Corte Costituzionale si è evoluta verso il riconoscimento di un principio di eguaglianza quale *“norma generale al massimo grado”*, perché inteso come vincolo alla complessiva funzione classificatoria del legislatore ordinario ⁽⁴¹³⁾. Ciò, evidentemente, comporta un allargamento dell'oggetto del sindacato di costituzionalità teso ad accertare non solo il controllo della coerenza interna alla disciplina, ovverosia che non sia troppo ristretta rispetto alla *ratio legis*, *“ma anche della sua conformità all'intero sistema, vale a dire al complesso dei principi costituzionali che valgono a qualificare, in un ordinamento “a doppia legalità” formale materiale, la prassi dei rapporti politici, sociali ed economici”* ⁽⁴¹⁴⁾.

La dottrina ha rilevato in questa evoluzione giurisprudenziale il definitivo abbandono dell'eguaglianza formale di stampo ottocentesco che si è *“trasfigurata”* in un giudizio di eguaglianza-ragionevolezza in merito al fine di ciascuna disposizione di legge con il sistema complessivo dei principi costituzionali ⁽⁴¹⁵⁾.

Un aspetto di assoluta rilevanza riguarda il fatto che in materia di eguaglianza sarebbe stata messa in luce l'esistenza dei criteri enunciati nella prima parte dell'art. 3, comma 1, Cost., quale nocciolo duro del principio stesso, al quale farebbe eccezione la generica previsione dell'eguaglianza senza distinzione di *“condizioni personali e sociali”*. In riferimento al

⁽⁴¹²⁾ Sentenza disponibile sul sito internet: www.cortecostituzionale.it.

⁽⁴¹³⁾ Si veda a riguardo F. GHERA, *Il principio di eguaglianza nella Costituzione italiana e nel diritto comunitario*, cit., pag. 36, che richiama L. PALADIN, *Il principio costituzionale di eguaglianza*, Milano, 1965, pagg. 147 e 170.

⁽⁴¹⁴⁾ F. GIUFFRÉ, *La solidarietà nell'ordinamento costituzionale italiano*, Milano, 2002, pagg. 102-103.

⁽⁴¹⁵⁾ Così A. CERRI, *Uguaglianza (principio costituzionale di)*, cit., pagg. 8-9: *“il punto di passaggio dal nucleo forte all'ambito allargato di applicabilità del principio di eguaglianza è dato proprio dalla distinzione fra “condizioni sociali” e meri “concetti di genere”, fra distinzioni che si riferiscono a categorie di effettiva pregnanza sociale e distinzioni che si riferiscono a categorie che ne sono prive. (...) È evidente che, in questi casi, ancor più visibilmente il controllo alla stregua di uguaglianza tende alla massima astrattezza piuttosto che alla sua massima generalità (compatibilità con il fine perseguito); muove, dunque, nel senso di una ragionevolezza da intendere come massima coerenza oggettiva del sistema”*.

nocciolo duro, la Corte ha, infatti, mostrato un atteggiamento più severo, inteso a tutelare tale principio in virtù di una sorta di “*presunzione di irragionevolezza*”⁽⁴¹⁶⁾.

8. *Il sindacato di costituzionalità della Corte e principio di uguaglianza.*

Di particolare interesse risulta anche la struttura del sindacato di costituzionalità della Corte nell'applicazione del principio di eguaglianza-irragionevolezza. Tale struttura può essere sinteticamente ridotta a due momenti: l'accertamento della “omogeneità” o “disomogeneità”⁽⁴¹⁷⁾ delle fattispecie o situazioni oggetto di confronto e la ricostruzione della *ratio* (o delle *rationes*) della disciplina, considerata indispensabile alla individuazione di eventuali “giustificazioni” del diverso trattamento di casi simili ovvero dell'eguale trattamento di situazioni diverse. La rappresentazione del sindacato di legittimità della Corte, nelle diverse sentenze, non necessariamente è così rigidamente osservato. Vi sono, infatti, casi in cui i due momenti si confondono e sovrappongono.

In una prima fase, infatti, la Corte effettua una verifica preliminare del diverso (o eguale) trattamento di due fattispecie, di due fattispecie in base ad una norma o ad una sola di esse. Mentre, nella fase successiva, la Corte sviluppa il proprio ragionamento alla ricerca della ragione del differente (o eguale) trattamento⁽⁴¹⁸⁾. Solo dopo avere individuato le finalità presupposte alla disciplina normativa, la Corte affronta il giudizio relativo all'omogeneità o meno delle fattispecie/norma posta a raffronto per verificare che la disciplina non sia troppo ristretta rispetto allo scopo perseguito (ovvero troppo ampia) e, in secondo luogo, accerta l'esistenza di motivi di giustificazione al differente (eguale) trattamento normativo.

9. *Evoluzione dell'eguaglianza tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale.*

Nel sindacato di legittimità, in materia fiscale, la Corte Costituzionale ha, fin dall'inizio, utilizzato congiuntamente l'art. 53, comma 1, Cost. e il

⁽⁴¹⁶⁾ F. GHERA, *Il principio di eguaglianza nella Costituzione italiana e nel diritto comunitario*, cit., pagg. 44-45.

⁽⁴¹⁷⁾ Cfr. Corte Costituzionale, sentenza 23 aprile 1998, n. 142.

⁽⁴¹⁸⁾ Corte Costituzionale, sentenza 26 ottobre 2000, n. 441. La sentenza è disponibile sul sito internet: www.cortecostituzionale.it

principio di eguaglianza, di cui all'art. 3 Cost.. Nella sentenza n. 92 del 18 giugno 1963, la Corte ha affermato che *“il primo comma dell'art. 53, nel sancire non già solo il dovere delle prestazioni tributarie, ma altresì il principio della correlazione di queste con la capacità contributiva di ciascuno”* impone *“al legislatore, oltre all'obbligo di non disporre prestazioni che siano in contrasto con i principi fondamentali sanciti dalla Costituzione a tutela della persona, altresì l'obbligo di commisurare il carico tributario in modo uniforme nei confronti dei vari soggetti, allorché sia dato riscontrare per essi una perfetta identità della situazione di fatto presa in considerazione dalla legge al fine dell'imposizione del tributo. Ed è a questa ultima esigenza, esattamente ricollegata dall'ordinanza al principio generale di eguaglianza sancito nell'art. 3 della Costituzione”*⁽⁴¹⁹⁾.

Quale espressione dell'art. 3 Cost., la capacità contributiva deve intendersi come esigenza di razionalità dell'imposizione tributaria sia sotto il profilo del fondamento – ovverosia del collegamento effettivo tra il dovere tributario e l'indice considerato – sia della coerenza delle fattispecie con il presupposto considerato⁽⁴²⁰⁾. A questo giudizio di coerenza, che può essere definito *“interno”* ad un singolo istituto tributario o ad un singolo tributo, deve aggiungersi un giudizio di coerenza (o, meglio, di ragionevolezza) riferito all'intero sistema tributario per accertare se i tributi che lo compongono realizzino razionalmente il riparto dei carichi pubblici in ragione della funzione distributiva e redistributiva dell'imposizione tributaria.

L'accertamento della razionalità e della coerenza della disciplina istitutiva del tributo trova un limite nella discrezionalità del legislatore tributario. L'assorbimento della questione nell'area della discrezionalità del legislatore non consente alcun giudizio di costituzionalità sul diverso trattamento fiscale delle fattispecie considerate. Ad esempio, nella sentenza n. 143 del 27 luglio 1982, la Corte non ritiene irragionevole l'imposizione di un limite quantitativo alla deduzione degli interessi passivi dei soli imprenditori individuali dal reddito d'impresa poiché *“spetta al legislatore, secondo le sue valutazioni discrezionali di individuare gli oneri deducibili considerando il necessario collegamento con la produzione del reddito, il*

⁽⁴¹⁹⁾ La sentenza è disponibile sul sito internet: www.cortecostituzionale.it. Nello stesso senso, si veda la sentenza 13 dicembre 1963, n. 155, punto 2 del considerato in diritto, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione. I. 1957-1983*, Milano, 1983, pag. 168; e più, recentemente, sentenze 19 novembre 1987, n. 400, punto 5 del considerato in diritto, E. DE MITA, *Fisco e Costituzione. II. 1984-1992*, Milano, 1993, pag. 596; 15 marzo 1996, n. 73, punto 3 del considerato in diritto, in E. DE MITA, *Fisco e Costituzione. III. 1993-2002*, Milano, 2003, pag. 437.

⁽⁴²⁰⁾ E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 83 e ss.

nesso di proporzionalità con il gettito generale dei tributi, nonché l'esigenza fondamentale di adottare le opportune cautele contro le evasioni di imposta"⁽⁴²¹⁾.

Allo stato attuale, non è possibile individuare i confini della discrezionalità del legislatore alla luce del principio di uguaglianza. Tuttavia, la Corte si è espressa nel sindacare le norme fiscali in base al concetto di eguaglianza formale, ancorato strettamente alle classificazioni adottate dal legislatore tributario⁽⁴²²⁾. Questa tendenza è confermata dalla pressoché totale assenza di pronunce da parte della Consulta, che avendo ad oggetto la legittimità della norma fiscale in riferimento agli artt. 53 e 3 Cost., nella quale sia stato espresso un giudizio di ragionevolezza e di coerenza dei singoli tributi rispetto al sistema tributario ovvero di razionalità del riparto dei carichi impositivi riferita al sistema tributario nel suo complesso⁽⁴²³⁾.

Le ragioni di questa ritrosia della Corte Costituzionale nel sindacare la norma tributaria oltre il semplice giudizio sulla sua coerenza con il principio di uguaglianza formale potrebbe dipendere dal carattere meta-giuridico del giudizio, il quale condurrebbe anche a valutazioni di tipo politico. In particolare, si è parlato, citando una pronuncia costituzionale, di *"affievolimento del diritto costituzionale rispetto a valutazioni politiche"*⁽⁴²⁴⁾.

Altra spiegazione della ritrosia del giudice costituzionale a sindacare le norme tributarie in relazione al principio di uguaglianza sostanziale è individuata nella tecnica casistica adottata dal legislatore che impedisce la ricostruzione in sistema dell'insieme delle disposizioni in materia tributaria. In questo senso, la stessa giurisprudenza costituzionale ha ritenuto che l'ordinamento tributario sia retto da una sorta di *"principio della polisistematicità"*⁽⁴²⁵⁾.

⁽⁴²¹⁾ Corte Costituzionale, sentenza 27 luglio 1982, n. 143.

⁽⁴²²⁾ Cfr. Corte Costituzionale, sentenza 17 aprile 1985, n. 104.

⁽⁴²³⁾ La giurisprudenza costituzionale sembra ridurre il proprio spazio di intervento rispetto all'ordinamento tributario alla sola esigenza di eguaglianza formale. A conclusioni simili sono pervenuti G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1995, pag. 130-131; S. LA ROSA, *Riflessioni sugli "interventi guida" della Corte costituzionale in tema di eguaglianza e capacità contributiva*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno "I settanta anni di "Diritto e pratica tributaria"*, V. UCKMAR (a cura di), Padova, 2000, pag. 187, attribuisce questa situazione alla *"collocazione istituzionale della Corte Costituzionale nel nostro ordinamento"* che *"ne fa essenzialmente un organo di garanzia, più che di positivo orientamento dell'evoluzione del nostro ordinamento"*.

⁽⁴²⁴⁾ E. DE MITA, *Fisco e Costituzione. II. 1984-1992*, cit., pagg. 4-5, il quale ritiene che le decisioni della Corte riportino delle *"motivazioni attente alle finalità politiche delle leggi tributarie esaminate"*.

⁽⁴²⁵⁾ Cfr. Corte costituzionale, ordinanza 16 novembre 1993, n. 392.

Naturalmente, l'impossibilità di ricostruire in sistema le norme tributarie impedisce *ab origine* la possibilità di rintracciare la coerenza di una norma, di un istituto o di una imposta rispetto all'ordinamento giuridico. In altre parole, sarebbe il contesto normativo specifico dell'ordinamento tributario ad impedire l'evoluzione dell'eguaglianza formale all'eguaglianza ragionevolezza.

10. Prevalenza dell'ordinamento comunitario su quello statale.

I rapporti fra l'ordinamento comunitario e quello statale sono informati ai principi di prevalenza e di diretta efficacia. Né l'uno né l'altro trovano un espresso riconoscimento nei trattati europei, fatta salva l'attribuzione della “*diretta applicabilità*” ai regolamenti comunitari da parte dell'art. 249 del Trattato UE.

L'efficacia diretta è l'attribuzione ai soggetti, da parte delle norme comunitarie, di diritti soggettivi che possono essere “fatti valere” dinanzi ai giudici nazionali (⁴²⁶). L'efficacia diretta riguarda, inoltre, qualsiasi norma comunitaria, indipendentemente dai destinatari dell'atto normativo, che sia sufficientemente precisa ed incondizionata e la cui applicazione non richieda l'emanazione di ulteriori atti comunitari o nazionali, di esecuzione o comunque integrativi (⁴²⁷).

L'effetto diretto può essere definito come situazione giuridica soggettiva ovvero come diritto di agire in via giudiziale. Sebbene parte della dottrina restringa la nozione dell'effetto diretto alla componente processuale (⁴²⁸), tuttavia, un'altra parte della dottrina ritiene che l'attribuzione di posizioni giuridiche soggettive al singolo costituisca la condizione necessaria della efficacia diretta. Ai caratteri della norma – di chiarezza, precisione e determinatezza – deve aggiungersi la possibilità di ricavare dalla stessa “*una regola di condotta suscettibile di interessare direttamente la situazione dei singoli*” (⁴²⁹).

All'effetto diretto è collegato il principio strutturale dell'ordinamento comunitario e, cioè, quello della prevalenza del diritto comunitario sul

(⁴²⁶) Corte di Giustizia europea, caso 26/62, *Van Gend & Loos*.

(⁴²⁷) G. TESAURO, *Diritto comunitario*, cit., pag. 165 ss.

(⁴²⁸) S. AMADEO, *Norme comunitarie, posizioni giuridiche soggettive e giudizi interni*, Milano, 2002, pag. 21 ss., 127 e 169 ss.

(⁴²⁹) S. AMADEO, *op. cit.*, pag. 21 ss., 127 e 169 ss.. L'autore osserva che tale duplice fondamento dell'efficacia diretta, in termini sostanziali di situazioni giuridiche soggettive e processuali di “diritto di agire”, è dovuta alle differenti concezioni esistenti negli ordinamenti nazionali in merito alla individuazione delle posizioni giuridiche che costituiscono il presupposto dell'azione giudiziale.

diritto nazionale che importa, in generale, la disapplicazione delle norme interne ove contrastanti. E, invero, la Corte di Giustizia ha enunciato tale principio nella sentenza *Simmenthal* ⁽⁴³⁰⁾ ove ha affermato che: “*il giudice nazionale, incaricato di applicare, nell’ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto comunitario, ha l’obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all’occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale*”.

Come, peraltro, ha rilevato la dottrina, il primato del diritto comunitario si può manifestare in maniera indiretta, sia mediante l’obbligo, imposto dall’art. 10 del Trattato UE – in tema di leale cooperazione – di interpretare il diritto statale in maniera conforme al diritto comunitario, anche se non dotato di efficacia diretta, così che il giudice nazionale di ogni ordine e grado possa procedere ad una interpretazione adeguatrice del testo della norma che sia in linea con i principi comunitari, sia dall’obbligo di risarcire il danno (conformemente all’istituto della responsabilità da fatto illecito o aquiliana) derivanti dalla mancata trasposizione interna di atti comunitari da parte di uno stato membro ⁽⁴³¹⁾.

La ricostruzione appena svolta pare essere condivisa in dottrina, salvo talune precisazioni. Tuttavia, resta il fatto che i principi dell’effetto diretto e della prevalenza non trovano alcun riconoscimento positivo nei trattati europei e che la loro ricostruzione sia stata effettuata, in primo luogo, in base alla natura e all’autonomia di cui godrebbe l’ordinamento comunitario rispetto a quello internazionale (e statale) e, in secondo luogo, in ragione delle funzioni e sugli obiettivi attribuiti alla Comunità dagli Stati membri, così come emerge dalle sentenze *Van Gend & Loos* e *Costa* ⁽⁴³²⁾.

⁽⁴³⁰⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 9 marzo 1978, causa 106/77, *Amministrazione delle finanze dello Stato v. Simmenthal SpA*, in Racc., 629.

⁽⁴³¹⁾ P. MENGOZZI, *Istituzioni di diritto comunitario e dell’Unione europea*, Padova, 2006, pag. 91, 160. In giurisprudenza, si veda Corte di Giustizia europea, sentenza 19 novembre 1991, cause riunite da C-6/90 a C-9/90, *A. Francovich e D. Bonifici e altri v. Repubblica italiana*, in Racc., I-5357.

⁽⁴³²⁾ Nelle sentenze citate, infatti, la Corte osserva: “*la Comunità costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale*”; inoltre, i giudici rilevano che tale ordinamento è “*integrato nell’ordinamento giuridico degli Stati membri*”; cosicché tali caratteri “*hanno per corollario l’impossibilità per gli stati di far prevalere, contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore, il quale pertanto non potrà essere opponibile all’ordine comune*”. Quanto al secondo fondamento della prevalenza e dell’effetto diretto, la Corte osserva che “*lo scopo del Trattato Cee, cioè l’instaurazione di un mercato comune il cui funzionamento incide direttamente sui soggetti della Comunità, implica che esso va al di là di un accordo che si limitasse a creare degli obblighi reciproci fra gli stati contraenti*”.

11. (segue). *Rilevanza dell'ordinamento statale per l'ordinamento comunitario.*

E' stato affermato che la prevalenza del diritto comunitario si estende a qualunque norma interna, anche di rango costituzionale.

Nella giurisprudenza meno recente questo orientamento è affermato dalla Corte in maniera perentoria ed assoluta nel caso *Leonesio*, laddove la Corte esclude, in specie, che l'art. 81, comma 4, della Costituzione italiana possa ostacolare la “*efficacia immediata di una disposizione comunitaria né, di conseguenza, l'esercizio immediato dei diritti soggettivi che detta disposizione attribuisca ai singoli*”⁽⁴³³⁾. Nella sentenza *Internationale Handelsgesellschaft*, i giudici comunitari affermano la prevalenza del diritto comunitario sulle costituzioni nazionali, la Corte osserva che il riconoscimento delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri⁽⁴³⁴⁾, le quali – secondo i giudici – costituirebbero “*parte integrante dei principi giuridici generali di cui la Corte di giustizia garantisce l'osservanza*”, consentono di dare effettività all'autonomia dell'ordinamento comunitario che è alla base della sistemazione dei rapporti fra l'ordinamento comunitario e quello statale. Solo avocando a sé l'esclusiva competenza a pronunciarsi sull'interpretazione e sulla validità degli atti comunitari, la Corte avrebbe potuto “difendere” l'autonomia dell'ordinamento comunitario dalla medesima pretesa avanzata dalle Supreme Corti nazionali⁽⁴³⁵⁾.

L'art. 6, para. 2, non è una clausola che contiene un “rinvio recettizio” agli ordinamenti nazionali ed al diritto internazionale bensì individua un elemento giuridico “privilegiato” per la costruzione dei valori e principi comunitari. Le “*tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri*”, nella misura in cui siano riconosciuti come principi comunitari, assurgono a diritto “*costituzionale*” non scritto dell'ordinamento comunitario e, insieme alle disposizioni dei trattati, ne costituiscono i valori ed i principi fondamentali. Al pari delle disposizioni dei trattati, quindi, i principi fondamentali dell'ordinamento comunitario costituiscono parametro di legittimità degli atti comunitari e di quelli statali.

Il richiamo alle “*tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri*” determina anche la stretta dipendenza (o interdipendenza) dell'ordinamento comunitario rispetto a quello interno. Si consolida ancor di più quello stretto legame fra le Comunità europee e gli Stati membri che non si limita, come

⁽⁴³³⁾ Corte di Giustizia europea, sentenza 17 maggio 1972, causa 93/71, *O. Leonesio v. Ministero dell'agricoltura e foreste della Repubblica italiana*, in Racc. 287.

⁽⁴³⁴⁾ Cfr. anche Corte di Giustizia europea, la sentenza 12 novembre 1969, causa 29/69, *E. Stauder v. Città di Ulm-Sozialamt*, in Racc., 419.

⁽⁴³⁵⁾ M. CARTABIA, *op. cit.*, pag. 36.

si è tradizionalmente sottolineato, all'attività organizzativa (il diritto comunitario è applicato per mezzo degli apparati statali) ma diviene, più intensamente, presupposizione giuridica.

Per tale ragione, diviene rilevante individuare sia il procedimento di formazione sia il contenuto proprio dei valori e dei principi comunitari. Quanto al primo aspetto, è stato correttamente osservato che la Corte non adotta un criterio specifico di comparazione, bensì opera una “*integrazione selettiva*” dei principi degli ordinamenti nazionali ⁽⁴³⁶⁾. L'interesse della giurisprudenza comunitaria non è rivolto ai diversi gradi di comunanza fra i principi degli Stati membri quanto, piuttosto, alla loro consonanza al sistema comunitario europeo. In questo senso, le Costituzioni degli Stati membri costituiscono delle semplici fonti di ispirazione per la Corte, “*la quale si prefigge il compito di rielaborare i principi reperiti negli ordinamenti statali alla luce della struttura e degli obiettivi della Comunità*” ⁽⁴³⁷⁾.

Se la giurisprudenza comunitaria rielabora, come si è cercato di dimostrare, i principi degli ordinamenti statali, questi assumono nell'ordinamento comunitario un contenuto del tutto, o in parte, nuovo. Nel passaggio dagli ordinamenti nazionali a quello comunitario, conformemente alla dottrina della comparazione, i principi fondamentali subiscono una profonda trasformazione, causata dalla specificità (o autonomia) propria degli obiettivi e delle politiche comunitarie. Anche nella prospettiva comunitaria, quindi, l'aspetto di gran lunga più interessante dell'analisi dei rapporti ordinamentali e, di riflesso dei rapporti fra fonti, non risiede nei criteri di composizione sistematica delle fonti dei due ordinamenti, quanto nell'accertamento della reciproca integrazione fra le norme (i principi ed i valori) dell'uno e dell'altro.

12. Il principio di uguaglianza alla luce del diritto comunitario: la discriminazione indiretta in materia tributaria.

Fino ad ora si è osservato che il diritto comunitario influenza la definizione dei principi nazionali. Tra gli altri, ad essere influenzato è il concetto stesso di uguaglianza.

⁽⁴³⁶⁾ Così, M. CARTABIA, *op. cit.*, 33.; P. MENGOZZI, *op. cit.*, pagg. 236-237.

⁽⁴³⁷⁾ Così, M. CARTABIA, *op. cit.*, pag. 35. Ma, cfr., anche G. GAJA, *Aspetti problematici della tutela dei diritti fondamentali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. Int.*, 1988, pag. 588 e ss.

Il significato assunto da tale principio è stato integrato da parte della Corte di Giustizia andando ben oltre quello attribuito dalla Corte Costituzionale, la quale aveva stabilito che il principio di uguaglianza, tra l'altro, limitasse l'operato del legislatore ordinario nelle ipotesi di discriminazione basate sulla nazionalità.

Come si è osservato, la Corte di Giustizia ha superato la discriminazione fondata sulla nazionalità, considerando la posizione del residente e quella del non residente comparabili. Ha affermato, più precisamente, che nel caso in cui la posizione del non residente sia paragonabile a quella del residente, al non residente spetti il medesimo trattamento previsto per il residente.

Come si è avuto modo di sottolineare nel capitolo dedicato al diritto comunitario e, in particolare a commento della sentenza *Renneberg*, la Corte di Giustizia ha affermato che ci si trova dinanzi ad una discriminazione laddove ad un non residente, che produce la (quasi) totalità del proprio reddito nel Paese della fonte, sia impedito di utilizzare le perdite (ovverosia un reddito negativo) generato nel Paese della residenza, per compensare i redditi realizzati nel Paese della fonte. In altre parole, il Paese della fonte dovrà concedere al contribuente non residente lo stesso trattamento previsto per i propri residenti, consistente nella possibilità di determinare il reddito in base alla sua capacità contributiva complessiva, tutte le volte in cui il non residente abbia realizzato la quasi totalità del proprio reddito nel Paese della fonte.

Affinché ciò avvenga è necessario che lo Stato della fonte permetta al contribuente non residente di determinare il proprio reddito complessivo sulla base del principio della tassazione mondiale, nel caso in cui in tale Stato abbia realizzato la quasi totalità dei propri redditi. Questa soluzione è spiegata dalla necessità di valutare il non residente alla stregua del residente e, dunque, di valutare la capacità contributiva complessiva del primo così come lo si farebbe per il secondo.

L'orientamento espresso dalla Corte, laddove trovasse conferma nelle prossime pronunce, porterebbe ad una profonda riflessione sull'attuale assetto del sistema fiscale, fondato sul diverso trattamento del residente, assoggettato a imposizione sulla base del reddito ovunque prodotto, e del non residente comunitario, il quale, attualmente, è assoggettato a imposizione soltanto sui redditi prodotti sul territorio dello Stato.

Di fatto si indurrebbe il legislatore nazionale a modificare le modalità di determinazione del reddito per i non residenti che, a seconda dei casi, potrebbero determinare il loro reddito complessivo in base al principio di territorialità piuttosto che a quello del *worldwide taxation principle*.

Tale situazione, peraltro, creerebbe un caso di discriminazione a rovescio considerato che, mentre, il non residente potrebbe determinare il proprio reddito, alternativamente, in base al principio della territorialità ovvero a

quello della tassazione su base mondiale, per il residente la determinazione del reddito imponibile verrebbe effettuata soltanto sulla base del reddito mondiale.

12.1 La discriminazione a rovescio.

Nel caso in cui fosse riconosciuta al contribuente non residente la possibilità di determinare, alternativamente, il proprio reddito su base territoriale oppure su base mondiale (salvo la verifica della condizione secondo la quale il non residente deve aver realizzato nel Paese della fonte la quasi totalità dei redditi), mentre per il contribuente residente l'unica modalità ammessa per la determinazione del reddito è quella fondata sulla base della tassazione del reddito mondiale.

Questa situazione crea evidentemente una discriminazione al rovescio, ovvero il non residente risulterebbe avvantaggiato rispetto al residente in forza della pronuncia della Corte di Giustizia ⁽⁴³⁸⁾.

Tale discriminazione potrebbe essere sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale che, secondo quanto riferimento in precedenza, in virtù dell'integrazione del significato del principio di uguaglianza, la quale sarebbe chiamata a risolvere un problema di discriminazione a rovescio sorto a seguito proprio della sentenza della Corte di Giustizia, riconoscendo anche al contribuente residente la possibilità di poter assoggettare a imposizione il reddito su base territoriale, laddove il reddito da questi realizzato sia stato prodotto per la quasi totalità in un altro Stato membro.

In tal senso, vale la pena ricordare che la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 443 del 30 dicembre 1997 ⁽⁴³⁹⁾, ha già avuto modo di pronunciarsi in un caso di discriminazione a rovescio. Il caso riguardava una norma che limitava la libertà d'impresa in virtù di un divieto posto dall'art. 30 della legge 4 luglio 1967 n. 580, riguardante l'impiego di farine di grano tenero per la produzione di paste alimentari.

Ancor prima del giudizio della Consulta, tale norma era stata censurata dalla Corte di Giustizia europea, la quale aveva dichiarato "incompatibile" la norma poiché in contrasto con il divieto di misure aventi effetti equivalenti alle restrizioni quantitative all'importazione. Tale norma, dunque, veniva disapplicata nei confronti dei non residenti per effetto della pronuncia della Corte di Giustizia, mentre continuava a spiegare i propri effetti nei confronti dei produttori residenti. Prendendo atto della discriminazione che si era creata a seguito della pronuncia dei giudici comunitari, la Corte

⁽⁴³⁸⁾ Parla di discriminazione alla rovescia G. TESAURO, *Diritto comunitario, cit.*, pag. 483.

⁽⁴³⁹⁾ Il testo della sentenza è disponibile nel sito internet: www.cortecostituzionale.it.

dichiarò l'illegittimità costituzionale della norma in quanto in contrasto con gli artt. 3 e 41 Cost.. Più in particolare, la Corte osservò che la norma era in contrasto con il principio di “*non discriminazione tra imprese che agiscono sullo stesso mercato in rapporto di concorrenza*”.

12. Osservazioni conclusive

L'evoluzione dei rapporti tra norme interne, norme internazionali e norme comunitarie ha rimesso in discussione il sistema delle fonti tradizionalmente conosciuto.

Un ruolo decisivo nell'evoluzione del sistema delle fonti di diritto interno deve essere attribuito agli artt. 10, 11 e 117 Cost.. Tali articoli, infatti, permettono l'accesso diretto nell'ordinamento giuridico italiano di norme aventi carattere internazionale e comunitario. Per di più il loro accesso è rafforzato, poiché in caso di contrasto a prevalere dovrebbe essere la norma internazionale o comunitaria.

Tuttavia, l'accesso non è solo consentito alle norme internazionali e comunitarie, ma anche ai principi enucleati a livello internazionale; quelli espressi, più in particolare, dalla Corte di Giustizia, nell'ambito della sua funzione di interprete del Trattato UE. E, infatti, i principi espressi dalla Corte andrebbero ad integrare il significato assunto da certi principi presenti negli ordinamenti statali.

Questo processo di integrazione ha riguardato, più di recente, il principio di uguaglianza, il cui significato – tradizionalmente collegato al divieto di discriminare tra situazioni simili – si è più di recente arricchito di un nuovo elemento, in virtù delle recenti sentenze della Corte di Giustizia europea.

Se, infatti, in ambito fiscale il principio era stato interpretato nel senso di vietare ogni forma di discriminazione basata sulla nazionalità dei soggetti coinvolti, ammettendo la possibilità per converso di discriminare in base alla residenza dei contribuenti; a seguito della sentenza della Corte di Giustizia, anche la discriminazione fondata sulla residenza viene posta in discussione poiché – per effetto della pronuncia dei giudici comunitari – al contribuente non residente che abbia realizzato in Italia la quasi totalità dei propri redditi dovrebbe essere riconosciuto il medesimo trattamento previsto per i residenti. In altri termini, il reddito del non residente potrebbe essere determinato sulla base del *worldwide taxation principle*.

In conclusione, l'integrazione del significato del principio di uguaglianza, da un lato, estende la possibilità di adottare anche per i non residenti, a certe condizioni, la possibilità di adottare il *worldwide taxation principle*, mentre dall'altro, potrebbe parallelamente determinare una estensione del principio di territorialità anche ai residenti, a patto che questi determinino la quasi

PRINCIPIO DI TERRITORIALITA' E REDDITO D'IMPRESA

totalità dei propri redditi all'estero, talché si configurerebbe una situazione assimilabile a quella del non residente. In tal senso, si sovvertirebbe la tradizionale dicotomia residente/non residente la quale comportava l'adozione di un trattamento fiscale differenziato in funzione della minore o maggiore intensità di collegamento del soggetto passivo con il territorio dello Stato.

CAPITOLO VI

CONCLUSIONI

Sommario: 1. L'evoluzione degli studi economici in tema di territorialità; 2. Il principio e le sue basi teoriche; 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

Gli economisti – come detto – aspirano al raggiungimento della *tax equalization* ossia a quel mix di principi e criteri fiscali in grado di coniugare le problematiche di efficienza e quelle di equità interna (tra contribuenti) ed esterna (tra Stati).

L'equità interna può essere raggiunta attraverso il *worldwide taxation principle*, nonostante, forti critiche sono state espresse di recente a tal proposito ⁽⁴⁴⁰⁾. E, invero, è stato affermato che il principio della capacità contributiva può essere associato sia al principio della residenza/fonte e sia al principio della territorialità, permettendo in ogni caso il raggiungimento della *tax equalization* quantomeno in riferimento all'efficienza e all'equità interna.

Più complesso risulta essere il raggiungimento dell'equità esterna, poiché quest'ultima è in ogni caso frutto del coordinamento tra Stati, i quali sono chiamati a redistribuzione tra di essi il gettito ottenuto dalla tassazione di un contribuente che abbia realizzato redditi anche all'estero.

⁽⁴⁴⁰⁾ 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.

In questo senso, assume rilevanza il ruolo rivestito dalle autorità sovranazionali che se si pongono in una posizione tale da 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.

Per quanto riguarda l'efficienza, autorevole dottrina ha evidenziato che il modello del *Capital Import Neutrality*, fondato sul principio di territorialità, raggiunge l'efficienza (neutralità internazionale) nella misura in cui pone in concorrenza tra loro gli ordinamenti ed elimina la doppia imposizione⁽⁴⁴¹⁾. Partendo dalla constatazione che tale affermazione possa essere corretta, sebbene essa non sia assolutamente pacifica, si è proceduto a verifica se sul piano strettamente giuridico sia possibile implementare il principio di territorialità nell'ambito dell'ordinamento italiano.

2. Il principio di territorialità e la sua base teorica

⁽⁴⁴¹⁾ 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 mette in evidenza come un più elevato livello di tassazione generalmente corrisponde al livello 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 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 intende dire che la neutralità si ha 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*”. Cossiché l'autore conclude che i sistemi fiscali che adottano il criterio della residenza presentano dei fattori distorsivi che non permettono il raggiungimento della neutralità. Pertanto, l'autore ritiene che solo un sistema fiscale basato sul principio della fonte, e nella misura in cui viene riconosciuta l'esenzione per i redditi prodotti all'estero, è in grado di assicurare la neutralità fiscale.

La possibilità per il legislatore tributario di poter assumere elementi estranei al territorio dello Stato quali elementi qualificanti della fattispecie, comporta che la territorialità assume valore di 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 gli studi compiuti da altra parte della dottrina in tutto il mondo.

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 ed un ambito territoriale di sua pertinenza, nel cui ambito spaziale la potestà tributaria può concretamente estrinsecarsi.

Tale tesi, peraltro, venne superata nel momento in cui venne 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⁽⁴⁴²⁾; mentre, in riferimento al secondo, si parlò di un principio di territorialità in senso formale, ovverosia dell'esistenza di limiti interni e internazionali riguardanti l'attuazione della potestà di imposizione statale al di fuori dell'ambito territoriale dello Stato⁽⁴⁴³⁾.

Da ciò nasce l'esigenza di individuare il criterio di collegamento più adatto così che si possa individuare il soggetto o l'oggetto che sarà sottoposto a imposizione. I 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.).

⁽⁴⁴²⁾ 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.

⁽⁴⁴³⁾ 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 attuate. In ogni caso la violazione della sovranità territoriale si ha solo se vi è presenza fisica e non autorizzata dell'organo straniero nel territorio".

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 nel tassare la fattispecie per effetto della preventiva applicazione del criterio di connessione.

Tale problematica sposta la questione dal soggetto all'oggetto ossia cosa deve essere assoggettato a tassazione e da qui nasce la necessità di affrontare la dicotomia tra tassazione delle fattispecie assoggettate a imposizione in base al *worldwide taxation principle* e quelle assoggettate a imposizione in base al 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⁽⁴⁴⁴⁾.

A tal proposito si condivide l'affermazione secondo cui 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.

Quale criterio allora deve essere adottato? La dottrina sul punto è divisa.

I sostenitori del principio della tassazione dei redditi su base mondiale argomentano che il presupposto che l'adozione di tale principio rappresenta una soluzione efficiente, neutrale e semplificatrice, tale per cui il maggiore onere eventualmente subito dal contribuente dello Stato di residenza (derivante dall'incapienza del credito d'imposta a coprire l'imposta dovuta nel Paese di residenza) risulta un sacrificio minimo assolutamente accettabile. Essi rilevano, infatti, che i soggetti che producono all'estero una parte dei propri redditi subiscono una prima tassazione del reddito in detto Stato, pertanto, affinché lo Stato di residenza del contribuente intenda assoggettare a tassazione il medesimo reddito, dovrà concedere al contribuente un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.

Esemplificando, si può osservare che se l'unico reddito prodotto dal contribuente è quello realizzato all'estero e ad esso è applicata un'imposta con aliquota proporzionale, assumendo che vi sia parità di aliquote tra i due Stati che assoggettano a imposizione il reddito del contribuente, quest'ultimo non subirà alcun aggravio di imposizione nel proprio Paese di residenza in virtù del fatto che il credito d'imposta concesso (seppure limitato) sarà in grado di compensare il carico impositivo che il contribuente sosterebbe nel proprio Stato di residenza.

⁽⁴⁴⁴⁾ C. SACCHETTO, *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione*, op. cit., pag. 35 e ss.

Diverso è il caso in cui le aliquote non siano uguali, è quella dello Stato di residenza sia più elevata di quella applicata dallo Stato della fonte.

In tal caso, il reddito del contribuente subisce una maggiore imposizione in virtù del fatto che il credito d'imposta riconosciuto in relazione all'imposta sostenuta nel Paese della fonte non è in grado di fare fronte all'imposta liquidata dallo Stato di residenza del contribuente. Perciò quest'ultimo sarà tenuto ad un versamento aggiuntivo d'imposta per la parte non coperta dal credito d'imposta.

In ogni caso, il maggior onere fiscale 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⁽⁴⁴⁵⁾. A fronte di tal maggiore onere fiscale viene fatto salvo il principio di capacità contributiva. In generale, si sostiene che la fonte dei redditi non è rilevante ai fini del principio di capacità contributiva⁽⁴⁴⁶⁾. 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.

Lo strumento del credito d'imposta, secondo taluno, permette di perseguire anche l'obiettivo di eliminare la doppia imposizione senza intaccare il principio della capacità contributiva. In questo caso, infatti, la politica fiscale opta per la riduzione del gettito, rispetto a quello che avrebbe ottenuto facendo riferimento alla sola capacità contributiva del contribuente, a fronte della riduzione degli effetti negativi prodotti dalla doppia imposizione. Il ché non vuol dire che si devia dall'obiettivo primario, ma che semplicemente si comprime la sua forza espansiva per eliminare una distorsione prodotta dal concorso della potestà impositiva degli Stati.

L'adozione del regime dell'esenzione in luogo del credito d'imposta limitato sarebbe meno indicato in quanto potrebbe rappresentare un incentivo in funzione del quale gli investitori potrebbero decidere di spostare i propri capitali in Paesi a bassa fiscalità⁽⁴⁴⁷⁾.

Non considerare i redditi esteri rispetto a quelli prodotti nel territorio dello Stato comporterebbe una discriminazione tra residenti in rapporto alla loro effettiva capacità contributiva. Secondo la prevalente dottrina esentare i

⁽⁴⁴⁵⁾ 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.

⁽⁴⁴⁶⁾ 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.

⁽⁴⁴⁷⁾ H. J. AULT, *Comparative income taxation*, The Hague-London-Boston, 1997, pag. 368.

redditi prodotti all'estero, infatti, comporterebbe una violazione del principio di capacità contributiva⁽⁴⁴⁸⁾.

Tale teoria, come detto, non è generalmente condivisa. Una parte della dottrina propende per l'adozione del principio di territorialità e ritiene opportuno 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 quale espressione del ben più generale principio di uguaglianza, 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 che, infatti, investissero all'estero potrebbero subire un maggior onere fiscale poiché il loro reddito sarebbe colpito da due imposte. 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 devono essere respinte in base alla considerazione secondo cui le condizioni di partenza (premessa delle argomentazioni pro principio di territorialità) tra contribuenti non sono identiche. Infatti, lo *status* sociale e familiare o più banalmente l'ignoranza delle lingue straniere sono elementi che incidono sulle scelte di investimento e, quindi, sulla scelta della allocazione dei propri capitali. L'investimento dei capitali nell'ambito del territorio dello Stato di residenza rappresenta per alcuni l'unica opzione possibile.

A *fortiori* dovrebbe essere respinta la tesi che intende riconoscere il regime di esenzione/esclusione ai redditi realizzati all'estero dalle società. Si rileva, infatti, che, indipendentemente dal riconoscere a tale tipologia di contribuente di una propria autonoma capacità contributiva, laddove venisse accordato alle società un regime di esenzione dei redditi prodotti all'estero, queste diventerebbero uno strumento di strumentalizzazione da parte di chi intende aggirare le norme stabiliscono per le persone fisiche la tassazione dei redditi ovunque prodotti. Infatti, chi intendesse sottrarre ad imposizione i redditi prodotti all'estero potrebbe farlo interponendo tra sé e la fonte del reddito, una società.

⁽⁴⁴⁸⁾ 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.

L'argomento maggiormente da coloro che sostengono la teoria dell'imposizione su base territoriale si fonda sulla rielaborazione della nota teoria del principio del beneficio⁽⁴⁴⁹⁾.

La teoria del beneficio, revisionata da parte della dottrina più recente per giustificare una tassazione che supporti la tassazione in base al principio di territorialità, propende per l'adozione di un regime di esenzione per i redditi prodotti all'estero. Ciò sapere possibile, in base alla premessa secondo cui il reddito sia suddivisibile in tre parti:

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

Mentre i redditi di cui alla lettera a) sono redditi interni e, dunque, indipendentemente da criterio prescelto per la tassazione (mondialità vs. territorialità), essi confluiscono nella base imponibile per il loro intero ammontare, il trattamento fiscale dei redditi di cui alle lettere b) e c) risulta essere più complesso, posto che tali redditi identificano le ipotesi in cui si crea un conflitto di potestà impositive tra gli Stati. In questo senso, è stato proposto di adottare in relazione ogni ipotesi di reddito precedentemente illustrata un'aliquota diversa che sia in grado di rappresentare la corretta remunerazione dei servizi prestati dallo Stato⁽⁴⁵⁰⁾.

Le aliquote saranno differenti a seconda della quantità 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 è necessario determinare il

⁽⁴⁴⁹⁾ 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.

⁽⁴⁵⁰⁾ K. VOGEL, *World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments*, *cit.*, pag. 216 e ss.; J. A. 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.

valore del beneficio ottenuto. Tramite tale meccanismo, si determina sostanziale l'applicazione di un regime implicito 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). 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 la perdita di gettito da parte di uno dei due o più Stati in cui tali redditi sono stati realizzati.

Sebbene coloro che hanno elaborato tale teoria ne sostengano la sua validità, si osserva come resta inalterato il problema di determinare il corretto costo da attribuire ai servizi resi dallo Stato, e di cui il contribuente si è avvalso per realizzare il proprio reddito.

Il principio del beneficio revisionato, inoltre, non risolve le problematiche riguardanti i redditi "minimi" realizzati nei casi b) e c). In particolare, è stato osservato che, così come avviene per i redditi "minimi" realizzati all'interno dello Stato di residenza da parte del residente (ipotesi 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)).

Va, inoltre, evidenziato che la determinazione dell'aliquota dovrebbe essere fatta sulla base dei costi effettivamente sostenuti dallo Stato. Tuttavia, questo meccanismo non permetterebbe la copertura delle spese sociali, le quali sarebbero ribaltate sui soli redditi di tipo a). Infatti, per le altre tipologie di reddito, individuate in precedenza, diviene difficile giustificare un aggravio di imposizione 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 tradizionale.

Un altro argomento a favore del principio di territorialità è, infine, 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 ⁽⁴⁵¹⁾.

⁽⁴⁵¹⁾ J. ROIN, *Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition*, cit., pag. 554-561

Tale argomento è stato confutato dalla dottrina in base al fatto che la competizione tra Stati se, da un lato, genererebbe un abbassamento delle aliquote delle imposte dirette sui redditi transfrontaliere, 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 inteso a ridurre le aliquote d'imposta potrebbe correlativamente determinare una riduzione delle disponibilità dello Stato che, non avendo sufficienti risorse a disposizione ridurre i servizi resi alla collettività, con l'effetto di una progressiva perdita di appeal dello Stato per gli investitori esteri ⁽⁴⁵²⁾.

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'idea che i sistemi fiscali possano strutturarsi adottando il principio di tassazione su base mondiale, in quanto in grado – sul piano internazionale – di esprimere compiutamente il principio di capacità contributiva. Esso, come si è visto, 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 generi 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.

L'analisi del diritto internazionale è inteso a rilevare se esistano condizionamenti da parte del diritto internazionale e convenzionale ad una eventuale passaggio dal principio di tassazione su base mondiale a quello su base territoriale.

Va, innanzitutto, osservato che nella prassi internazionale è invalsa la pratica secondo cui gli Stati assoggettano a imposizione i redditi dei soggetti residenti in base al principio della tassazione dei redditi ovunque prodotti, mentre ai non residenti si applica il principio della tassazione su base territoriale. Questo modello, sebbene particolarmente diffuso a livello mondiale, prevede tuttavia delle eccezioni. Alcuni Paesi sudamericani prevedono, infatti, una tassazione su base territoriale dei propri residenti, mentre, per fare un esempio più vicino all'Italia, la Francia prevede la tassazione dei redditi delle società su base territoriale.

⁽⁴⁵²⁾ R. S. AVI-YONAH, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard Law Review*, 2000, pag. 1573 e ss.

Secondo la dottrina internazionale, l'adozione di un principio piuttosto che l'altro – come si avuto modo di vedere preliminarmente nel primo capitolo – 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 diversi e, in alcuni casi, sono particolarmente efficienti nella risoluzione del problema.

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, ponendo una suddivisione netta tra redditi nazionali e redditi esteri, permettono al Paese di residenza – quello che, in virtù del modello delineato poc'anzi, utilizzato il principio della tassazione dei redditi ovunque prodotti nei confronti dei propri residenti – di assoggettare a imposizione soltanto i primi e non i secondi che, per converso, saranno oggetto di imposizione nello Stato della fonte.

Altri rimedi, invece, sono meno efficienti nella risoluzione dei problemi legati al fenomeno della doppia imposizione. Il credito d'imposta, nella sua versione limitata, non elimina la doppia imposizione, anzi nel caso in cui il livello delle aliquote dello Stato di residenza è superiore a quello dello Stato della fonte, è certo che il contribuente subirà una plurima imposizione.

Analizzando le fonti di diritto internazionale si è osservato che non esistono consuetudini internazionali che abbiano la finalità di limitare l'operato del legislatore in merito all'adozione del *worldwide taxation principle*. Se, inoltre, si guarda ai principi generali di diritto internazionale, si osserva che nonostante la loro diffusione, il principio della mondialità o quello della territorialità, non sono considerati principi generali dell'ordinamento internazionale. In ogni caso, volendo accedere alla tesi contraria, si osserva che non vi è una prevalenza dell'uno rispetto all'altro e ciò lascerebbe libero il legislatore nazionale di determinare liberamente il criterio più opportuno da adottare.

La questione, invece, diviene più complessa in relazione a livello 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 non corrispondente ai canoni individuati dalla dottrina maggioritaria, deve rilevarsi che pur volendo accedere a questa tesi, non è ammissibile sostenere che il modelli di convenzione che muovono dal presupposto che gli Stati contraenti adottino il principio di tassazione dei redditi su base mondiale (OCSE e ONU), non aggiungerebbe nulla alla rilevanza di tale principio a livello internazionale considerato che esiste, sebbene abbia avuto una ridotta diffusione, il

modello di convenzione elaborato in sede di Patto Andino che, per converso, poggia 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 che – come detto – rappresenta il fondamento del modello convenzionale del Patto Andino.

Vale, inoltre, la pena rilevare i limiti che le convenzioni internazionali rappresentano per gli 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 sembra messa in discussione 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 quanto assunto a livello convenzionale. Laddove, infatti, la convenzione presupponga l'adozione da parte degli Stati firmatari del principio di tassazione su base mondiale, il mutamento interno del principio, non modificherebbe i rapporti convenzionali in essere, talché nonostante lo Stato abbia modificato il proprio principio di tassazione (da mondiale a territoriale) esso non produrrebbe effetti in relazione ai redditi generati dai contribuenti in Stati con i quali è stata conclusa una convenzione contro le doppie imposizioni. Poiché, peraltro, il *network* di convenzioni stipulate dallo Stato solitamente sono conclusi con gli Stati con i quali maggiori sono gli scambi commerciali e finanziari, di fatto, gli effetti apportati dal mutamento del principio sarebbe puramente marginali. Tale situazione potrebbe essere invertita soltanto nel caso in cui lo Stato:

- a) non rispettasse gli obblighi convenzionali (incorrendo in sanzioni e nel corrispondente inadempimento degli obblighi convenzionali della controparte);
- b) decidesse di avviare nuovi negoziati per modificare le convenzioni in essere.

Tale ultima soluzione, considerato la lentezza e complessità dell'*iter*, non rappresenterebbe uno strumento efficace per implementare il principio di territorialità anche nei confronti degli altri Stati contraenti.

Con riferimento all'art. 7 del modello OCSE, si è osservato che nonostante sia previsto il diritto primario dello Stato della fonte a tassare i redditi prodotti dalla stabile organizzazione, 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, l'unico vantaggio che si ha è quello di preservare il diritto dello Stato di residenza in tutti quei casi in cui non si configuri una stabile organizzazione. E, dunque, anche codesto articolo della convenzione non sembra fare

eccezione alla regola 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, mentre la libertà di modificare l'assetto dell'imposta da parte del legislatore risulterebbe vincolato laddove siano state stipulate delle convenzioni internazionali, poiché, posta la complessità della sua rinegoziazione, l'eventuale scelta di modificare il principio d'imposizione, passando da quello della mondialità a quello della territorialità, di fatto non produrrebbe effetti.

4. Il rapporto tra principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto comunitario.

L'analisi del diritto comunitario, a completamento del più generale studio delle problematiche internazionali, ci permette di valutare se – come già si osservato per il diritto internazionale e convenzionale – lo Stato sia vincolato ad adottare il principio di territorialità in riferimento alle imposte personali e, per quanto di nostro interesse, all'IRES.

Il Trattato UE, secondo taluno, esprimerebbe una preferenza per l'adozione del modello del *Capital Import Neutrality* (CIN) in luogo del *Capital Export Neutrality* (CEN) e, conseguentemente, l'abbandono di una impostazione che privilegia la tassazione dei redditi ovunque prodotti a favore di un'imposizione fondata sul criterio della territorialità⁽⁴⁵³⁾. Gli argomenti a favore di tale tesi sono quelli illustrati nel primo capitolo e si risolvono, in ambito UE, nella necessità che sia garantito un mercato concorrenziale. Il che farebbe propendere per l'adozione di un modello fiscale comunitario basato sul modello economico del CIN o, nella versione aggiornata, del *Capital and Labour Import Neutrality* (CLIN).

⁽⁴⁵³⁾ 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. Concorde con questa impostazione P. WATTEL, *Capital export neutrality and free movement of persons*, in *Legal Issues of European Integration*, 1996, pag. 115.

A livello di normativa derivata, l'Unione Europea è intervenuta in un numero ridotto di casi e in relazione a particolari fattispecie quali il trattamento fiscale delle operazioni di riorganizzazione internazionale, il trattamento dei dividendi transfrontalieri tra casa madre e le proprie consociate ovvero in relazione al trattamento fiscale dei pagamenti di interessi e *royalties* tra consociate.

Si è osservato a tal proposito che la maggior parte degli interventi in materia di fiscalità diretta da parte della Comunità e, in particolare, da parte degli organi politici di questa, abbia avuto come esito quello di ribadire la preferenza per un sistema fondato sul principio della mondialità.

La Corte di Giustizia, attraverso l'enunciazione di alcuni principi fondamentali, ha svolto (e svolge) in tale contesto un ruolo di guida. La Corte, infatti, si è trovata in diverse occasioni ad interpretare, alla luce del diritto comunitario, le norme fiscali degli Stati membri. Nei giudici in cui rilevava l'elemento della territorialità, i giudici comunitari hanno rilevato che la discriminazione ai fini fiscali tra residente e non residente non contrasta con il diritto comunitario. Secondo i giudici, infatti, non è possibile comparare la posizione del non residente con quella del residente poiché, in linea con la prassi internazionale, nel caso del soggetto residente il collegamento dell'individuo con il territorio dello Stato è più intenso. Pertanto, è pienamente ammissibile che l'uno venga assoggettato a imposizione rispetto ai redditi ovunque prodotti (residente) e l'altro lo sia sulla base del principio di territorialità (non residente).

Tuttavia, la Corte abbandona l'approccio tradizionale 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.

In tal caso, la Corte ammette la possibilità di paragonare il non residente al residente sul piano del trattamento fiscale e, dunque, lo Stato della fonte dovrà concedere al primo lo stesso trattamento previsto per il secondo. Ciò 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, debba essere preso in considerazione l'insieme dei redditi ovunque prodotti. Con tale sentenza i giudici comunitari hanno sancito, a certe condizioni, la prevalenza del principio di capacità contributiva rispetto a quello di territorialità. In questo senso, la distinzione tra residenti e non residenti viene meno e occorre identificare nuovi parametri di tipo oggettivo per identificare in quali casi debba essere applicato il principio della mondialità e in quali altri quello della territorialità.

Vale la pena, inoltre, osservare 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.

Nel caso *Futura*, ad esempio, la Corte ha negato la possibilità che la società madre potesse trasferire pro quota alla propria stabile organizzazione lussemburghese le perdite da essa generate.

Questo differente approccio della Corte 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 giudici in cui si tratta un trattamento discriminatorio/restrittivo riguardante una stabile organizzazione, la Corte, facendo leva sul diritto di stabilimento dei soggetti comunitari, ha sempre paragonato la posizione assunta dalla stabile organizzazione 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. 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. L'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 (⁴⁵⁴).

⁴⁵⁴ 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 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".

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 anche ai soggetti che svolgono attività d'impresa della possibilità laddove realizzino nell'altro Stato la quasi totalità dei propri redditi restando ai fini di detto ordinamento un soggetto non residente.

5. Il rapporto tra principio di territorialità e principio di mondialità nel diritto tributario italiano.

Nell'ambito delle norme di diritto tributario italiano, bisogna dapprima analizzare quanto stabilito dalle norme costituzionali. Va, in tal senso, rilevato che le norme costituzionali non operano una scelta in merito alle modalità da seguire per la tassazione dei redditi realizzati dei contribuenti.

L'art. 53 Cost. non indica, infatti, le modalità con cui procedere alla tassazione dei redditi prodotti dai contribuenti. Esso si limita a stabilire che a concorrere alle spese pubbliche siano "Tutti": cittadini e stranieri, residenti e non residenti. La dottrina maggioritaria sostiene che con l'espressione "capacità contributiva" si intenda verifica la ricchezza complessiva del contribuente e, con riferimento al reddito, all'insieme dei redditi che il contribuente ha realizzato.

Questa affermazione è posta in dubbio da una parte della dottrina minoritaria che non riscontra nel testo della norma riferimenti tali da poter considerare che la norma abbia espresso un'indubbia preferenza per una tassazione fondata sul principio della mondialità.

L'art. 3 Cost., alla quale una parte della dottrina riconduce il principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., peraltro, si limita ad affermare che i criteri adottati non creino discriminazioni tra situazioni simili.

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 devono essere assoggettati a imposizione nello stesso modo, indipendentemente dal fatto che tali redditi siano stati conseguenti 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 virtù del principio di tassazione su base mondiale.

Un'altra parte della dottrina, recentemente, ha sostenuto la possibilità che la norma costituzionale possa essere letta in modo diverso ossia che essa preveda sicuramente un trattamento identico per situazioni simili ma che, per converso, il confronto tra situazioni non debba riguardare due soggetti residenti quanto piuttosto un residente e un non residente. In questo caso, è stato osservato che il trattamento previsto per i non residenti realizzandosi attraverso la sola tassazione dei redditi prodotti sul territorio dello Stato genera una discriminazione nei confronti dei residenti poiché, contrariamente a quanto previsto per i non residenti, il reddito prodotto al di fuori del territorio dello Stato da parte di quest'ultimo sarebbe assoggettato a imposizione.

Questa seconda lettura della norma, sebbene minoritaria, 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 delle imposte che prevedevano la tassazione del reddito su base territoriale. Da ultimo si pensi all'IRAP. Tale imposta, infatti, stabilisce un generale principio di tassazione dell'imponibile su base territoriale. In essa si prevede soltanto un sistema che sostanzialmente fa concorrere, sebbene in modo marginale, all'imponibile quella parte di risorse realizzate all'estero.

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

- f) il legislatore delegante ha stabilito un vincolo per il legislatore delegato rappresentato dal rispetto dei principi internazionali, convenzionali e comunitari;
- g) l'imposta non ha natura reale;
- h) il presupposto impositivo si impernia sulla nozione di residenza, la quale funge da catalizzatore dei redditi del soggetto passivo ovunque essi siano prodotti;
- i) al fine di eliminare problemi di doppia imposizione internazionale, il legislatore ha optato per riconoscere al contribuente un credito d'imposta limitato per le imposte pagate all'estero;
- j) 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, inteso a verificare se possano o meno essere riscontrati dei limiti sul piano giuridico per il legislatore, 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 a 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.

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 dei tributi. Tuttavia, questa libertà mostrata dal legislatore è di fatto limitata sotto due aspetti. Da un lato, il diritto convenzionale è un forte limite alla possibilità per il legislatore di poter adottare un principio diverso da quello ispiratore delle convenzioni. Infatti, ove ciò accadesse si avrebbe un conflitto tra norme dove a prevalere sarebbe la norma convenzione in funzione di quanto stabilito dall'art. 117 della Costituzione oltre che da un ormai consolidato orientamento giurisprudenziale che fa prevalere nel conflitto tra norme quella speciale rispetto a quella ordinaria. D'altra parte l'abbandono del principio di mondialità per l'adozione del principio di territorialità potrebbe rappresentare anche un limite dal punto di vista convenzionale poiché lo Stato potrebbe avere delle ripercussioni nei rapporti internazionali considerato che l'adozione del principio della territorialità in luogo di quello della mondialità equivarrebbe a violazione della convenzione, laddove a prevalere fosse la normativa interna rispetto a quella convenzionale, con la conseguenza che lo Stato sarebbe soggetto a sanzioni internazionali, oltre ad autorizzare l'altro Stato membro ad essere a sua volta inadempiente.

L'obbligo di attenersi ai principi internazionali, convenzionali e comunitari è stato ribadito al legislatore delegato da parte della legge delega n. 80/2003 per la riforma del sistema fiscale, la quale prevede all'art. 2 l'obbligo per il

legislatore delegato di attenersi ai principi e alle norme internazionali nella riforma dell'IRPEG (oggi, IRES).

Per quanto riguarda il diritto comunitario occorre rilevare che i principi finora espressi dal legislatore comunitario e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, sembrano in linea con la prassi internazionale ovverosia si ammette da parte dei giudici comunitari la possibilità di discriminare i soggetti passivi dell'imposta in residenti e non residenti con la possibilità di poter applicare ai primi il principio della mondialità mentre ai secondi quello della territorialità.

Tuttavia, si è formato un filone giurisprudenziale che nella sua sentenza più recente (*Renneberg*) ha affermato che il non residente e il residente possono essere paragonati il principio di territorialità deve essere posto in secondo piano rispetto al principio di capacità contributiva.

Tale principio, in base al processo di integrazione dei principi comunitari rispetto a quelli dei singoli Stati membri, integrerebbe il significato del principio di uguaglianza dell'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 la tassazione dei propri redditi su base mondiale.

Se tale circostanza trovasse ulteriori conferme, ci si troverebbe dinnanzi ad una discriminazione a rovescio, poiché mentre al contribuente non residente che produca la (quasi) totalità dei propri redditi in Italia sarebbe data la possibilità di determinare la propria imposta, alternativamente, attraverso il principio del reddito mondiale o di quello territoriale, mentre al residente che determina la (quasi) totalità dei propri redditi all'estero dovrebbe applicarsi soltanto il principio della tassazione del reddito mondiale.

La questione comporta due problemi:

- a) se il contribuente residente in Italia determina la quasi totalità del proprio reddito all'estero ed ivi opta per la tassazione su base mondiale, si pone un problema per chi tra i due Stati debba concedere il credito d'imposta o l'esenzione;
- b) la discriminazione che una tal situazione genererebbe tra soggetto residente e soggetto non residente.

Un rimedio a tale *impasse* creato dalla decisione della Corte di Giustizia sarebbe quello di abbandonare il principio di mondiale al fine di adottare 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 e del rapporto fra norma interna e norma internazionale.

Un altro rimedio sarebbe estendere ad entrambi (residente e non residente) la possibilità di optare, individuando le condizioni minime per l'esercizio dell'opzione, tra un regime e l'altro. Infatti, dove in luogo di un unico

PRINCIPIO DI TERRITORIALITA' E REDDITO D'IMPRESA

regime siano previsti regimi alternativi di determinazione della base imponibile, l'uno basato sul principio di territorialità e l'altro su quello della mondialità.

Vale, infine, osservare che il principio enucleato dalla Corte di Giustizia e che va ad integrare il significato assunto dall'art. 3 Cost., allo stato attuale, opererebbe soltanto per le persone fisiche non esercenti attività d'impresa, mentre ne sarebbe esclusi coloro (persone fisiche o giuridiche) che esercitano attività d'impresa. Anche sotto tale aspetto si genererebbe una discriminazione ingiustificabile, che troverebbe nella Corte Costituzionale il giusto luogo per porvi rimedio.

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, 1 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 comunitarie*, 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.
- GARCIA 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.

INDICE DEGLI AUTORI CITATI

ADONNINO P., 7, 91, 113
AMADEO S., 172
AMATUCCI A., 90, 91, 113, 114
AMATUCCI F., 122, 134
ANTONINI L., 37, 47
ANZILOTTI D., 155
ATCHABAHIAN A. – SCHINDEL A., 15, 18, 19, 24
BALDASSARRE A., 159
BALLADORE PALLIERI G., 10
BALLARINO T., 75
BASILAVECCHIA M., 60
BERLIRI A., 10, 154, 161
BERLIRI L. V., 35, 36
BIZIOLI G., 125
BLUMENSTEIN E., 4
BORIA P., 3, 43, 56, 60, 61, 112, 115
BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN AND STAMP, 19
CANNIZZARO E., 160, 161, 162, 163, 164
CARMINI S., 117
CARTABIA M., 159, 165, 166, 174, 175
CASADO OLLERO G., 114
CASSESE A., 162, 163
CASSESE S., 3, 8
CIPOLLINA S., 3, 8, 9
COCIANI S.F., 44, 55
COCIVERA B., 9

- CONFORTI B., 12, 85, 86, 148, 158, 182
CORASANITI G., 54, 55, 56
CORDEWENER A., 124, 129, 132
CROXATTO G.C., 11, 62, 78, 90
CURTIN D., 147
D'ATENA A., 156
DALY M., 20
DAM K. W. –KRAUSE L. B., 21
DE MITA E., 44, 63, 113, 170, 171
DE VERGOTTINI G., 8, 9, 10
DE VITI DE MARCO A., 33, 35
DEL SOLE A., 136
DORN H., 90
DOUMA S., 125
DWORKIN R., 13, 159
EINAUDI E., 35
FALSITTA G., 36, 37, 43, 44, 45, 48, 53
FANTOZZI A. – VOGEL K., 91
FANTOZZI A., 36, 43, 44, 45, 48, 54, 59, 60, 93, 94, 114, 126
FASOLIS G., 91
FEDELE A., 43, 44, 46, 55, 57, 58, 59, 60
FERRARA G., 47
FERRARESE M.R., 5, 6
FICARI V., 63
FICHERA F., 111, 115
FLEMING JR. J. – CLIFTON J. – PERONI R.J. – SHAY S.E., 20, 25, 80, 81, 184,
185
FRANSONI G., 42, 64, 126, 155

GAFFURI A.M., 30, 41, 47, 48, 49, 62, 63, 64, 65, 67, 68, 180
GAFFURI G. F., 35, 44, 48
GAJA G., 148, 175
GALLI C., 6
GALLO F., 32, 35, 43, 44, 45, 46, 55, 115, 165, 166
GARBARINO C., 14, 15, 16, 20, 21, 22, 24, 25, 27, 75, 85, 92, 155
GARCÌA PRATS F.A., 124
GARELLI A., 38, 89
GHERA F., 46, 47, 122, 123, 124, 126, 167, 168, 169
GIANNINI A.D., 10, 50, 154
GIARDINA E., 44
GIUFFRÉ F., 168
GIULIANO M., 155
GRAETZ M., 110
GRAETZ M. E O'HEARH M., 19
GREGGI M., 118
GRIZIOTTI B., 33, 34, 76
GUTMANN D., 8
HÄBERLE P., 159
HINNEKENS L., 136
HIRST P. – THOMPSON G., 3
HORST T., 22
HUFBAUER G.C., 23
INGROSSO M., 78
IRTI N., 5
JARAMILLO T., 87
JELLINEK G., 156
KAUFMAN N.H., 16, 25, 30, 180

KELSEN H., 4, 11, 157
KEMMEREN C.C.M., 28, 29, 118, 119
KIRSCH M.S., 76
LA PERGOLA A., 113, 158
LA ROSA S., 46, 48, 171
LEHNER M., 129, 132, 133
LEO M., 61
LODIN S. E O., 7
LOVISOLO A., 116
LUPI R., 10, 53, 66
MAFFEZZONI F., 35
MAISTO G., 118, 147
MANGANELLI A., 11
MANZONI I., 37, 44
MANZONI I. – VANZ G., 35, 36
MARINO G., 39, 40, 41, 63, 65
MARONGIU G., 24, 45, 55, 65, 172
MARTHA R.S.J., 12
MASON R., 132
MAURUS H., 33
MCLURE jr. C., 7
MELIS G., 40, 85, 134, 139, 143
MELIS G. – MICELI R., 120
MELOT N., 76, 78, 158
MENGOZZI P., 149, 173, 175
MICHELI G.A., 10, 35, 39, 86, 155
MIELE M., 161
MILL J.S., 19

- MINISTERO DELLA COSTITUZIONE, 36
- MIRAULO A., 91, 93
- MODUGNO F., 47
- MONTESQUIEU C., 34, 76
- MOSCHETTI F., 35, 37, 44, 45
- MUSGRAVE P. E R., 17, 18, 19
- MUSGRAVE R., 20, 22, 24
- OECD, 7
- OWENS J., 7
- PALADIN L., 44, 168
- POMINI R., 34
- PORCARO G., 65
- PUGLIESE M., 34
- RAGAZZI G., 14
- RESCIGNO G.U., 46
- ROCCATAGLIATA F., 111
- ROIN J.A., 22, 83, 84, 186, 187
- ROMANO S., 156
- ROSENBLOOM D. – GARBARINO C., 52
- ROSSI L.S., 164
- ROUSSLANG D., 22
- ROYER C., 33
- RUSSO P., 33, 59
- RUSSO P. – CORDEIRO GUERRA R., 113
- SACCHETTO C., 3, 4, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 37, 38, 113, 114, 119, 134, 136,
137, 161, 182, 183
- SALVIOLI G., 89
- SAMUELSON P.A., 19

SCHIAVOLIN R., 54, 56, 57
SCIACCA G., 47
SELIGMAN J., 62, 74
SICO L., 147, 148
SOZZI C., 153
SMITH A., 17
SPITALER D., 11
STEVANATO D., 117
STUDENSKY P., 54
TANGORRA V., 34
TANZI V., 5, 7
TARIGO P., 62, 63, 64
TAVEIRA TORRES H., 88, 92, 93, 94, 119
TENORE M., 118
TERRA B.J.M. – WATTEL P.J., 113, 124, 132, 138
TESAURO F., 43, 48, 60, 63
TESAURO G., 109, 122, 123, 162, 172, 177
TESORO G., 78
TOSI L. – BAGGIO R., 95
TREMONTI G., 5
TRIEPEL H., 155, 156
TURE N., 31, 181
UCKMAR V., 48, 50, 51, 78, 90
UDINA M., 11, 86, 90
VAN RAAD K., 23
VANISTENDAEL F., 112, 119, 128, 130
VANONI E., 33, 34, 35, 36
VISMARA F., 85

PRINCIPIO DI TERRITORIALITA' E REDDITO D'IMPRESA

VOGEL K., 12, 13, 14, 25, 31, 82, 83, 91, 92, 93, 94, 95, 97, 102, 181, 186

VON SCHANZ G., 12

WAGNER A., 12

WALKER N., 12

WATTEL P. J., 132, 151, 191

WEBER D., 110, 127, 151, 191

ZAGREBELSKY G., 159

