V. UCKMAR, Diritto tributario internazionale (Cedam, 2005)

CAPITOLO XXXIX

COMPARAZIONE GIURIDICA E STUDIO DEL DIRITTO TRIBUTARIO STRANIERO

MARCO BARASSI (*)

1. Premessa.

L'esistenza di un capitolo su «Comparazione giuridica e studio del diritto tributario straniero», per la prima volta in questa terza edizione del *Corso*, richiede alcune considerazioni preliminari.

Chi si rivolga allo studio del diritto tributario internazionale, oggetto di questo *Corso*, non può evitare di entrare in contatto con ordinamenti tributari stranieri. È il contesto di riferimento, formato dal diritto internazionale, di cui sono espressione i trattati in materia fiscale, dal diritto dei singoli Stati contraenti, dal diritto comunitario e da quello degli Stati membri, che determina una crescente necessità di conoscenza del diritto straniero e di confronto tra questo e il proprio o tra differenti diritti stranieri, inducendo sempre più frequenti forme di comparazione (1).

(*) Professore associato di diritto tributario nella Università di Bergamo.

(1) Naturalmente al giurista nazionale non si può richiedere la conoscenza di un diritto tributario straniero paragonabile a quella del proprio: tuttavia, per potere dialogare con i colleghi stranieri, è necessario che egli sappia formulare domande o risposte in modo corretto e comprensibile, il che richiede una conoscenza, quantomeno generale, del sistema giuridico straniero. Cfr. MOESSNER J.M., *Why and how to compare tax law*, in *Liber amicorum Luc Hinnekens*, Brussels, 2002, 306. Per lo studioso l'interesse al diritto tributario straniero deriva, soprattutto, dalla possibilità di conoscere modelli diversi da quelli applicati dal proprio ordinamento e contribuire, mediante i trapianti giuridici, al miglioramento del proprio diritto. Due esempi recenti di trapianto di modelli stranieri si rinvengono nell'ordinamento italiano con la *participation exemption* e il consolidato nazionale. In una prospettiva più ampia, che la comparazione costituisca un utile strumento per meglio comprendere il fenomeno giuridico e ricavare, dalle esperienze straniere, indicazioni per migliorare il proprio diritto, è constatazione che già emerge nell'opera di Montesquieu,

Esempi sono offerti dalla fattispecie che presenti elementi di collegamento con più ordinamenti, che è oggetto di qualificazione da parte di ciascuno di essi e di una specifica disciplina sia per l'applicazione del diritto rilevante sia dell'eventuale convenzione contro la doppia imposizione (2); oppure, nell'ambito del diritto degli Stati membri dell'UE, dove si rinvengono norme differenti che danno attuazione a regole comuni contenute in fonti di origine comunitaria quali le direttive: le diverse norme interne possono essere oggetto di esame da parte della Corte di Giustizia in relazione alla funzione interpretativa che le è attribuita dall'art. 234 (*ex* 177) del Trattato (3).

Se quello accennato è il quadro di riferimento in cui opera il cultore del diritto tributario internazionale, è non solo opportuno, ma necessario, soffermarsi sul metodo da utilizzare nello studio del diritto straniero e sulla differenza esistente tra questa attività intellettuale e quella di comparazione.

Sebbene la comparazione nel settore del diritto tributario non rappresenti una recente acquisizione poiché già da tempo si è fatto uso di questa forma di conoscenza (4), la sempre più vasta dimensione degli studi «com-

---

Esprit de loi, come ricorda MOCCIA L., *Comparazione e studio del diritto*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2003, 981.

(2) Per esempio elementi di reddito quali dividendi, interessi e *royalties* prodotti nello Stato della fonte da parte di soggetti non residenti devono essere qualificati sia ai fini del diritto dello Stato della fonte sia di quello della residenza. Tali qualifiche possono differire e l'applicazione di una convenzione contro la doppia imposizione esistente tra i due Stati, può condurre a qualificare gli elementi difformemente da quanto avviene applicando il diritto interno.

(3) V. le osservazioni di PESCATORE P., *Le recours dans la jurisprudence de la cour de justice des communautés européennes, a des normes déduits de la comparaison des droits des états membres*, in *Revue internationale de droit comparé*, 1980, 337 ss.

(4) Impostazione comparativa ha l'opera di MALGARINI A., *Della coordinazione delle imposte secondo la legislazione comparata*, Parma, 1885. MICHELOZZI C., *Trattato delle tasse di registro*, Pistoia, 1881, 17, afferma che il legislatore italiano nella disciplina delle tasse di registro secondo la natura degli atti e i loro effetti si sia in parte attenuto alla giurisprudenza formatasi in Francia. VIGNALI G., *Le tasse di registro nella teoria e nel diritto positivo italiano*, Milano, 1907, nella prima parte contiene numerosi cenni comparatistici (paragrafi 5, 8 e 12). Si veda UCKMAR A., *La legge del registro*, Padova, 1958, in cui amplissimi sono i riferimenti alla dottrina straniera (si v., per esempio, 71 ss. nonché per la ricostruzione storica 3 ss.). L'opera di ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 691 ss. contiene uno studio comparato sul contenzioso tributario. Riferimenti agli ordinamenti stranieri si trovano, per esempio, in INGROSSO G., *I contributi nel sistema tributario italiano*, Napoli, 1964, 24 ss., FEDELE A., *Profilo dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, s.d., 31 nt. 13, GALLO F., *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970, 396 ss. L'opera di UCKMAR V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova,

paratistici» ha, negli ultimi anni, sollecitato una riflessione sull'applicazione di questa scienza (5) al diritto tributario (6).

I profili dell'argomento, che si ritiene possano essere utili nel *Corso di Diritto tributario internazionale*, sono quelli che definiscono il metodo di studio del diritto tributario straniero e il rapporto che esiste tra tale attività e quella, propria, della comparazione.

Muovendo da quest'ultimo aspetto si renderà subito evidente la differenza che esiste tra lo studio del diritto straniero e la comparazione giuridica.

2. La comparazione e lo studio del diritto straniero.

Talvolta la parola «comparazione» è utilizzata – impropriamente – per indicare la presenza, nell'ambito di una trattazione, di cenni, più o meno estesi, a legislazioni straniere.

Un approccio siffatto non può definirsi «comparativo» poiché la mera giustapposizione di diverse legislazioni non costituisce comparazione.

Tuttavia, l'argomento è utile per introdurre una serie di elementi che si rivelano di aiuto per approfondire il tema in esame.

1999, costituisce l'aggiornamento della prima edizione uscita circa 40 anni prima. Interamente dedicata a un ordinamento tributario straniero è l'opera di FANTOZZI A., *L'ordinamento tributario della Repubblica Federale Tedesca*, Roma, 1965; anche la monografia di PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, è prevalentemente rivolta allo studio dell'ordinamento tributario tedesco.

(5) È noto il dibattito che ha appassionato e a volte diviso i comparatisti che a lungo si sono interrogati sull'essere il diritto comparato una scienza oppure un metodo: la questione appartiene, oramai, al passato ed equilibrata sembra essere la posizione di GAMBARO A.-MONATERI P.G.-SACCO R., *Comparazione giuridica*, *Dig. disc. priv. sez. civ.*, Torino, 1988, 52, che considerano il diritto comparato, così come ogni altra disciplina, in parte scienza e in parte metodo.

(6) Cfr. DE MALTA P., *Droit fiscal européen comparé*, Paris, 1995, AULT H., *Comparative Income Taxation: a structural analysis*, The Hague, 1997, THURONYI V., *Tax Law Design and Drafting*, Washington, 1996, THURONYI V., *Comparative Tax Law*, The Hague, 2003; affrontano specificamente il problema del metodo della comparazione applicata al diritto tributario, MOESSNER J.M., *Why and how to compare tax law*, cit., 305 ss., GARBARINO C., *I metodi del diritto tributario comparato*, testo dattiloscritto della relazione tenuta al convegno *La comparazione nel diritto tributario: metodi, applicazioni e orientamenti in ambito internazionale*, organizzato dalla Scuola superiore dell'economia e delle finanze, Roma, 25-26 marzo 2002, e BARASSI M., *La comparazione nel diritto tributario*, ed. provv., 2002.

Il primo consiste nel chiarire il significato di comparazione ([7]). Questa è l'attività volta a confrontare ordinamenti giuridici diversi allo scopo di evidenziarne somiglianze e differenze e, qualcuno aggiunge, individuando le ragioni di tali similitudini e diversità.

Un esempio può illustrare meglio quanto descritto. La constatazione che in due diversi paesi esista un'imposta sul reddito non permette di concludere che si tratti dello stesso tributo. La nozione di reddito può avere estensioni differenti come si evince solo da un'analisi approfondita delle diverse nozioni poste a confronto. L'imposta sul reddito statunitense colpisce tutti i redditi da qualunque fonte derivanti, mentre quella inglese si applica ai soli redditi classificabili nelle categorie reddituali previste dalla legge. L'imposta sul reddito degli Stati Uniti ebbe per oggetto, sin da quando fu introdotta ([8]), anche le plusvalenze (*capital gains*) mentre nel Regno Unito, solo dal 1965 ([9]), fu istituita la *Capital Gain Tax* e questa differenza è motivata da ragioni storiche ([10]).

L'esemplificazione che precede permette di rendere evidente la differenza che intercorre tra lo studio del diritto straniero e la comparazione.

In primo luogo è da escludere che la comparazione giuridica consista e si esaurisca nello studio del diritto straniero. L'insegnamento dei comparatisti – e ci si riferisce in primo luogo ai privatisti – è costante nell'affermare che il mero studio del diritto straniero, sebbene rappresenti un momento conoscitivo imprescindibile, non costituisce ancora comparazione ([11]).

([7]) Nei testi, anche manualistici, di diritto comparato si tende a illustrare il significato della comparazione avvicinandovisi tramite esemplificazioni negative. Questo modo di procedere può giustificarsi con il fatto che il diritto comparato, a differenza degli altri diritti, non ha per oggetto uno specifico settore dell'esperienza giuridica ma pone a confronto norme appartenenti ad ordinamenti giuridici diversi.

([8]) L'imposizione sul reddito negli Stati Uniti fu introdotta nel periodo compreso tra il 1864 e il 1872 per finanziare i costi della guerra civile; l'imposta fu reintrodotta nel 1895 ma dichiarata incostituzionale dalla Corte Suprema nel celebre caso *Pollack v. Farmers' Loan & Trust Co.*; solo con il XVI^{mo} emendamento della Costituzione, dal 1913, fu risolta la causa di incostituzionalità.

([9]) Mentre l'imposta sul reddito fu introdotta, in modo stabile, nel 1842.

([10]) Per un esame più approfondito si v. Barassi M., *La comparazione*, cit., 235. Le ragioni storiche che giustificano la diversa rilevanza dei *capital gains* nel sistema impositivo americano e in quello inglese, risiedono nella dinamica della circolazione dei beni – in particolare della proprietà terriera – assai vivace nel nuovo continente e limitatissima, ai tempi in cui fu introdotta l'imposta sul reddito, nel Regno Unito.

([11]) Zweigert K.-Kötz H., *Introduzione al diritto comparato*, Milano, 1998, 7. Il problema presenta articolati aspetti che non è possibile affrontare in queste note. Ci si limita

Quest'ultima attività presuppone la prima poiché comparazione si può fare solo dopo che si siano conosciuti gli oggetti da comparare, vale a dire i diritti stranieri.

Il rapporto indicato tra i due momenti, logicamente distinti, non significa che il confine tra studio e descrizione del diritto straniero e comparazione sia sempre netto ed evidente ([12]); chi intraprenda lo studio di un diritto straniero tenderà ad operare una comparazione implicita perché effettuerà un continuo confronto tra la categoria giuridica del diritto straniero e quella del proprio diritto, evidenziando analogie e differenze ([13]).

Ma da un punto di vista astratto i due momenti – dello studio del diritto straniero e della comparazione – restano distinti e si collocano in tempi successivi: prima l'analisi di uno o più diritti stranieri e poi, in via di sintesi, la comparazione tra i diritti presi in esame.

Il metodo di studio del diritto straniero finalizzato alla comparazione è oggetto dei paragrafi successivi.

3. L'approccio al diritto straniero.

Lo studio del diritto straniero, quale che sia lo scopo che induce tale attività, pone una serie di problemi di ordine metodologico.

Si devono individuare le fonti da cui attingere la conoscenza, decidere se tali fonti debbano consultarsi nella lingua originale o tradotte nella lingua dello studioso, si deve determinare il livello di approfondimento necessario per ottenere risultati validi, stabilire quale sia l'area di conoscenza necessaria, se limitata al settore normativo oggetto di analisi o estesa a settori collaterali e così via.

---

ad osservare che, se logicamente lo studio del diritto straniero precede ed è strumentale alla successiva comparazione, già in quella prima fase lo studioso è indotto a conoscere il diritto straniero per contrapposizione al proprio diritto vale a dire confrontando, a volte in modo quasi inconscio, le regole, la struttura e i concetti dei due ordinamenti: GAMBARO A.-MONATERI P.G.-SACCO R., *Comparazione giuridica*, cit., 53. PEGORARO L.-DAMIANI P., *Il diritto comparato nella giurisprudenza di alcune corti costituzionali*, in *Dir. Pubbl. Comp. ed Europeo*, 1999, 416, affermano che lo studio del diritto straniero costituisce presupposto indispensabile della comparazione. Sulla difficile distinzione tra studio del diritto straniero e comparazione v. GORLA G., *Diritto comparato*, *Enc. dir.*, XII, Milano, 1964, 931.

([12]) GORLA G., *Diritto comparato*, cit., 931, indica l'esistenza di un'ambiguità tra studio del diritto straniero e diritto comparato.

([13]) Così GAMBARO A.-MONATERI P.G.-SACCO R., *Comparazione giuridica*, cit., 53.

Questo genere di problemi può essere meglio definito in relazione allo scopo che stimola lo studio del diritto straniero.

Infatti, studiare un diritto straniero perseguendo uno scopo che si può definire immediato, quale acquisire la conoscenza della soluzione offerta da un ordinamento giuridico a un dato problema, oppure per uno scopo mediato, quale è quello di attuare una comparazione giuridica, implica l'utilizzo di tecniche, almeno in parte, differenti.

L'elemento differenziale di maggiore importanza nell'approccio comparatista consiste nell'affrontare lo studio del diritto straniero senza utilizzare le concettualizzazioni, la dogmatica, e le categorie del proprio diritto: per utilizzare un'efficace espressione, lo studio del diritto straniero deve avvenire con la consapevolezza del comparatista ([14]).

Se è evidente che lo studio di un diritto straniero, volto alla mera conoscenza della soluzione che esso offre a un particolare problema, presenta il rischio di rivelarsi superficiale se la regola individuata non viene correttamente inserita nel contesto in cui essa opera, anche uno studio più approfondito e volto a cogliere la struttura secondo la quale le regole interagiscono in un particolare sistema, può non avvenire con la consapevolezza del comparatista quando si utilizzino nello studio del diritto straniero le categorie, gli schemi concettuali e l'infrastruttura del proprio diritto. Infatti, sebbene in alcuni casi i due diritti (straniero e proprio) abbiano notevoli elementi strutturali e concettuali comuni, cosicché l'utilizzo della propria struttura dogmatica può non indurre conseguenze di rilievo ([15]), questo non sempre accade come avviene per le partizioni, le categorie e i concetti del diritto inglese che non sono gli stessi utilizzati dai giuristi continentali ([16]).

Il fatto che lo studio del diritto straniero non debba avvenire attraverso le conoscenze e quindi il filtro del proprio diritto, riveste notevole importanza nel diritto tributario, che la dottrina afferma richiedere elaborazioni di secondo grado, dove, frequentemente, il legislatore assume, vuoi quali elementi della fattispecie, vuoi quali dati pre-normativi, fatti discipli-

---

([14]) GAMBARO A.-MONATERI P.G.-SACCO R., cit.

([15]) Così può avvenire nei diritti tra i quali siano esistite relazioni più o meno intense fino ad arrivare a fenomeni di ricezione. Per esempio nel diritto italiano grande è stata l'influenza del pensiero tedesco sul quale v. SACCO R., *Introduzione al diritto comparato*, Torino, 1992, 259 ss.

([16]) DAVID R.-JAUFFRET SPINOSI C., *I grandi sistemi giuridici contemporanei*, Padova, 1994, 294.

nati in altri settori dell'ordinamento ([17]). Un esempio è offerto dalla disciplina dei redditi immobiliari del Regno Unito che non può che assumere come fatti giuridici rilevanti per l'applicazione dei tributi sul reddito, quelli regolati dal diritto immobiliare ([18]).

Questo approccio non esclude la possibile esistenza di un insieme-sistema di concetti elaborato nel settore del diritto tributario e a questo peculiare ([19]). Entrambi gli aspetti dovranno essere considerati dallo studioso.

Se ne deduce, quale indicazione metodologica, che lo studio del diritto tributario straniero richiede una conoscenza dell'ordinamento più ampia di quella limitata al solo settore tributario.

Un'attività siffatta, si è già ricordato, presenta vari problemi di ordine applicativo per l'individuazione e l'accesso alle fonti, per la loro traduzione da una lingua straniera, e così via. Lo studio c.d. «indiretto», che avviene affidandosi all'esposizione elaborata da giuristi locali, si presenta più agevole, laddove più complesso è lo studio diretto del diritto straniero, vale a dire quello che si compie mediante la lettura dei testi di legge, delle sentenze, della dottrina, ecc., elementi che rappresentano i vari «formanti» dell'ordinamento ([20]).

Tuttavia, autorevoli comparatisti hanno dimostrato che lo studio del diritto straniero, se effettuato consapevolmente come comparatista, permette, più che al giurista locale, di evidenziare gli elementi impliciti e quindi non verbalizzati, così operando un più significativo confronto tra i due sistemi ([21]); questo metodo consente di raggiungere risultati migliori quanto più la conoscenza del diritto straniero avviene tramite le fonti dirette (testi di legge, sentenze, ecc.). Infatti, solo dall'analisi dei testi originali lo studioso potrà cogliere lo «stile» dell'ordinamento giuridico vale a

---

([17]) Quello descritto è un aspetto del c.d. particolarismo del diritto tributario sul quale v., anche per la bibliografia, FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 1998, 11; FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 163 ss.

([18]) Per le peculiarità del diritto immobiliare del Regno Unito v. BIRKS P., *English private law*, New York, 2000, 223 ss.

([19]) O, più frequentemente, in singoli sottosistemi dell'ordinamento tributario. Su questi aspetti v. LUPI R., *Diritto tributario*, Milano, 1999, 112. Più in generale sul problema delle nozioni del diritto tributario cfr. TRIMELONI M., *Diritto tributario*, *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1989, vol. IV, 694 ss.; AMATUCCI A., *Legge tributaria*, *Enc. giur.*, Roma, 1990, 6.

([20]) L'elaborazione dell'analisi per «formanti» si deve a SACCO R., *Introduzione al diritto comparato*, cit., 43 ss.

([21]) GAMBARO A.-MONATERI P.G.-SACCO R., cit.

dire il modo in cui è formulato il testo di legge, il tipo di ragionamento seguito dai giudici, le argomentazioni della dottrina ([22]).

Questi risultati, che compendiano l'utilizzo dell'analisi per formanti dell'ordinamento, rappresentano l'esito dell'approccio al diritto straniero condotto a scopo comparativo.

Un aspetto dell'analisi per formanti, che può essere utilmente approfondito in questa sede, concerne le convergenze o divergenze che tra essi si possono constatare attraverso la comparazione. Questo fatto è, a un primo esame, sorprendente nello studio comparativo ma, da un lato, si verifica con frequenza e, dall'altro lato, dimostra una circolazione di concetti, anche nel settore tributario che, più di altri, è vincolato alla fonte legale e perciò al singolo ordinamento giuridico cui quella fonte appartiene, che agevolmente supera i confini del diritto nazionale.

Quando il testo di legge contiene un'affermazione ma la regola applicata dai giudici o illustrata dalla dottrina è diversa da quella contenuta nella legge, si ha una dissociazione dei formanti. I comparatisti spiegano che tali convergenze o divergenze dei formanti indicano che altri elementi, oltre a quelli presi in considerazione (nell'esempio i testi di legge) hanno influenzato il ragionamento dei giudici o degli studiosi. Quando nello studio del diritto straniero finalizzato alla comparazione, si riscontri una dissociazione di formanti, si dovrà tenere conto dei diversi formanti senza tendere alla ricerca di un'unica regola applicabile, come usualmente fa il giurista territoriale ([23]).

Un esempio può contribuire a illustrare più chiaramente il concetto espresso.

In Germania il tema degli accordi tra amministrazione finanziaria e soggetti passivi (*tatsaechliche Verstaendingung*) è ampiamente discusso esistendo opinioni discordanti sulla loro natura, sulla liceità e sulla possibilità che essi abbiano ad oggetto solo questioni di fatto, tale essendo l'opinione dominante, o anche di diritto ([24]): i problemi che l'esistenza

---

([22]) Per un riferimento allo «stile» dei sistemi giuridici v. ZWEIGERT K.-KÖTZ H., *Introduzione al diritto comparato*, vol. I, Milano, 1998, 76 ss.; v. anche MOCCIA L., *Comparazione e studio del diritto*, cit., 980.

([23]) SACCO R., *Introduzione al diritto comparato*, cit., 43 ss.

([24]) Sul tema v. PACILIO M., *L'accordo sul presupposto dell'imposta nell'ordinamento tributario della Repubblica Federale Tedesca*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, 523 ss.; VOGEL K., *L'interpretazione delle leggi tributarie da parte dell'amministrazione*, in *L'accertamento tributario nella Comunità europea. L'esperienza della Repubblica federale tedesca*, a cura di DI PIETRO A., Milano, 1997, 51-52; l'A. esprime l'opinione che l'accordo sia lecito anche

dell'accordo pone all'interprete evocano i principi della indisponibilità della pretesa tributaria, di legalità e di uguaglianza. È interessante rilevare come di questi accordi manchi una disciplina positiva sebbene siano ammessi dalla giurisprudenza, dalla dottrina e dalla prassi amministrativa ([25]). Il che induce a ritenere che, pur in una materia disciplinata, per eccellenza, dalla legge e in un ordinamento di *civil law*, vi siano situazioni in cui può verificarsi una tensione di formanti, diversi da quello legislativo, verso la proposizione di soluzioni che presentano caratteristiche a cui non sono estranei elementi di efficienza economica e che devono assicurare il rispetto dei principi vigenti nel particolare sistema in cui sono destinati ad operare ([26]). Il caso tedesco è emblematico nel manifestare la dissociazione dei formanti. Dottrina, giurisprudenza e prassi ammettono ciò che la legge non prevede e perciò sono state influenzate da fattori diversi da quelli che hanno condizionato la legge. Questa costituisce una chiave di lettura che pare utile per spiegare il fenomeno. Se la legge è stata redatta in un contesto temporale e culturale che non considerava né possibili, ma

---

quando riguarda questioni giuridiche; MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, 282 ss. Per un accenno all'accertamento con adesione v. anche BOZZA N., *I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabenordnung e le esperienze pratiche*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, 533.

([25]) Punto di svolta è stata la sentenza del *Bundesfinanzhof*, 11 dicembre 1984, su cui v. PACILIO M., cit., 537 ss.

([26]) La sentenza 5 ottobre 1990 del *Bundesfinanzhof*, come rileva PACILIO M., *L'accordo sul presupposto dell'imposta nell'ordinamento tributario della Repubblica Federale Tedesca*, cit., 540, conferma il precedente orientamento giurisprudenziale favorevole all'ammissibilità del *tatsaechliche Verstaendigung*, «non solo nel procedimento di stima, ma in sede di discussione conclusiva ogni qualvolta sussista impossibilità assoluta di accertare i fatti, ovvero tale accertamento comporti un irragionevole dispendio di tempi e mezzi». L'A., nella nt. 55, illustra la posizione del BFH chiarendo che nel sistema dell'*Abgabenordnung* la Finanza deve ricercare tutti gli elementi probatori per la determinazione del credito d'imposta, compresi quelli a favore del contribuente, avendo discrezionalità in ordine alla scelta dei mezzi di prova da utilizzare. Tuttavia la discrezionalità è limitata dall'esistenza di principi generali per i quali i mezzi di prova devono essere necessari, proporzionati e ragionevoli. Cosicché, quando i mezzi di prova siano sproporzionati o irragionevoli, l'amministrazione rinuncia a una precisa determinazione e si rivolge al contribuente per la definizione consensuale. Particolarmente interessante la ordinanza 20 giugno 1973 del *Bundesverfassungsgericht*, citata, nella quale si afferma che «l'attività d'indagine degli uffici finanziari è retta certamente dal principio di legalità, ma tale principio può e deve subire una limitazione in base a considerazioni di opportunità svolte dalla Finanza. L'autorità competente dovrà chiedersi volta per volta se l'accertamento richiede un dispendio di tempo e di mezzi non sostenibile, paragonare tale dispendio al prevedibile risultato in termini di gettito e considerare le probabilità di vittoria nel caso venga instaurato un procedimento contenzioso».

forse neppure necessarie, forme di accordo, gli altri formanti hanno potuto rilevare tale necessità ed affermarne l'ammissibilità in relazione a un sistema fiscale che richiede, per un agile funzionamento, forme di dialogo e accordo tra fisco e contribuenti. In altre parole la giurisprudenza e la prassi «modificano», in relazione alle necessità del sistema, il sistema stesso, così come questo è stato delineato dal legislatore.

4. Le fonti.

Lo studio del diritto straniero avviene per mezzo delle fonti da cui promana ([27]).

La concezione di «fonte» nel diritto comparato richiede alcune specificazioni rispetto alla definizione «atti o fatti dai quali, in virtù delle norme sulla produzione giuridica, deriva la creazione, la modificazione o l'abrogazione di disposizioni o norme suscettibili di valere come tali nell'ambito dell'ordinamento giuridico di riferimento» ([28]).

I comparatisti sottolineano, infatti, che nella ricerca comparata, volta a conoscere la *law in action* piuttosto che la *law in the book*, si deve evitare qualunque limitazione, in particolare se questa ha per oggetto il concetto di «fonte del diritto».

Alcuni Autori affermano che per «fonte del diritto» si deve intendere, nel diritto comparato, tutto ciò che organizza e coordina la vita giuridica del sistema considerato quali leggi, giurisprudenza, dottrina, consuetudini, prassi, ecc. ([29]). Altri distinguono i vari formanti dell'ordinamento e ritengono che ciascuno di essi sia fonte ([30]).

La concezione di fonte richiamata – in senso «comparatista» – implica che, nello studio del diritto straniero, ci si debba confrontare sia con fonti

---

([27]) Sul rapporto tra atti-fonte e ordinamento giuridico v. CRISAFULLI V., *Atto normativo*, in *Enc. dir.*, IV, 252.

([28]) PIZZORUSSO A., *Sistemi giuridici comparati*, Milano, 1998, 259-260. V. anche PALADIN L., *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, 1996, 21, che definisce le fonti legali come «gli atti e i fatti dai quali viene posto e continuamente rinnovato un certo ordinamento giuridico». Nel diritto comparato la nozione di fonte si avvicina a quella materiale piuttosto che a quella formale; sulla distinzione tra le due nozioni si v. GUASTINI R., *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998, 57 ss. e 68.

([29]) ZWEIGERT-KÖTZ, *Introduzione al diritto comparato*, cit., 39, i quali aggiungono che il comparatista deve servirsi delle stesse fonti utilizzate dal giurista dell'ordinamento straniero ed attribuire loro lo stesso valore che questi vi attribuisce.

([30]) SACCO R., *Introduzione al diritto comparato*, cit., 65 ss.

che non sono riconosciute nel proprio ordinamento ([31]), come avviene, con alcune specificazioni, per il precedente giudiziario che è vincolante nei paesi di *common law* ma non in quelli di *civil law* ([32]), sia con fonti che non ricevono tale qualifica, intesa in senso formale, in nessuno degli ordinamenti considerati, come avviene per le interpretazioni dell'amministrazione finanziaria che non vincolano né i giudici né i soggetti passivi.

La differenza esistente tra la concezione tradizionale di fonte in senso formale e quella comparatista sostanziale può essere spiegata utilizzando la prospettiva della *law in action* che, nell'analisi comparativa, si privilegia rispetto alla *law in the book*. L'analisi fondata sulla *law in action* tende a cogliere l'aspetto definito «operazionale» del diritto, vale a dire indaga l'applicazione concreta delle disposizioni di legge ([33]). Nell'analisi comparativa la conoscenza del dato limitato al testo di legge non è sufficiente costituendo solo un elemento parziale dell'oggetto di studio del comparatista. Sapere che una legge afferma che l'imposta sul reddito colpisce il reddito non rappresenta che un elemento dell'analisi comparativa: l'indagine si arricchisce apprendendo che, per esempio, nell'ordinamento italiano esiste una disposizione di legge che qualifica reddito, e perciò imponibile, anche quello derivante da attività illecite mentre in altri ordinamenti, pur in mancanza di una siffatta disposizione, l'interpretazione giudiziale applica la medesima regola ([34]).

Quando oggetto di studio e comparazione sia il diritto tributario, l'esistenza del principio di legalità, ampiamente diffuso nei vari ordinamenti ([35]), induce ad assegnare un ruolo primario, tra le fonti, alla legge ed è, al-

---

([31]) Il che esprime la relatività del concetto di fonte quale conseguenza della pluralità degli ordinamenti giuridici: PALADIN L., *Le fonti del diritto italiano*, cit., 21.

([32]) L'affermazione richiederebbe specificazioni che non è possibile svolgere in questa sede. Si osservi, tuttavia, che anche nei sistemi di *civil law*, come quello spagnolo, esistono sentenze con carattere di precedente vincolante; sull'argomento cfr. PIZZORUSSO A., *Sistemi giuridici comparati*, Milano, 1998, 297 ss. e, in particolare, 308, nt. 64; sul valore del precedente v. GORLA G., *Giurisprudenza*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970, 496 s., e, da ultimo, MARINELLI V., *Precedente giudiziario*, in *Enc. dir.*, agg. VI, Milano, 2002, 871 ss.

([33]) Sull'importanza dell'interpretazione e applicazione da parte degli operatori di diritto al fine di una compiuta realizzazione del sistema giuridico, v. SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 2002, 44.

([34]) Ci si riferisce alla prevalente giurisprudenza inglese su cui v. TILEY J.-COLLISON D., *Uk Tax guide*, London, 1999, 305.

([35]) UCKMAR V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999, 25, afferma che «Tutte le Costituzioni consultate affermano esplicitamente che le imposte devono essere approvate dai competenti organi legislativi»; nella nota 58 l'A. indica nume-

lora, interessante verificare che posizione questa assuma in un ordinamento di *common law*, quale quello del Regno Unito, che si caratterizza per essere un diritto a base giurisprudenziale e, più in generale, quale sia il ruolo delle fonti in tale ordinamento.

Tradizionalmente la *statute law* ha avuto come fine quello di effettuare correzioni o aggiunte alla *common law* ([36]). Ora, nel diritto tributario, ma anche in altri settori dell'ordinamento ([37]), la *statute law* ha un'importanza centrale come avviene nei sistemi di *civil law*.

D'altro canto, i comparatisti hanno, ormai da molto tempo, ridimensionato l'importanza delle differenze che esistono tra ordinamenti di *common law* e di *civil law* ([38]).

In materia tributaria, nel Regno Unito fin dal 1689 è conosciuto e applicato il principio secondo il quale l'imposizione può avvenire solo in base alla legge del Parlamento che è sovrano ([39]). La sovranità parlamentare in materia impositiva è massima e si manifesta nella libertà di scegliere l'oggetto e i soggetti dei tributi senza che vi siano vincoli di ordine gerarchicamente superiore come avviene nei paesi in cui esiste una costituzione scritta ([40]). La sovranità parlamentare in materia fiscale incontra, tuttavia, due limiti che sono, da un lato, l'adesione alla Comunità europea dal 1979

---

rose costituzioni che contengono il principio. Analogamente, un ampio elenco di costituzioni che enunciano il principio si trova in S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957, 4 nt. 3. Anche F. VANISTENDAEL, *Legal fraemwork for taxation*, in V. THURONYI (ed.), *Tax law design and drafting*, Washington, 1996, 16, afferma che nella maggior parte dei paesi esiste il principio costituzionale di legalità. Sulla diffusione del principio v. ADONNINO P., *Principi degli ordinamenti fiscali occidentali. cultu-re, modelli e comportamenti*, in *Il Fisco*, 1994, 10158 ss. Per un esame del principio di legalità nei paesi europei v. GRIPPA SALVETTI M.A., *Riserva di legge e delegificazione*, Milano, 1998, 17 ss.

([36]) CRISCUOLI G., *Introduzione allo studio del diritto inglese. Le fonti*, Milano, 2000, 410.

([37]) BIRKS P. (ed.), *English private law*, New York, 2000, 14, afferma che «*Statutes and other enactments are the most substantial part of English law*».

([38]) René David ha chiarito la rilevanza della legge scritta anche negli ordinamenti di *common law*; Lupoi ha indicato come vi sia stato (LUPOI M., *Common Law e Civil law (alle radici del diritto europeo)*, in *Foro it.*, 1993, V, 431 ss.) un diritto comune europeo nel quale affonderebbero le radici del *common law* e *civil law* con la precisazione che il primo è rimasto nel diritto comune europeo mentre il secondo se ne è allontanato; e l'elemento essenziale dell'allontanamento è individuato dall'A., (a p. 439), «nel solco che separa la regola dalla sua verbalizzazione, legislativa o giurisprudenziale o dottrinale».

([39]) Art. 4 del *Bill of Right* del 1689.

([40]) Sui principi costituzionali in materia tributaria v. D. WILLIAMS, *Le procedure e i metodi di accertamento alla luce dei principi costituzionali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1995, I, 53 ss., specialmente 58 ss.

e, dall'altro lato, l'adesione alla Convenzione europea sui diritti dell'uomo, avvenuta nel 1998 con effetto dal 2000.

Per quanto attiene, infatti, alla partecipazione alla Unione europea, la prevalenza del diritto comunitario rispetto a quello degli Stati membri costituisce un principio chiaramente affermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, in particolare nelle sentenze *Costa c. Enel* e *Amministrazione delle Finanze c. Simmenthal* ([41]), e oggi appare riconosciuta anche dalla giurisprudenza inglese ([42]).

Per quanto riguarda, invece, la Convenzione europea sui diritti dell'uomo, essa ha avuto come effetto una forma di riconoscimento del principio di uguaglianza nell'ordinamento inglese poiché essa contiene un divieto di discriminazione fondato su sesso, razza, ecc. La Corte Europea dei diritti dell'uomo ha stabilito la violazione del principio di non discriminazione da parte di una legge inglese che concedeva alcune deduzioni fiscali al marito che accudiva la moglie inabile ma non nel caso contrario ([43]).

Il ruolo della giurisprudenza nel diritto tributario inglese è essenzialmente interpretativo ma tale funzione è di particolare rilevanza, rispetto ai sistemi di *civil law*, per il valore vincolante che il «precedente» assume nei

---

([41]) Si tratta rispettivamente delle sentenze 15 luglio 1964, causa 6/64, in *Racc.*, 1964, 1129 e 9 marzo 1978, causa 106/77, in *Racc.*, 1978, 629. Per la dottrina italiana si vedano MENGOZZI P., *Il diritto comunitario e dell'unione europea*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da F. Galgano, Padova, 1997, 108 ss., TESAURO G., *Diritto comunitario*, Padova, 1995, 119 ss., BALLARINO T., *Manuale di diritto dell'unione europea*, Padova, 2001, 192 ss.

([42]) Sul punto v. GRATTERI A., *Il recepimento del diritto comunitario nel Regno Unito*, in *Dir. Pubbl. Comp. ed Eur.*, 1999, 1689 ss. Tramite l'*European Community Act* del 1972, il Regno Unito ha aderito alla Comunità ed ha reso le norme dell'ordinamento comunitario parte integrante dell'ordinamento britannico. Sul tema v. anche CHALMERS D., *The application of community law in the United Kingdom*, in *Common Market Law Review*, 2000, 85 ss. il quale riporta le significative parole di Lord Bridge, alla House of Lords, nella causa *Factortame v. Secretary for State for Transport* (No 2), del 1991: «*If the supremacy within The European Community of Community law over the national law of Member States was not always inherent in the EEC treaty it was certainly well established in the jurisprudence of the Court of Justice long before the United Kingdom joined the Community. Thus, whatever limitation of its sovereignty Parliament accepted when it enacted the European Communities Act 1972 was entirely voluntary. Under the terms of the 1972 Act it has always been clear that it was the duty of a United Kingdom court, when delivering final judgment to override any rule of national law found to be in conflict with any directly enforceable rule of Community law*». Per l'esame della posizione assunta dai giudici di Belgio, Germania e Regno Unito sul rapporto tra diritto interno e diritto comunitario, v. MENGOZZI P., *Il giudice nazionale di fronte al diritto comunitario*, in *Contr. Impr.*, 1986, 809 ss.

([43]) Sentenza *MacGregor v. U.K* del 1 luglio 1998, n. 30548/96.

confronti dei giudizi posteriori di corti di grado inferiore e sempre che il nuovo caso non sia «distinguibile» dal precedente.

In via incidentale si può osservare come il valore vincolante «quasi di precedente» non sia più limitato agli ordinamenti di *common law* ma si sia diffuso agli altri Stati membri in relazione alle sentenze della Corte di Giustizia che precisano o integrano il significato di una disposizione comunitaria. La Corte costituzionale italiana, con la sentenza 23 aprile 1985, n. 113, ha chiarito che l'efficacia di tale pronuncia ha la stessa immediata efficacia della disposizione in relazione alla quale è emessa. In altri termini, si è rilevata l'immediata applicabilità, in luogo delle norme nazionali confliggenti, delle norme comunitarie, così come interpretate nelle sentenze della Corte di Giustizia pronunciate a seguito di rinvio pregiudiziale. In termini analoghi si è espressa anche la Corte costituzionale tedesca ([44]), affermando che le decisioni interpretative poste in essere dalla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 234 (*ex* art. 177), «vincolano tutte le giurisdizioni degli Stati membri investiti della medesima questione» ([45]).

La legge scritta, nel diritto del Regno Unito, spesso non fornisce definizioni dei propri contenuti e questo compito è assolto dalla giurisprudenza. Un esempio può indicarsi nella nozione di reddito. La legge che disciplina l'imposta sul reddito nomina il reddito (*income*), ma anche gli utili (*profits*), i guadagni (*gains*) e simili senza fornirne una definizione. La giurisprudenza ha elaborato una nozione di reddito individuando una serie di elementi caratterizzanti: per esempio il reddito deve essere un'entrata (*incoming*) cosicché il risparmio di un costo non costituisce reddito, deve essere convertibile in denaro, deve esistere una fonte (*source doctrine*), deve esserci la separazione del reddito dalla fonte produttiva, deve esserci un flusso periodico, e così via ([46]).

In questo contesto lo spazio occupato dall'interpretazione giudiziale è ampio: la legge inglese sull'imposizione del reddito è tra le più antiche e, nel tempo, l'attività interpretativa dei giudici ha prodotto numerose regole di *common law*, talvolta modificate dalla *statute law*.

([44]) Con ordinanza 22 ottobre 1986.

([45]) Sul punto v. MENGOZZI P., *Il diritto comunitario e dell'unione europea*, Padova, 1997, 125; TESAURO G., *Diritto comunitario*, Padova, 1995, 213.

([46]) HOLMES K., *The Concept of Income. A multidisciplinay analysis*, Amsterdam, 2001, 151 ss., individua le caratteristiche del reddito secondo la giurisprudenza. Oltre a quelle indicate nel testo, esse sono la remunerazione del lavoro o il prodotto della proprietà, il realizzo, lo scopo di produrre un profitto e l'applicazione del significato ordinario di reddito.

In questi casi tende a riemergere la tradizionale funzione della legge scritta quale mezzo per modificare la *common law*.

Un altro esempio di fonte del diritto intesa nell'accezione comparatistica sopra indicata, si ritrova, sempre nell'ordinamento del Regno Unito, nelle c.d. *extra statutory concessions* che consistono in atti atipici sebbene dotati di considerevole rilievo pratico. Per illustrarne il significato è sufficiente ricordare che esse sono concesse dall'amministrazione finanziaria (*Inland Revenue*) allo scopo di attenuare certi effetti della legge, gravosi per il soggetto passivo, che paiono in contrasto con lo spirito della legge sebbene non con la lettera di essa. Le *extra statutory concessions* sono pubblicate dall'amministrazione finanziaria e sono soggette al controllo del *Public Accounts Committee*. La caratteristica principale è quella di essere applicate *in luogo della legge* perché una modifica della legge stessa appare difficile da attuare. In alcuni casi le *extra statutory concessions* sono state successivamente incluse nella legge.

Tra le fonti del diritto tributario, un ruolo importante è assegnato alle interpretazioni dell'amministrazione finanziaria.

Nella concezione di fonte accolta dai comparatisti si ascrivono, come si è in precedenza ricordato, anche queste ultime. Un paragone può condursi con altri strumenti utilizzati dai privatisti per verificare come il diritto funzioni nella concreta applicazione (*law in action*) posto che, come ricordato in precedenza, questa può non coincidere con la descrizione che si può ricavare dai testi legislativi (*law in the book*). Nel diritto privato comparato si indicano come «fonte» anche i modelli contrattuali utilizzati dalla prassi. In materia tributaria e in una prospettiva comparativa, è possibile comprendere nell'insieme delle «fonti» le interpretazioni dell'amministrazione finanziaria.

5. I diversi livelli di studio del diritto straniero.

Lo studio del diritto straniero, volto alla comparazione, può condursi su livelli diversi: quello della norma, dell'istituto e del sistema.

Il primo livello è quello più semplice e di maggiore dettaglio mentre all'elevarsi dell'indagine si ampia la prospettiva di conoscenza. Per una migliore comprensione della regola di dettaglio risulterà di ausilio lo studio del contesto in cui essa opera e spesso utili strumenti di comprensione potranno derivare dalla conoscenza generale dell'intero sistema giuridico cui le regole appartengono.

Come esempio di insieme di regole tecniche si può considerare lo studio della disciplina degli ammortamenti. Essa dovrà essere inserita nel contesto del reddito d'impresa; alla conoscenza delle regole sarà di aiuto una visione d'insieme del sistema delle imposte sui redditi e dell'ordinamento giuridico in generale, per esempio in relazione all'ermeneutica e a sue eventuali peculiarità nel diritto tributario relativamente ad altri settori dell'ordinamento.

L'indagine sarà condotta esaminando le specifiche norme in tema di ammortamenti ricercando quali siano i presupposti per l'ammortamento, quali i beni ammortizzabili e le procedure di ammortamento; poi si esamineranno le regole connesse quali, per esempio, quelle applicabili al verificarsi di eventi che interrompono la procedura di ammortamento (come la cessione del bene o la sua perdita); la disciplina ricostruita dovrà, quindi, essere inserita nel contesto di riferimento verificando, per esempio, l'esistenza di regole o principi generali applicabili nella determinazione del reddito influenzato dagli ammortamenti.

Seguendo questo schema, nel Regno Unito l'ammortamento (*capital allowances*) è concesso se il bene appartiene (*belongs*) al soggetto che produce il reddito. L'appartenenza determina l'impossibilità di fruire della *capital allowance* quando il soggetto passivo installa impianti o macchinari destinati a diventare «infissi» (*fixture*) in un immobile utilizzato mediante locazione poiché il diritto immobiliare prevede, seppure con alcune specificazioni, che tali beni diventino del *lessor* (concedente) del bene immobile ([47]). Inoltre, esistono particolari disposizioni relative all'ammortamento di spese sostenute per acquisto di impianti e macchinari – non destinati ad essere incorporati nell'immobile – da parte di un *lessee* di un bene immobile, che è imposto dal contratto di *lease* esistente. Al verificarsi di alcune condizioni il bene è «*considerato*» appartenente al *lessee*: l'effetto consiste nella deducibilità della spesa secondo le regole del *capital allowances* sebbene i beni appartengano al *lessor* nei cui confronti trovano applicazione le regole relative agli effetti della cessione del bene ([48]), come se la spesa per l'acquisto del bene fosse stata da lui sostenuta ([49]).

([47]) Sulla posizione giuridica riferibile al *lessor* e al *lessee*, non corrispondente a quella del proprietario e del locatario secondo la *civil law*, v. le voci in De Franchis F., *Dizionario giuridico*, Milano, 1984.

([48]) La cessione determina effetti fiscali in relazione al prezzo di cessione raffrontato al valore residuo contabile e al costo storico.

([49]) Tiley J.-Collison D., *UK Tax Guide*, London, 1999, 465; Morse G.-Williams D.-Salter D., *Davies. Principles of Tax Law*, London, 1996, 151.

È immediata la percezione del rapporto tra diritto immobiliare e diritto tributario da cui deriva la necessità di conoscere il regime giuridico della proprietà immobiliare per comprendere il significato delle regole fiscali in materia di ammortamenti. Non è questa la sede per soffermarsi sul diritto immobiliare inglese ma è opportuno rilevare come, a differenza dei sistemi di *civil law* ([50]), la proprietà immobiliare assuma configurazioni diverse essendone possibile lo smembramento cosicché sia il *lessor* che il *lessee* sono proprietari di una *estate* ma nessuna è proprietaria del bene immobile ([51]).

Se si prosegue l'analisi, si osserva che la disciplina degli ammortamenti (*capital allowances*) nell'ambito del reddito d'impresa deve, inoltre, rispettare alcuni principi quali, per esempio, la distinzione tra spese che attengono il capitale e spese che attengono il reddito. Queste ultime sono le spese correnti sostenute per l'attività d'impresa cosicché se si riferiscono solo in parte ad essa non sono deducibili; al contrario, le spese che attengono ad elementi di capitale, solo in parte riferiti all'impresa, sono deducibili in misura ridotta. L'ammortamento è considerato «come se fosse una spesa» cui consegue che la deduzione è discrezionale e non obbligatoria. La principale regola di determinazione del reddito derivante da attività di impresa e professionali ([52]) si individua nella determinazione del risultato su base contabile che dia una rappresentazione vera e fedele, modificato dalle variazioni richieste dalla legge ([53]).

L'ammortamento di impianti e macchinari non è limitato al reddito d'impresa ma si estende a quello derivante da attività professionali o di lavoro dipendente. In quest'ultimo caso, con alcune eccezioni riferite agli

---

([50]) Questa notazione, con tutti i limiti del caso, è già un'embrionale comparazione perché aggiunge all'esposizione del diritto straniero, il raffronto con il diritto noto per evidenziare le differenze.

([51]) Cfr. le relative voci in De Franchis F., *Dizionario giuridico*, cit. Per una descrizione anche storica del sistema dei diritti immobiliari v. Birks P., *English Private Law*, cit., 223 ss.

([52]) Non è possibile, in questa sede, definire e qualificare la fonte del reddito; ma è opportuno rilevare che le categorie reddituali di cui si tratta (impresa e professioni) hanno un proprio contenuto non necessariamente identificabile con le analoghe categorie di cui al D.P.R. 917/1986. Sul punto v. Fantozzi A.-Vogel K., *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, V, Torino, 1990, 192.

([53]) È opportuno specificare che la deduzione degli ammortamenti non sarebbe concessa in virtù del principio secondo il quale sono deducibili le sole spese aventi natura reddituale; tuttavia, questo effetto del principio è stato attenuato, permettendo la deducibilità degli ammortamenti secondo quanto stabilito nel «*Capital Allowances Act*».

autoveicoli, la deduzione è ammessa se il bene è necessario per adempiere gli obblighi derivanti dal lavoro dipendente ([54]).

Se dalla cessione di un bene si ricava un importo superiore al costo storico al netto degli ammortamenti, la differenza fino a concorrenza del costo storico, costituisce un provento che ha l'effetto di contrapporsi alle quote di ammortamento dedotte, mentre per l'eccedenza è soggetto alla *Capital gain tax*.

La disciplina degli ammortamenti è stata utilizzata per esemplificare i vari livelli a cui può effettuarsi lo studio del diritto straniero.

Per comprendere il funzionamento di una regola all'interno di un determinato ordinamento non è sufficiente limitarsi alla conoscenza della singola regola ma appare necessario, soprattutto in materia tributaria e per le ragioni già illustrate, porsi in una prospettiva conoscitiva più ampia che tenda a cogliere una visione d'insieme del contesto in cui la singola regola è inserita.

6. I diversi metodi di interpretazione.

Un altro aspetto a cui occorre accennare sono i metodi di interpretazione da utilizzare nello studio del diritto straniero.

La comparazione presuppone l'esame di almeno due diversi ordinamenti ([55]).

Non deve trattarsi necessariamente di due ordinamenti statali potendosi comparare norme statali con norme internazionali, come avviene quando oggetto d'indagine siano norme contenute in convenzioni contro la doppia imposizione e norme di diritto interno ([56]).

In un contesto come quello descritto, formato da norme statali e da norme internazionali, si possono presentare fino a tre gruppi distinti di

---

([54]) Cfr. TILEY J.-COLLISON D., *UK Tax Guide*, cit., 466, dove osservano che la possibilità che un altro soggetto adempia gli obblighi derivanti dal lavoro dipendente senza il bene, preclude la possibilità di dedurne l'ammortamento. La questione si pone per l'utilizzo di computer e sistemi di scrittura che sono – teoricamente – sostituibili da strumenti più semplici come carta e penna.

([55]) Il che, se vale per la comparazione sincronica, può non essere vero per quella diacronica in cui si compara un ordinamento riferito a tempi diversi.

([56]) Così accade quando si comparino le categorie di reddito contenute nei trattati contro le doppie imposizioni, elaborati sulla linea del modello OECD, e le categorie degli ordinamenti interni degli Stati contraenti.

criteri ermeneutici: quelli propri di ciascuno degli ordinamenti dei due Stati contraenti e quelli applicabili ai trattati internazionali.

Nel modello OECD di convenzione contro la doppia imposizione vi sono rinvii alle legislazioni interne degli Stati contraenti: questo avviene, per esempio, per la nozione di residente, per i redditi degli immobili e per la nozione di dividendi. Inoltre, l'art. 3, par. 2, permette di riferirsi al significato che un termine assume secondo la legge interna, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione e sempre che la convenzione non preveda una propria definizione ([57]). Sul significato e sulla portata dell'art. 3(2) del Modello OECD la dottrina ha discusso a lungo potendosi avanzare soluzioni diverse che vanno dalla qualificazione autonoma, che permetterebbe di pervenire a un'interpretazione uniforme del trattato, a quella secondo il diritto interno dello Stato che applica la convenzione oppure secondo il diritto interno dello Stato della fonte ([58]).

Nell'interpretazione dei trattati si applicano metodi specifici di interpretazione che, secondo la convenzione di Vienna, sono, primariamente, il metodo oggettivo integrato dal metodo teleologico ([59]). L'art. 33 stabi-

---

([57]) FANTOZZI A.-VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, cit., 196, osservano che l'art. 3, secondo comma, contiene una regolamentazione parziale del problema delle qualificazioni.

([58]) Sull'art. 3 (2) del modello OECD si v., senza pretesa alcuna di completezza, A. FANTOZZI-K. VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, *op. loc. cit.*, VOGEL K.-PROKISCH R., *General report*, in *Cahiers de droit fiscal international*, LXXVIIIa, Deventer, 1993, 76 ss., K. VOGEL, *La clause de renvoi de l'article 3, par. 2 Modèle de Convention de l'OCDE*, in *Réflexions offertes a Paul Sibille*, Bruxelles, 1981, 957 ss., VOGEL K., *Interpretation of double taxation treaties. In particular the problem of «qualification»*, in *Rass. Trib.*, 1988, 180 ss., M. LANG, *Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen)*, in BURMESTER-ENDRES (ed.), *Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis – FS Debatin*, 1997, 283 ss., AVERY JONES J., *Article 3 (2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation*, in *European Taxation*, 1993, 252 ss., AVERY JONES J. e altri, *The interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1984, I, 1625 ss., LEHNER M., *Interpretation of tax treaties according to German theory and practice*, in VOGEL K. (ed.), *Interpretation of tax law and treaties and transfer pricing in Japan and German*, London, 1998, 85 ss., MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, in *Rass. Trib.*, 1996, 98 ss., ID., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 587 ss., GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 531 ss., GIULIANI F.M., *La interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coord. da UCKMAR V., Padova, 1999, 289 ss., MIRAULO V., *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990, 176 ss.

([59]) Art. 31: «*Un trattato deve essere interpretato in buona fede seguendo il senso ordi-*

lisce che, nei trattati redatti in più lingue, come normalmente avviene per le convenzioni contro la doppia imposizione, entrambe le versioni sono vincolanti.

Nell'interpretazione delle convenzioni fiscali si privilegiano, se esistenti, le definizioni autonome fornite dalla convenzione, tali essendo quelle di residente, stabile organizzazione, dividendi, interessi e *royalties*, ecc., tenendo conto del contesto, dell'oggetto e del fine del trattato ([60]).

Naturalmente i criteri interpretativi dei trattati internazionali devono costituire un preciso riferimento anche per i giudici nazionali chiamati ad applicare una disposizione convenzionale ([61]).

Ma se non esiste una definizione autonoma fornita dal trattato e se il contesto non richiede diversamente, allora il modello OECD lascia spazio alle definizioni attribuite dalla legge interna dello Stato che deve applicare la convenzione.

Poiché il significato attribuito dalla legge interna costituisce il risultato dell'attività ermeneutica, questa seguirà le regole proprie dell'ordinamento a cui appartiene il termine oggetto di interpretazione.

Si aggiunga che, tra gli Stati membri dell'Unione europea, il problema dell'interpretazione deve essere affrontato tenendo conto anche del diritto comunitario. Questo, infatti, può avere effetti anche sull'interpretazione dei trattati conclusi tra Stati membri, come dimostra la direttiva madre-figlia ([62]) che, eliminando la ritenuta sui dividendi in uscita, prevista dal diritto interno, rende inoperante la disposizione pattizia che si riferisce a quella ritenuta ([63]).

La Corte di Cassazione italiana, in due recenti sentenze, ha affermato

---

nario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo fine». Cfr. STROZZI G., *Il diritto dei trattati*, Torino, 1999, 55.

([60]) Sull'interpretazione dei trattati in materia fiscale si rinvia agli Autori citati alla nota 57.

([61]) La Corte di Cassazione ha fatto riferimento, in alcuni casi, ai criteri interpretativi stabiliti dalla Convenzione di Vienna: sentenza 16 dicembre 1987, n. 9321, 21 luglio 1995, 7950 e 2 febbraio 2000, n. 1122; cfr. BIZIOLI G., *Tax Treaty Interpretation in Italy*, in M. LANG (ed.), *Tax Treaty Interpretation*, The Hague-London-Boston, 2001, 195 ss. In particolare nell'ultima sentenza citata, relativa a una questione tributaria, la Corte ha richiamato le disposizioni contenute nella Convenzione di Vienna ma le ha ritenute non applicabili per la soluzione del caso. Sulla posizione dei giudici inglesi nei confronti delle convenzioni, v. le critiche osservazioni di WILLIAMS D.W., *British judicial attitudes to double taxation agreements*, in *Intertax*, 1990, 298.

([62]) Direttiva 90/435/CEE.

([63]) In senso conforme VANISTENDAEL F., *Interpretation of Tax law and tax Treaties in the E.U., General report*, 18 del testo dattiloscritto della relazione presentata al Seminario tenutosi presso l'Università di Bergamo nei giorni 27-28 marzo 1998.

che il diritto comunitario deve prevalere, oltre che sul diritto interno, anche nell'applicazione dei trattati tra Stati membri ([64]).

Nei singoli ordinamenti nazionali i criteri di interpretazione utilizzati differiscono sia in senso quantitativo, perché alcuni ammettono criteri diversi rispetto ad altri, come avviene laddove si riconosca solo l'interpretazione letterale ma non quella teleologica, sia in senso qualitativo perché il criterio indicato con lo stesso nome può assumere un significato diverso in differenti ordinamenti ([65]).

Le differenze suddette si riscontrano agevolmente nell'esame dei criteri ermeneutici utilizzati in alcuni ordinamenti europei, illustrati nei paragrafi che seguono.

6.1. *Regno Unito.*

Nel diritto inglese l'interpretazione della legge scritta è un'attività che è stata riferita tradizionalmente ai giudici che hanno utilizzato tre canoni ermeneutici.

Il primo è l'approccio letterale (*literal rule*). L'imposizione si verifica se la situazione concreta corrisponde alla fattispecie delineata dalla legge, quest'ultima definita in senso strettamente letterale.

Esemplifica questo approccio la sentenza *Partington v. Attorney-General*, dove *Lord Cairns* affermò: «*If the person sought to be taxed comes within the letter of the law, he must be taxed, however great the hardship may appaer to the judicial mind to be. On the other hand, if the Crown, seeking to recover the tax, cannot bring the subject within the letter of the law, the subject is free, however apparently within the spirit of the law the case might otherwise appear to be...*» ([66]).

La dottrina rileva che, poiché non può esservi imposizione senza un chiaro comando del Parlamento, le ambiguità della legge non possono andare a danno del contribuente ([67]).

([64]) Si tratta delle sentenze 2 febbraio 2000, n. 1122 e 8 maggio 2000, n. 5768, in *Dir. prat. trib. int.*, 2001, 179, con nota di BIZIOLI G.

([65]) VANISTENDAEL F., *Interpretation of Tax law and tax Treaties in the E.U., General report*, cit., 5.

([66]) La sentenza è del 1869 ed è citata da SHIPRIGHT A.-KEELING E., *Textbook on revenue law*, London, 1998, 57.

([67]) CRISCUOLI G., *Introduzione allo studio del diritto inglese. Le fonti*, cit., 455; TILEY J.-COLLISON D., *UK Tax Guide*, cit., 15.

In tempi più recenti la giurisprudenza ha espresso un orientamento interpretativo incline a considerare anche elementi logico-sistematici (la *golden rule*, che costituisce il secondo canone ermeneutico, permette di allontanarsi dal significato «ordinario» delle parole solo quando questo conduca a risultati incoerenti o assurdi) e lo scopo della disposizione (particolare interpretazione teleologica definita *mischief rule*: è il terzo canone di interpretazione).

L'interpretazione del diritto del Regno Unito segue una stretta sequenza dei tre canoni ermeneutici – letterale, logico-sistematico e teleologico – cosicché si passa al successivo solo se il risultato offerto dal precedente sia non ragionevole o assurdo o ambiguo ([68]).

Il principale riferimento al superamento dell'interpretazione letterale è contenuto nelle parole di *Lord Wilberforce* ([69]): «*A subject is only to be taxed on clear words, not on "intendment" or on the "equity" of an Act. Any taxing Act of Parliament is to be construed in accordance with this principle. What are "clear words" is to be ascertained on normal principles; these do not confine the courts to literal interpretation. There may, indeed should be, considered the context and scheme of the relevant Act as a whole, and its purpose may, indeed should be, regarded ...*».

Altre sentenze si sono poste sulla linea del caso *Ramsey*; nella sentenza *della House of Lords, Commissioners of Inland revenue v. McGuckian*, del *1997*, il criterio letterale di interpretazione pare abbandonato a favore del criterio volto a delineare lo scopo della legge (*purposive method of construction*), così confermando la tendenza già emersa nella sentenza *Ramsay* del 1981.

L'impulso verso questa direzione è stato provocato dai comportamenti elusivi dei soggetti passivi e, in una prospettiva storica, si può ipotizzare che il criterio letterale dell'interpretazione, seppure in concorso con altri fattori, sia stato causa dello sviluppo, nel Regno Unito, della legislazione antielusiva. Tali altri fattori possono individuarsi, per esempio, nella formulazione dettagliata e precisa del testo legislativo dal quale deve essere chiaramente comprensibile se un fatto è soggetto all'imposta oppure no.

([68]) TILEY J.-COLLISON D., *UK Tax Guide*, cit., 17.

([69]) Nella sentenza *Ramsay* dove, oltre a superare l'interpretazione letterale, si contrasta la valutazione isolata dei singoli atti compiuti dal soggetto passivo; la sentenza *Ramsay* costituisce una reazione all'interpretazione strettamente letterale contenuta nella sentenza *Duke of Westminster*. La sentenza *Ramsay Ltd v. IRC* si trova in [1981] *Simon's Tax Cases* 174.

L'utilizzo, in chiave antielusiva, di disposizioni legislative con testo di portata meno definita e più ampia ([70]), conferma l'affermazione.

Costituisce esempio della rilevata differenza dei criteri ermeneutici a parità di *nomen*, il metodo teleologico (*mischief rule* ossia regola del malanno) nell'ordinamento del Regno Unito che, nell'affermazione giurisprudenziale nell'*Heydon case* del 1584, si delinea in relazione a quattro punti:

1) situazione in *common law* prima della legge;

2) difetto o inconveniente per il quale il *common law* non prevedeva;

3) rimedio scelto dal parlamento per eliminare il malanno;

4) la effettiva ragione del rimedio. Tuttavia lo spazio offerto all'interpretazione teleologica risulta strettamente condizionato dal tipo di malanno che il legislatore ha inteso eliminare con la *statute law* ([71]).

I giudici inglesi ammettono anche la possibilità di fare riferimento ai resoconti parlamentari, al fine di individuare lo scopo e la storia di una determinata disciplina, seppure l'uso a fini ermeneutici sia subordinato a stretti vincoli quali: ambiguità e oscurità o conseguenze assurde del testo di legge da interpretare, riferimento esclusivo alle dichiarazioni di chi ha proposto il provvedimento, chiarezza e inequivocità di tali dichiarazioni ([72]).

Nel Regno Unito si accetta l'esistenza e l'applicazione di metodi interpretativi diversi del diritto comunitario rispetto al diritto nazionale, a ragione del fatto che, altrimenti, il diritto comunitario sarebbe oggetto di interpretazioni differenti nei vari stati membri ([73]).

([70]) Cfr. TILEY J.-COLLISON D., *UK Tax Guide*, cit., 1545. Ne sono esempio gli artt. 703, 775 e 776 del *Taxes Act* del 1988. L'art. 703, rubricato *Cancellation of tax advantage*, stabilisce che «*(1) Where*

a) in any such circumstances as are mentioned in section 704, and

b) in consequence of a transaction in securities or of the combined effect of two or more such transactions,

a person is in a position to obtain, or has obtained, a tax advantage, then unless he shows that the transaction or transactions were carried out either for bona fide commercial reasons or in the ordinary course of making or managing investments, and that none of them had as their main object, or one of their main objects, to enable tax advantages to be obtained, this section shall apply to him in respect of that transaction or those transactions. ...».

([71]) CRISCUOLI G., *Introduzione allo studio del diritto inglese. Le fonti*, cit., 449 ss.

([72]) Sentenza *Pepper (inspector of taxes) v. Hart*, del 1992 emessa dalla *House of Lords*, [1992] *British Tax Cases* 591; sulla sentenza citata e, più in generale, sull'interpretazione nel diritto tributario v. WARD J., *L'interpretazione delle norme tributarie e gli effetti sugli uffici e sui contribuenti nel Regno Unito*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1995, I, 73 ss.

([73]) A questo rischio si oppone la funzione della Corte di Giustizia di assicurare l'in-

6.2. *Francia.*

Nel diritto tributario francese l'interpretazione della legge deve avvenire secondo il significato letterale, quando esso sia chiaro e preciso. Qualora vi siano dubbi sul significato della regola o sull'estensione della sua applicazione, vige il principio dell'interpretazione restrittiva.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione e del Consiglio di Stato ammettono, nell'attività interpretativa, anche la ricerca dell'intenzione del legislatore (74).

Vi sono, inoltre, due dati, uno normativo e uno giurisprudenziale, che meritano di essere segnalati.

L'art. 64 del *Livre de procedures fiscales* contiene una norma, volta a reprimere l'abuso del diritto, che rende inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti fittizi o motivati solo da ragioni elusive o di riduzione dell'imposta (75).

La dottrina dell'atto anormale di gestione è stata elaborata dalla giurisprudenza del *Conseil d'Etat* per contrastare quegli atti, compiuti dagli imprenditori, che tendono a procurare vantaggi non all'impresa stessa ma a soggetti diversi quali i soci della società o l'imprenditore. Si tratta di un atto che «*met une dépense ou une perte à la charge de l'enterprise, ou qui prive cette dernière d'une recette, sans que l'acte soit justifié par les intérêts de l'exploitation commerciale*» (76).

6.3. *Germania.*

In contrapposizione ai canoni interpretativi richiamati si possono ricordare quelli dell'ordinamento tributario tedesco.

---

terpretazione uniforme negli stati membri del diritto comunitario. Un chiaro esempio è offerto dalla sentenza *Leur-Bloem* 17 luglio 1997, n. C-28/95, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, II, 262, con nota di M. Ravezzi.

(74) Cfr. MERCIER J.Y.-PLAGNET B., *Les impôts en France. Traité de fiscalité*, Levvallois-Perret, 2001, 35.

(75) L'art. 64 stabilisce che: «*Ne peuvent être opposés à l'aistration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'u contrat ou d'une convention à l'aide de clauses qui déguisent soit une réalisation soit un transfert de bénefices ... L'administration est en droit de restituer son véritable caractére à l'opération litigieuse*». Sull'argomento v. DAVID C., *L'abuse de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1993, 220 ss.

(76) Sentenza del 5 gennaio 1985 citata da BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, 2001, 51.

Il dibattito sull'interpretazione della norma è stato particolarmente vivace.

Basti ricordare le teorie della *Begriffsjurisprudenz*, vicina al positivismo, fondata sulla perfezione del linguaggio giuridico in una perfetta, sistematica codificazione del diritto ([77]), dell'*Interessenjurisprudenz*, secondo la quale le leggi devono garantire la tutela degli interessi materiali e ideali; ora la *Interessenjurisprudenz* è diventata *Wertungsjurisprudenz* ([78]).

Nel diritto tributario tedesco, le leggi fiscali devono essere interpretate secondo il senso letterale delle parole, il contesto sistematico della norma, il *background* storico della legislazione e la teleologia della legge ([79]).

È stato altresì presente l'approccio economico (*wirtshaftliche Betrachtungsweise*) che si contrappone alla prospettiva formale assunta nell'analisi dei diritti e doveri del contribuente secondo il diritto civile. L'approccio economico era contenuto in una legge fino al 1977 ([80]).

Secondo parte della dottrina pare esservi una prevalenza dell'interpretazione letterale che è frequentemente avvalorata dal riferimento al contesto, allo scopo, all'intenzione del legislatore e alla evoluzione storica della legislazione ([81]). Altra parte della dottrina rileva che la giurisprudenza utilizza tutti i canoni ermeneutici ricordati ([82]).

Questi argomenti, sistematico, teleologico e storico, oltre che per av-

---

([77]) LANG J., *General Rules of Statute Interpretation in Germany*, in *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, VOGEL K. (ed.), The Hague, 1998, 59.

([78]) Su questi aspetti v. AMATUCCI A., *L'interpretazione della legge tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI A., Padova, 1994, 553 ss.

([79]) Cfr. SCHÖN W., *Interpretation of Tax Statutes in Germany*, in VOGEL K. (ed.), *Interpretation of tax law and treaties and transfer pricing in Japan and German*, cit., 70; ARNDT H.W., *Grundzüge des Allegeinen Steuerrechts*, Munich, 1988, 27.

([80]) Sul punto la dottrina non pare concorde. Secondo ARNDT H.W., *op. cit.*, 39, il principio sarebbe conforme alla prevalenza della sostanza sulla forma, di stampo nordamericano, presente nell'ordinamento tedesco ed avrebbe riscontro positivo in altre disposizioni (per es. art. 39 *AO*). Secondo altri Autori si tratterebbe di un criterio poco chiaro.

([81]) RAEDLER A.J., *General Description: Germany*, in H. AULT (principal Author), *Comparative income taxation: a structural analysis*, The Hague, 62. SCHÖN W., in *Interpretation of tax law and treaties and transfer pricing in Japan and German*, cit., 78, sostiene la prevalenza dell'interpretazione letterale anche per tutela del contribuente di fronte alle posizioni dell'amministrazione finanziaria.

([82]) OSTERLOH V.L., *Comments on Wolfgang Schön, Interpretation of Tax Statutes in Germany*, in VOGEL K. (ed.) *Interpretation of tax law and treaties and transfer pricing in Japan and German*, cit., 81-82; ARNDT H.W., *op. cit.*, 33; a p. 27 l'A. osserva, tuttavia, che l'interpretazione letterale costituisce anche il «limite» dell'interpretazione essendo inammissibile quella che si ponga in contrasto con il testo letterale.

valorare i risultati dell'interpretazione sistematica, sono utilizzati quando il testo letterale della legge appare ambiguo.

Per quanto attiene al criterio teleologico, la scelta tra – teoria soggettiva –, l'intenzione dell'autore della legge, o – teoria oggettiva –, ciò che comprende il lettore, si risolve a favore di quest'ultima (teoria oggettiva) che è applicata anche dalla corte costituzionale. L'intenzione soggettiva dell'autore della legge può, al massimo, essere utilizzata in quanto sia sottintesa nelle parole ([53]).

6.4. *Olanda.*

Un altro importante riferimento per l'interpretazione della legge è fornito dall'ordinamento tributario olandese.

Qui trovano applicazione quattro canoni ermeneutici: grammaticale o letterale, storico che si riferisce ai lavori parlamentari, sistematico e teleologico. La dottrina evidenzia che non esiste una chiara gerarchia tra i metodi indicati e i giudici sono liberi di scegliere quello che preferiscono ([54]).

Nell'applicazione della legge, che comprende la definizione dei fatti e la loro sussunzione nella fattispecie normativamente definita, un ruolo importante assume il rapporto tra forma e sostanza poiché l'amministrazione finanziaria non è vincolata alla forma scelta dal soggetto passivo ma può riqualificarla in base alla sostanza.

Inoltre, i giudici possono applicare la *fraus legis*, concetto elaborato dalla giurisprudenza, che permette di non tenere conto di una certa operazione o di riqualificarla quando ricorrano alcune condizioni tra cui il fatto che il principale motivo dell'operazione sia quello di evitare l'imposizione.

I giudici nazionali dovrebbero, dunque, interpretare le disposizioni convenzionali facendo uso dei canoni interpretativi dei trattati internazionali e il diritto interno seguendo regole a volte diverse. È immediata l'osservazione che, solo in presenza di un ordinamento giuridico sovranazionale come quello comunitario, nonché di un giudice deputato a garantire l'interpretazione uniforme tra gli Stati membri di tale ordinamento, quale

---

([53]) LANG J., *General rules of statute interpretation in Germany*, in VOGEL K. (ed.), *Interpretation of tax law and treaties and transfer pricing in Japan and Germany*, cit., 63.

([54]) VAN RAAD K., *General description: Netherlands*, in AULT H. (principal Author), *Comparative income taxation: a structural analysis*, cit., 88.

la Corte di giustizia, si può verificare un'uniformità interpretativa delle norme applicabili nei diversi Stati membri.

7. Il problema del linguaggio.

I problemi connessi al linguaggio e alle traduzioni sono stati esaminati in modo approfondito nell'ambito degli studi di diritto comparato ([85]).

Uno dei problemi fondamentali della comparazione, che costituisce un pericolo nell'attività di ricerca di conclusioni significative, è quello linguistico ([86]) essendo noto che all'identità delle espressioni linguistiche possono non corrispondere omologhi concetti giuridici. I pericoli maggiori sono rappresentati dalle omonimie ([87]) perché la traduzione della parola assume un significato giuridico nella lingua di destinazione diverso da quello che ha nella lingua di provenienza. In materia tributaria, per esempio, il vocabolo inglese «*tax*» indica l'imposta e non la tassa.

Problemi diversi si pongono quando un determinato concetto giuridico

---

([85]) SACCO R., *Lingua e diritto*, in *Traduzione e diritto*, Padova, 2000, 117 ss.; nello stesso volume si v. anche WRÓBLEWSKI J., *Il problema della traduzione giuridica*, 155 ss. Il tema è stato recentemente affrontato anche nel settore tributario: si v. la relazione di SACCHETTO C., *Translation and Tax Law*, in SACCO R. (cur.), *L'interpretation des textes juridiques rediges en plus d'une langue*, Torino, 2002, 203 ss., TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2000, 39, GRAU RUIZ M.A.-NIGUEZ BERNAL A., *Dificultades en la traducción del inglés jurídico actual desde en enforque global y tributario: soluciones aportadas por la linguística aplicada*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2003, 5 ss. e, soprattutto, 18 ss., nonché MAISTO G., *La traduzione dei testi giuridici redatti in più lingue e l'interpretazione delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, IV, 131 ss. Sugli aspetti delle traduzioni del diritto plurilingue v. il saggio di ORTOLANI A., *Le lingue del diritto. Nuove prospettive in tema di traduzione e interpretazione del diritto plurilingue*, in *Riv. Crit. Dir. Priv.*, 2003, 203 ss., che esamina il contenuto degli atti dei due convegni tenuti a Torino nel 1998 e nel 2001 con i titoli «*Les multiples langues du droit européen uniforme*» e «*L'interprétation des textes juridiques rédigés en plus d'une langue*».

([86]) Il problema è diffusamente evidenziato dai comparatisti. Per esempio si v. SACCO R., *Introduzione al diritto comparato*, cit., 27 ss.; ID., *Les problèmes de traduction juridique*, in *Italian national reports to the XIIth International Congress of comparative law Sidney 1986*, Milano, 1986, 1 ss.; ANCEL M., *Utilità e metodi del diritto comparato*, cit., 88, dove avverte che la lingua del diritto non è quella della letteratura; WATSON A., *Il trapianto di norme giuridiche*, Napoli, 1984, 9-10. Già ARMINJION P.-NOLDE B.B.-WOLFF M., *Traité de Droit Comparé*, Paris, 1950, 34-35, ritenevano indispensabile la perfetta conoscenza del vocabolario giuridico straniero poiché termini apparentemente identici esprimono spesso concetti diversi.

([87]) KAHN-FREUND O., *Comparative Law as an Academic Subject*, in *Law Quarterly Review*, 1966, 52; nello stesso senso anche WATSON A., *Il trapianto di norme giuridiche*, cit., 10.

non ha un corrispondente in un altro ordinamento ([88]): in questi casi, non è possibile tradurre l'espressione linguistica ma sarà necessario spiegarla ([89]).

Gli esempi non mancano ed è sufficiente ricordare espressioni quali *trust* ([90]) oppure *equity*, che non significa «equità»; tradurre in inglese espressioni come «studi di settore» sarebbe privo di significato non essendoci, nell'ordinamento del Regno Unito, analoghi strumenti di accertamento ([91]).

Altri problemi più specifici possono porsi, all'interno del linguaggio giuridico, nell'individuare l'accezione della parola ([92]).

Basti pensare all'espressione «possesso di reddito» utilizzata nell'art. 1 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917: la dottrina prevalente non interpreta la parola «possesso» nel significato che essa assume nell'art. 1140 cod. civ. ([93]).

([88]) Afferma SACCO R., *Les problèmes de traduction juridique*, cit., 7, che la vera difficoltà della traduzione è dovuta al fatto che il rapporto tra parole e concetti non è lo stesso in tutte le lingue giuridiche. Sul punto v. anche GAMBARO A.-MONATERI P.G.-SACCO R., *Comparazione giuridica*, cit., 54.

([89]) Avverte LUPOI M., *Trusts*, Milano, 1997, 14, che benché esistano termini intraducibili e altri dei quali, una volta spiegato il significato, è opportuno mantenere l'idioma originario, si tratta di casi poco frequenti anche in una materia così tecnica come quella del *trust*.

([90]) Nozione sconosciuta negli ordinamenti romano-germanici: così DAVID R.-JAUFFRET-SPINOSI C., *I grandi sistemi giuridici contemporanei*, cit., 304-305. Ora questa posizione dovrebbe essere precisata chiarendo, innanzitutto, se si debba parlare di *trust* o di *trusts* (LUPOI M., *Trusts*, cit., 6) e tenendo conto della esistenza di *trusts* anche in ordinamenti appartenenti alla famiglia civilistica (LUPOI M., *Trusts*, cit., 337 ss.; ID., *Trusts*, I, *Enc. giur.*, Roma, 1995, 2.).

([91]) Benché l'espressione «studi di settore» non sia traducibile, essa potrebbe essere, almeno in parte, spiegata riferendosi alle *monographies* francesi sulle quali v. BALDASSARI A., *«Les monographies profession par profession» e la tassazione delle imprese forfetarie in Francia*, in *Rass. Trib.*, 1994, 111 ss. Anche la traduzione di «fattispecie» non appare agevole; DE FRANCHIS F., *ad vocem*, *Dizionario giuridico*, 2, Milano, 1996, riferisce di alcuni tentativi di traduzione quali «*model fact situation*» e «*hypothetical fact situation to which the rule attaches a legal consequence*».

([92]) Da una diversa prospettiva, quella della teoria analitica del diritto, si è osservato che i giuristi spesso non definiscono i vocaboli utilizzati e adottano, per uno stesso vocabolo, significati diversi al mutare del contesto; inoltre molti vocaboli del linguaggio tecnico dei giuristi hanno un «significato valutativo implicito»; così GUASTINI R., *Lezioni di teoria analitica del diritto*, Torino, 1982, 6. Sul fatto che il linguaggio giuridico possa esprimere anche giudizi di valore v. SACCO R., *Introduzione al diritto comparato*, cit., 34.

([93]) La letteratura sull'argomento è vasta. Osserva, per esempio, TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 2, Torino, 1999, 16, che al termine «possesso» utilizzato nell'art. 1 del T.U.I.R., non può essere attribuito il significato del codice civile ma neppure un significato tecnico-tributario uniforme per tutte le categorie reddituali posto che quando il reddito è tassato secondo il principio di cassa possesso significa percezione, per il reddito d'impresa è la titolarità dell'attività produttiva da cui deriva il «possesso» del reddito, ecc.

Del resto il problema è stato posto in luce dalla dottrina comparatista che ha rilevato come, da un lato, due codici di paesi diversi possono utilizzare parole omonime ma con significati diversi e, dall'altro lato, nello stesso paese le parole possono assumere diverso significato nell'ambito di codici diversi ([94]).

L'ultimo aspetto evidenziato, di cui si è dato sopra un esempio in materia tributaria, tende a presentarsi con maggiore rilevanza nei diritti, come quello tributario, cosiddetti di secondo grado perché si innestano su di un sistema normativo già esistente o meglio assumono fattispecie giuridiche, già qualificate per un ramo dell'ordinamento, a volte come tali, a volte riqualificandole per le specifiche, proprie finalità.

Ne possono derivare delle ridefinizioni, come avviene per la nozione di residenza delle persone fisiche nell'art. 2 D.P.R. 917/1986 che è diversa e più estesa di quella contenuta nell'art. 43 del codice civile.

Per lo studioso del diritto straniero, la difficoltà risiede nel comprendere quando vi sia il rinvio a qualificazioni già effettuate in altri settori e quando vi sia, invece, una qualificazione autonoma del diritto tributario, tenendo presente che questo settore dell'ordinamento tende a creare una propria sistematica e un insieme proprio di nozioni e concetti, oltre che di principi. Si conferma, così, come peculiarità della comparazione nel diritto tributario, la possibilità che lo studioso debba avere una conoscenza più ampia di quella limitata al solo settore d'indagine.

Un altro aspetto relativo alla questione linguistica è emerso nell'ambito comunitario quando si proceda alla traduzione di documenti destinati agli Stati membri, quali regolamenti e direttive ([95]).

In senso conforme v. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 1997, 34. Sul punto v. anche TOSI L., *La nozione di reddito*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 1994, 42 ss., con ampi richiami bibliografici. Tuttavia, alcuni Autori intendono il possesso nell'accezione civilistica di cui all'art. 1140 cod. civ. Su questo significato v. GALEOTTI FLORI M.A., *Il possesso di reddito nell'ordinamento dei tributi diretti. Aspetti particolari*, Padova, 1983, 102; PIGNATONE R., *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1982, I, 639, PUOTI G., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI A., Padova, 1994, IV, 6.

([94]) Così SACCO R., *Introduzione al diritto comparato*, cit., 29.

([95]) È interessante rilevare come le proposte di ogni testo giuridico del diritto comunitario siano inizialmente redatte in inglese o francese e solo successivamente tradotte nelle altre lingue ufficiali il che, se per certi versi costituisce una scelta obbligata, pone svariati problemi quali l'utilizzo di termini difficilmente traducibili nelle altre lingue perché specifici di un dato sistema giuridico. Cfr. WAINWRIGHT R., *Drafting and interpretation of multilingual texts of the European Community*, in *L'interpretation des textes juridiques rediges en plus d'une langue*, cit., 320.

Il diritto comunitario è un diritto multilingue ([96]) esprimendo così anche il rispetto delle identità culturali degli Stati che fanno parte dell'Unione ([97]).

L'art. 217 del Trattato di Roma (art. 290 del Trattato di Amsterdam) attribuiva al Consiglio, con delibera all'unanimità, il potere di fissare il regime linguistico delle istituzioni della Comunità, il che è avvenuto indicando le undici (venti dopo l'allargamento dal 1° maggio 2004) lingue ufficiali nelle quali è (deve essere) redatta e pubblicata la normativa comunitaria ([98]). Il riconoscimento e la disciplina delle lingue ufficiali si fonda sul principio di uguaglianza linguistica ([99]).

([96]) Così BARENTS R., *Law and language in the European Union*, in *EC Tax Review*, 1997, 49. Il multilinguismo si rivela un elemento essenziale per una comunità di diritto in cui le norme comunitarie sono direttamente applicabili e invocabili dai cittadini degli Stati membri: per assicurare questi effetti ciascun cittadino dell'Unione deve essere in grado di conoscere, nella propria lingua, le norme comunitarie. Sul punto v. HEUSSE M.P., *Le multilinguisme ou le défi caché de l'Union européenne*, in *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, 1999, 202.

([97]) L'identità culturale di un popolo si manifesta anche nel diritto, inteso come regolamentazione di situazioni giuridicamente rilevanti, con la conseguenza che, in principio, appare corretto ritenere che ogni popolo esprima il diritto nella propria lingua e quindi sia difficile ipotizzare un diritto sopranazionale in una lingua diversa dalla propria anche perché, essendo il diritto volto al fine ultimo della giustizia, è difficilmente concepibile l'esercizio di un diritto in una lingua straniera (sul punto v. oltre, in nota, le osservazioni di Lopes Sabino). Questo è solo apparentemente in contrasto con il fenomeno delle ricezioni che si verifica quando una riforma è attuata utilizzando come modello una legge straniera; la dottrina ha dimostrato che, dopo la ricezione iniziale, il diritto riformato tende ad allontanarsi da quello preso come modello a causa dell'interpretazione che ne è data dai giudici che ne fanno applicazione secondo la loro formazione giuridica e culturale che può essere diversa, e normalmente lo è, da quella dei giudici dell'ordinamento di provenienza. In definitiva l'identità culturale del sistema popolo-lingua-diritto appare difficile da frammentare.

([98]) Regolamento del Consiglio n. 1/58 in GUCE, n. 17 del 6 ottobre 1958, 385, successivamente modificato per includere le lingue degli Stati divenuti membri dopo quelli fondatori. L'art. 4 del Regolamento stabilisce che i regolamenti e i testi di portata generale sono redatti nelle lingue ufficiali. In senso contrario v. POCAR F., *Lezioni di diritto delle comunità europee*, Milano, 1986, 217, dove afferma che, benché non vi siano disposizioni che indichino in quale lingua debbano essere redatti i regolamenti, la loro portata generale induce a ritenere che essi debbano essere redatti in tutte le lingue ufficiali della comunità il che è quanto di fatto avviene. DRAETTA U., *Elementi di diritto dell'Unione europea. Parte istituzionale*, Milano, 1999, 243, rileva che gli atti delle istituzioni della Comunità sono redatti nelle – allora – undici lingue ufficiali.

Sul tema della politica linguistica si v. ORTOLANI A., *Lingua e politica linguistica nell'Unione Europea*, in *Riv. Crit. Dir. Priv.*, 2002, 127 ss.

([99]) BARENTS V.R., *Law and language in the European Union*, cit., 50. Secondo l'A., tuttavia, il principio della uguaglianza linguistica è destinato a scomparire con l'allargamento della UE a causa dell'impossibilità di gestire in modo efficiente un numero troppo elevato di lingue ufficiali (all'inizio la Comunità aveva 4 lingue ufficiali corrispondenti a 12

Gli errori possono, però, verificarsi anche nella traduzione dei testi normativi nelle lingue ufficiali ([100]). Di un caso simile si è occupata la Corte di Giustizia nella sentenza *Erich Stander / City of Ulm* ([101]) la quale, trattando di una decisione della Commissione tradotta nelle quattro lingue ufficiali del 1969, laddove il testo tedesco non corrispondeva a quello delle altre lingue ufficiali (ma forse neppure quello olandese), ha affermato che la legislazione comunitaria richiede un'interpretazione uniforme, cosicché non è possibile considerare una sola versione linguistica del testo dell'atto; questo deve essere interpretato sia in relazione all'intenzione del legislatore sia in relazione allo scopo che questi si è prefisso anche alla luce delle versioni nelle quattro lingue ufficiali ([102]). Nella sentenza *W.N. v Staatssecretaris van Financiën*, che si riferisce alla direttiva 77/799/CEE relativa allo scambio di informazioni, la Corte di Giustizia ([103]), trattando dell'interpretazione dell'art. 4, n. 1, lett. a), che prevede lo scambio di informazioni senza preventiva richiesta quando lo Stato che possiede le informazioni abbia fondati motivi di presumere che esista una riduzione o un esonero d'imposta anormali nell'altro Stato membro, ha rilevato la dif-

---

combinazioni; con 20 lingue ufficiali le combinazioni salgono a 380). Diverso l'approccio al problema di LOPES SABINO A., *Les langues dans l'Union européenne enjeux, pratiques et perspectives*, in *Rev. trim. de droit européen*, 1999, 167, il quale osserva che sarebbe inconcepibile una produzione normativa, di cui i cittadini europei siano i destinatari, in una lingua diversa dalla loro così come sarebbe ugualmente inconcepibile che per esercitare alcuni diritti derivanti dalla cittadinanza europea, come quello di petizione al Parlamento europeo (art. 21, primo comma (*ex* art. 8 D) e 194 (*ex* art. 138 D), si dovesse usare una lingua diversa dalla propria; secondo l'A. se una semplificazione linguistica è possibile per le dichiarazioni politiche essa non lo è per gli atti giuridici direttamente destinati ai cittadini che devono continuare a essere prodotti (più che tradotti) in tutte le lingue.

([100]) Nonostante la presenza, oltre ai traduttori, di linguisti specializzati in materie giuridiche, come riferisce YASUE N., *Le multilinguisme dans l'Union européenne et la politique linguistique des états membres*, in *Revue du Marché commun et de l'Union européenne*, 1999, 278. Un esempio di errata traduzione si rinviene nella direttiva 2004/56/Ce che modifica la direttiva 77/799/CEE, dove nell'art. 1, punto 3), in relazione alle informazioni oggetto di scambio è stabilito che esse «*non devono essere utilizzate in nessun caso per fini diversi da quelli fissati ...*»: in luogo della parola «fissati» la traduzione corretta doveva essere «fiscali», come si desume dalle versioni in lingua inglese (*taxation purposes*), tedesca (*für Steuerliche Zwecke*), spagnola (*para otro fin que no sea de carácter fiscal*) e francese (*fins fiscales*) della direttiva.

([101]) Sentenza n. 29/69 della quale riferisce BARENTS R., *Law and language in the European Union*, cit., 52.

([102]) BARENTS R., cit. Sul punto l'orientamento della Corte di Giustizia appare uniforme come sottolinea HEUSSE M.P., *Le multilinguisme ou le défi caché de l'Union européenne*, cit., 204.

([103]) Sentenza 13 aprile 2000 Causa C-420/98.

ferenza delle traduzioni nei testi in lingua danese, francese, italiana, olandese, portoghese, spagnola e finlandese che indicano «una riduzione o esonero anormali» mentre le versioni in lingua tedesca, greca, svedese e inglese fanno riferimento a una «perdita d'imposta». La Corte rileva, quindi, che le varie versioni linguistiche vanno interpretate in modo uniforme e l'eventuale divergenza nei testi va riconciliata in funzione del sistema e dello scopo della normativa di cui fa parte, il che permette alla Corte di concludere che il significato della norma oggetto di interpretazione vada desunto dallo scopo della direttiva che consiste nel contrasto alla frode e all'evasione fiscale ma anche al corretto accertamento delle imposte nei vari Stati membri cosicché lo scambio avviene senza previa richiesta quando uno Stato abbia motivo di presumere che, senza l'informazione, possa esistere o essere concessa una ingiustificata riduzione d'imposta senza che sia necessario che essa sia d'importo elevato.

La Corte utilizza un criterio interpretativo che solo in prima approssimazione è e può essere quello letterale dovendo l'interpretazione letterale trovare conferma nei testi redatti nelle altre lingue ufficiali. Ma ben più rilevante appare il criterio di interpretazione teleologico che è in grado di superare i problemi di eventuali traduzioni non concordanti ([104]).

Inoltre, quanto precede evidenzia il rapporto tra traduzione e interpretazione, attività che devono essere tenute distinte.

La prima attiene all'identificazione di parole in lingue diverse che esprimano lo stesso concetto o che abbiano un significato corrispondente nelle due lingue.

La traduzione costituisce un elemento che concorre a formare l'interpretazione letterale poiché attiene al significato proprio delle parole. L'interpretazione, invece, non si esaurisce in quella di tipo letterale ma è composta anche da altri metodi.

Il problema delle traduzioni si pone anche per i trattati contro la doppia imposizione. L'art. 33 della Convenzione di Vienna sull'interpretazione dei trattati indica, come criterio applicabile ai trattati autenticati in più lingue, che tutte le lingue usate fanno ugualmente fede, a meno che il trattato stesso preveda che un testo prevalga sugli altri; inoltre il testo del trattato in una lingua diversa da quella in cui il trattato è stato autenticato, è

([104]) Il tema dell'interpretazione nel diritto comunitario è troppo esteso per farne cenno in questa sede. Sull'interpretazione teleologica e sugli altri canoni interpretativi si v. JOUSSEN J., *L'interpretazione teleologica del diritto comunitario*, in *Riv. Crit. Dir. Priv.*, 2001, 491 ss.

considerato autentico solo se così prevede il trattato oppure se le parti si sono accordate in tal senso ([105]).

Esiste, tuttavia, una differenza che deve essere sottolineata in ordine alle traduzioni.

La traduzione dei testi (legislativi, giurisprudenziali e dottrinari) comporta determinati problemi per lo studioso poiché, come si è detto sopra, vi è il rischio delle omonimie quando a uguale parola non corrispondono identici concetti.

Problemi analoghi incontrano i traduttori che predispongono i testi normativi comunitari. Non è sufficiente che la traduzione sia effettuata da un conoscitore delle due lingue – quella di provenienza e quella di destinazione – poiché in quest'attività è indispensabile la conoscenza tecnica della materia oggetto di traduzione perché il linguaggio giuridico non è il linguaggio comune.

Diversa pare, invece, la situazione che si verifica nei trattati internazionali ([106]) dove, sia le trattative preliminari alla conclusione del trattato, che forniscono occasione alle parti contraenti per la rispettiva chiarificazione dei concetti significati dalle parole utilizzate, sia l'autenticazione del trattato in una o più lingue, hanno la funzione di risolvere in radice i rischi derivanti da errate traduzioni. In definitiva l'impatto del trattato sul diritto interno dello Stato contraente non dovrebbe creare, normalmente, problemi di significati contrastanti tra quelli delle espressioni utilizzate nel trattato e quelle in uso nell'ordinamento interno.

Inoltre, nei trattati contro la doppia imposizione il numero di termini utilizzato è limitato, i concetti essendo quelli di dividendi, interessi, *royalties*, plusvalenze, stabile organizzazione, ecc., ed esiste da tempo il modello OECD con il relativo commentario che costituisce un valido aiuto per la comprensione del significato delle parole.

7.1. *Il linguaggio comune.*

Il diritto convenzionale tributario rappresenta il tentativo – riuscito – di creare un linguaggio internazionale in materia tributaria ([107]). Così av-

---

([105]) Sull'argomento accenni in STROZZI G., *Il diritto dei trattati*, Torino, 1999, 61.

([106]) Ci si riferisce, naturalmente, a quelli contro la doppia imposizione.

([107]) Sull'argomento v. PROKISCH R., *Does it make sense if we speak of an «international tax language»?*, in VOGEL K. (ed.), *Interpretation of tax law and treaties and transfer pricing in Japan and German*, The Hague-London-Boston, 1998, 103 ss.

viene per le convenzioni che si uniformano al Modello OECD.

Ma la creazione di un linguaggio «comune» presenta non pochi problemi derivanti dalla necessità di instaurare un rapporto biunivoco tra parola e significato. Contribuiscono alla soluzione di tali problemi le nozioni autonomamente definite all'interno della convenzione.

Tuttavia il Modello OECD e le convenzioni in materia di doppia imposizione presentano un elemento particolare dal punto di vista linguistico.

Per esempio nella convenzione tra Italia e Regno Unito l'espressione utilizzata per indicare i beni immobili, nell'art. 6 nel testo di lingua inglese, è «*immovable property*». Nel diritto del Regno Unito l'espressione più corretta per definire gli immobili è «*land*», come è stato rilevato in relazione all'art. 6 del modello OECD ([108]).

Analoghe osservazioni possono farsi riferendosi all'art. 6 delle convenzioni con la Nuova Zelanda e con l'Australia dove nel testo in lingua italiana l'espressione «beni immobili» è affiancata dalla traduzione «*real property*» (analogamente è nel testo in lingua inglese) che appare più corretta di «*immovable property*», utilizzata nell'art. 6 del Modello OECD.

Effetti simili si verificano anche negli studi tradotti in lingue diverse da quella dell'autore e del suo ordinamento.

Per esempio la traduzione di «decreto legge» in *law-decree* perviene a un risultato che non trova corrispondenza nel diritto inglese.

L'utilizzo di un idioma – l'inglese – come lingua comune nel diritto internazionale tributario può condurre a una dissociazione tra idioma e ordinamento statale in cui esso è utilizzato poiché in una lingua esistono le parole necessarie per indicare i concetti conosciuti nell'ordinamento giuridico che quella lingua utilizza.

L'esistenza di tale dissociazione e la sua ampiezza sono misurate dalla comparazione.

Il problema di una lingua comune si pone, come alternativa al plurilinguismo, anche nel diritto comunitario. L'inglese già rappresenta la lingua del commercio internazionale e di ampi settori della dottrina: l'inglese «internazionale», cioè privato delle connotazioni municipali e veramente cosmopolita, potrebbe costituire la lingua comune del diritto comunitario e comparato. Sul punto v. le considerazioni di ORTOLANI A., *Le lingue del diritto*, cit., 206.

([108]) AVERY JONES J., *Problems of categorising income for tax treaty purposes*, in *British Tax Review*, 2001, 385.