Dal Diritto Finanziario al Diritto Tributario

Studi in onore di Andrea Amatucci

VOLUME I

Editorial Temis S. A. - Jovene Editore
Bogotá - Napoli
2011

Il contenuto di tutti ed ognuno degli scritti pubblicati su questo libro è responsabilità esclusiva dell'autore.

© Editorial Temis S. A., 2011.
Calle 17, núm. 68D-46, Bogotá.
www.editorialtemis.com
email: editorial@editorialtemis.com

Fatto il deposito che esige la legge.
Stampato nella Editoriale Nomos S.p.A.
Carrera 39B, núm. 17-85, Bogotá.

ISBN 978-958-35-0849-3 (Lavoro)
978-958-35-0850-9 (Vol. I)
2536 201100051600

E' vietata la riproduzione totale o parziale di questo libro, senza l'autorizzazione scritta dei detentori del diritto d'autore, per mezzo di qualsiasi processo, compresi fotocopie e trasformazione per computer.

Questa edizione e le sue caratteristiche grafiche sono di proprietà di Editoriale Temis S.p.A.

INDICE SOMMARIO

ÍNDICE GENERAL

GENERAL INDEX

VITA E OPERA DI ANDREA AMATUCCI

VIDA Y OBRA DE ANDREA AMATUCCI

ANDREA AMATUCCI LIFE AND DEEDS

PÁG.

JOACHIM LANG

Andrea Amatucci wegbereiter der modernen steuerrechtswissenschaft XXXIX

Andrea Amatucci, precursore della moderna scienza del Diritto Tributario XLVII

Andrea Amatucci, precursor de la moderna ciencia del Derecho Tributario LVII

Andrea Amatucci, precursor of the modern science of Tax Law LXV

ANDREA AMATUCCI

ELENCO PUBBLICAZIONI - LISTA DE PUBLICACIONES - LIST OF PUBLICATIONS LXXV

MAURICIO A. PLAZAS VEGA

La autonomía del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario LXXXIII

L'autonomia del Diritto Finanziario e del Diritto tributario..... XCIX

The autonomy of Public Finance Law and Tax Law..... CXV

VICTOR UCKMAR

L' evoluzione del pensiero giuridico Finanziario e Tributario CXXXI

La evolución del pensamiento del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario CXLI

The evolution of Financial and Tax Thought CLI

PARTE I - PART I

LA METODOLOGIA E L'INTERPRETAZIONE DEL DIRITTO TRIBUTARIO

LA METODOLOGÍA Y LA INTERPRETACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

METHODOLOGY AND INTERPRETATION OF TAX LAW

PÁG.

PRIMA SEZIONE: *La metodologia* 3

SECCIÓN PRIMERA: *La metodología* 3

FIRST SECTION: *Methodology* 3

LERKE OSTERLOH

PROBLEMI DI METODO NEL DIRITTO TRIBUTARIO

Sunto 7
Resumen 9
Abstract 11
1. Problemi di metodo nella giurisprudenza 13
   A) Tre esempi. Primo passaggio 13
   B) Secondo passaggio: motivazioni delle sentenze 16
   C) Terzo passaggio 19
2. Ragioni per le quali sorgono problemi di metodo nel diritto tributario ... 25
   A) Il diritto tributario come disciplina trasversale, in particolare i problemi di rapporti con il diritto privato 26
   B) La soggettività nel diritto tributario 28
   C) Diritto tributario come diritto di amministrazione di massa 33

PIETRO SELICATO

LA COMPARAZIONE NEL DIRITTO TRIBUTARIO: RIFLESSIONI SUL METODO

Sunto 37
Resumen 39

PÁG.

Abstract 42
1. Cenni introduttivi 45
2. I contorni oggettivi della disciplina e i suoi legami con la storia 51
3. Perché comparare: le posizioni contrarie 57
4. Perché comparare: le ragioni a favore 63
   A) Conoscenza di un sistema fiscale straniero 63
   B) Trapianto normativo 64
   C) Armonizzazione dei sistemi fiscali 65
   D) Interpretazione sistematica delle norme interne 68
5. I diversi metodi di comparazione e i loro impiego nel diritto tributario .. 69
   A) L'impostazione per formanti e crittotipi 72
   B) L'impostazione fattuale o "common core" 75
   C) La circolazione dei modelli 76
   D) L'analisi economica del diritto tributario 78

SECONDO SEZIONE: *L'interpretazione* 87

SECCIÓN SEGUNDA: *La interpretación* 87

SECOND SECTION: *Interpretation* 87

KLAUS-DIETER DRÜEN

INTERPRETATION OF TAX LAW

Abstract 91
Sunto 92
Resumen 93
1. Introduction 95
2. Interpretation Criteria 97
   A) Grammatical Criteria 97
   B) Historical Criteria 98
   C) Logical-systematic Criteria 99
   D) Teleological Criteria 100
   E) Further Criteria 103
3. Interpretation in Conformity with Superior Law 105
   A) Interpretation in Conformity with the Constitution 105
   B) Interpretation in Conformity with EU Law 106
4. Borders of Interpretation 106
5. Conclusion 108

JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA

LA TÉCNICA FISCAL COMO DATO Y ARGUMENTO DEL CONOCIMIENTO JURÍDICO DEL TRIBUTO

PÁG.

Resumen 111
Sunto 112
Abstract 113
1. Introducción 115
2. El objeto de la controversia. La reivindicación de la "técnica fiscal", como saber del jurista y complementario de la dogmática jurídica del tributo 116
3. El motivo de la controversia. Insuficiencia del saber axiomático y del formalismo jurídico. Una significativa opinión del profesor García Añoveros (a título de ejemplo) 119
4. Generalización del argumento. La "técnica fiscal" aporta al derecho tributario el pensamiento tópico necesario para explicar la incoherencia lógica fundamental de las construcciones legales del tributo 122

GIUSEPPE ABBAMONTE

INTERPRETAZIONE, PROPORZIONALITÀ E FUNZIONE AL METRO DEI PRINCIPI COSTITUZIONALI SULL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Sunto 129
Resumen 129
Abstract 130

G. T. PAGONE

TAX UNCERTAINTY "WHOEVER HOPES A FAULTLESS TAX TO SEE, HOPES WHAT NEVER WAS, OR IS, OR EVER SHALL BE"

Abstract 139
Sunto 139
Resumen 140

PÁG.

1. Ambiguity of words 143
2. Lawyer's tools 144
3. Evolution and change of principles 149
4. Metaphors 151
5. Divergency of views 152
6. Rules of construction 153
7. Intended uncertainty 155
8. Deterrence to avoidance 156
9. Commercial input in implementation 161
10. The cost of uncertainty 164

GIUSEPPE MELIS

INTERPRETAZIONE E CERTEZZA
NEL DIRITTO TRIBUTARIO

Sunto 169
Resumen 170
Abstract 170
1. Interpretazione e metodo giuridico 172
2. La rilevanza del contesto linguistico-testuale 177
3. Dal "metodo" alla certezza nel diritto tributario 185

RODRIGO GARCÉS VELALCÁZAR

CRITERIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA
COMO MÉTODO DE INTERPRETACIÓN
DE LA NORMA TRIBUTARIA

Resumen 195
Sunto 196
Abstract 197
1. Criterio de la realidad económica 199
2. Crítica al criterio de la realidad económica 201
3. Realidad económica: principios, derechos y garantías constitucionales .. 208
   A) Principio de supremacía y aplicabilidad directa de la norma constitucional 208
   B) Principios de seguridad jurídica y reserva de ley 209
   C) Derecho de libertad de contratación 212
   D) Derechos de protección y garantía al debido proceso 214

PÁG.

E) Derechos a la no confiscación y a la propiedad privada 219
F) Derecho a la certeza de la inversión 220
4. Necesidad de la existencia de una cláusula antielusión 223
5. Realidad económica y recaudación 228

Pasquale Pistone

PLURALISMO GIURIDICO
ED INTERPRETAZIONE
DELLA NORMA TRIBUTARIA

Sunto 233
Resumen 233
Abstract 234
1. Introduzione 236
2. Delimitazione del campo di analisi 236
3. Il pluralismo giuridico sovranazionale nel diritto tributario 238
4. Il pluralismo giuridico internazionale nel diritto tributario 243
5. Pluralismo giuridico ed interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione 252

Philippe Bern

L'INTERPRETATION
DE LA LOI FISCALE
PAR LE JUGE FRANÇAIS

Sunto 267
Resumen 268
Abstract 269
1. L'interpretation "stricto sensu" de la loi fiscale 271
A) Le texte est clair 271
B) Le texte n'est pas clair 272
2. Le raisonnement par analogie 273
A) Divergence apparente entre nos deux ordres juridictionnels 274
B) Convergence profonde de nos deux ordres juridictionnels 275
3. Conclusion 277

PIETRO SELICATO

La comparazione nel Diritto tributario: riflessioni sul metodo

La comparación en el Derecho tributario: reflexiones en torno al método

Comparing in Tax law: some considerations about the method

Sunto

Lo studio comparato del diritto tributario si sta diffondendo rapidamente in ogni parte del mondo, a seguito delle sempre più accentuate esigenze di confronto tra le norme giuridiche di Stati diversi riconducibile allo sviluppo del fenomeno della globalizzazione delle economie e dei mercati.

La globalizzazione non ha modificato soltanto il sistema socio-economico e politico ma ha anche avuto un rilevante impatto sul sistema fiscale. Infatti, mentre la ricchezza tassabile continua ad essere oggetto dalle norme fiscali nazionali, il contribuente è in grado di realizzarla in tutto il mondo. Ciò accade perché il potere impositivo è conservato dagli Stati che, non ostante la continua erosione che subiscono, lo considerano ancora una prerogativa inalienabile della sovranità nazionale.

In questo processo, il cui principale effetto è stato quello di incrementare le relazioni internazionali ed una crescita nel numero e nell'importanza dei trattati e delle organizzazioni tra Stati, assume una posizione di rilievo il forte sviluppo dei mezzi di comunicazione. La dinamica alla quale si fa cenno ha radicalmente modificato la struttura dell'economia mondiale coinvolgendo direttamente la fiscalità. per una serie di ragioni.

In primo luogo, la ricchezza si è dispersa, varcando i confini nazionali per dirigersi negli Stati che applicano aliquote fiscali più contenute ed offrono agli investitori garanzie di maggiore riserbo.

Inoltre, le manifestazioni della ricchezza hanno oltrepassato gli schemi tradizionali, anche per effetto della tendenza alla dematerializzazione, favorita in misura consistente dallo sviluppo delle tecnologie telematiche e di *internet*. Questo processo ha prodotto, a sua volta, modifiche di notevole rilievo nel campo giuridico, finendo con l'incidere sulla struttura e sulla funzione del contratto, il cui ruolo si è trasformato da quello di mero strumento di disciplina nella circolazione della ricchezza a quello di fonte di produzione della stessa; per un esempio di tale metamorfosi basti pensare al complesso mondo dei beni immateriali (le c.d. "*new properties*") che, come tali, possono essere localizzati in piena legittimità ove ritenuto più opportuno dal titolare in base a ragioni di mera convenienza fiscale.

Questi profondi cambiamenti hanno amplificato le esigenze di comparazione, accrescendo in ogni parte del mondo l'interesse ad affrontare con sistematicità lo studio di queste problematiche.

Nel settore tributario, poi, il processo di globalizzazione dell'economia ha condotto alla formazione, ad opera delle organizzazioni sovranazionali competenti nella materia, di un esteso *corpus* di norme e di principi riguardanti la fiscalità. Per queste norme, stante la loro indipendenza (*rectius*: supremazia) rispetto alla norma interna, si deve fare riferimento ad un sistema interpretativo distinto da quello dei singoli ordinamenti nazionali ma uniforme per tutta l'area di applicazione degli accordi, stante la loro funzione di disciplinare su basi comuni il diritto (anche tributario) degli Stati aderenti.

Prendendo atto dell'espansione e dell'intensificazione delle relazioni economiche internazionali, i cosiddetti "organismi settoriali globali" operanti nel campo della fiscalità hanno diffuso un vasto insieme di norme volte a regolare le fattispecie tributarie transnazionali, allo scopo di eliminare i fenomeni di doppia imposizione e di disciplinare in modo uniforme talune situazioni fiscalmente rilevanti (residenza stabile organizzazione, ecc.).

Come è stato recentemente osservato, per risolvere problemi globali occorrono soluzioni globali mentre, di norma, l'organizzazione dei pubblici poteri non è globale ma nazionale. Ciò produce difficoltà e ritardi nel processo di adattamento agli accordi internazionali, che resta frammentario e genera sovente conflitti tra norme internazionali, nazionali e locali. D'altronde, il diritto tributario internazionale si basa su concetti comuni che possono emergere in modo pieno soltanto a seguito di una appropriata analisi comparata.

In Italia, grazie al contributo di autorevoli studiosi, nella seconda metà del secolo scorso è stato avviato con criteri sistematici l'esame comparato delle norme tributarie. In un primo momento, la comparazione è stata applicata ai principi tributari fondamentali. Più di recente, l'indagine si è spinta nella ricostruzione in una prospettiva globale delle basi teoriche del diritto tributario. Ma non sono mancati ulteriori importanti contributi della dottrina che, prendendo in considerazione, di volta in volta, i principali istituti del sistema tributario, ne hanno affrontato in modo analitico lo studio comparato ed hanno ricostruito le metodologie di un'analisi siffatta.

Secondo opinioni autorevoli, tuttavia, gli studi fino ad ora condotti si sono limitati ad un approccio puramente descrittivo, senza soffermarsi sui profili metodologici propri del diritto tributario comparato, che appare ormai un'autonoma disciplina giuridica sia rispetto al diritto tributario domestico sia rispetto alla comparazione praticata in alti rami del diritto. Sta di fatto che, anche quando la letteratura ha

abbandonato l'approccio descrittivo (di gran lunga prevalente nella pubblicistica, non solo italiana) per offrire un quadro completo delle norme fiscali appartenenti ad ordinamenti giuridici diversi, essa si è riportata alle metodologie dell'analisi comparata già consolidatesi con riferimento ad altre materie (specialmente il diritto privato il diritto pubblico ed il diritto costituzionale).

D'altronde, il fatto (ormai assodato) che la comparazione del diritto tributario si basi ampiamente sulle dette metodologie costituisce, allo stesso tempo, un vantaggio ed un limite nella ricostruzione di autonomi profili teorici della materia. È senz'altro un vantaggio poiché consente di avvalersi di risultati già acquisiti che, in gran parte, possono essere utilizzati anche dai tributaristi. Ma (ed in ciò consiste il limite) la possibilità di ricorrere a schemi logici già impiegati con successo nelle altre discipline potrebbe generare qualche problema laddove i detti schemi fossero trapiantati nel diritto tributario senza il necessario adattamento.

Prendendo atto di questa necessità, l'analisi che verrà svolta in questo saggio avrà come punto di partenza i modelli metodologici consolidatisi nella comparazione di altri settori dell'ordinamento giuridico ed affronterà i problemi legati all'adattamento di tali modelli alla materia tributaria, per poi delineare la loro più idonea configurazione a questi fini.

* * *

Resumen

El estudio comparado del *Derecho tributario* se está difundiendo rápidamente en todo el mundo, como consecuencia de las cada vez más acentuadas exigencias de comparación entre las normas jurídicas de los diversos Estados a causa del desarrollo del fenómeno de la globalización de las economías y mercados.

La globalización no solo ha modificado el sistema socio-económico y político, sino también ha tenido un importante impacto sobre el sistema fiscal. De hecho, mientras la riqueza imponible continúa siendo objeto de normas fiscales nacionales, el contribuyente está en condiciones de percibirla en cualquier parte del mundo. Lo anterior ocurre porque el poder impositivo se ha mantenido en manos de los Estados que, aun con la continua erosión que sufren a causa del fenómeno de globalización, insisten en que ese tipo de poder constituye una prerrogativa inalienable de la soberanía nacional.

En este proceso de globalización, cuyo principal efecto ha sido el incremento de las relaciones internacionales y un aumento consi-

derable en el número y la importancia de tratados y organizaciones supranacionales, asume una posición relevante el gran desarrollo de los medios de interacción e intercambio entre personas. La dinámica que se ha adoptado modificó radicalmente la estructura de la economía mundial, incluyendo dentro de este cambio y de manera directa a la imposición por las razones que a continuación se exponen.

En primer lugar, la riqueza se ha difundido, sobrepasando los límites nacionales, en busca de Estados con tarifas tributarias más bajas y que ofrezcan a los inversionistas mayores garantías.

Por otro lado, las manifestaciones de riqueza superaron los esquemas tradicionales, en parte por efecto directo de la desmaterialización del dinero, que se favoreció en gran medida por el desarrollo de las tecnologías telemáticas y de *internet*. Este proceso ha producido, a su vez, modificaciones de considerable importancia en el campo jurídico, terminando por incidir en la estructura y función del contrato, que pasó de ser un simple instrumento de regulación en la circulación de la riqueza, para convertirse en una verdadera fuente de producción de la misma. El complejo mundo de los bienes inmateriales ejemplifica claramente la aludida metamorfosis, dado que este tipo de bienes pueden localizarse por su titular, con toda legitimidad, en el lugar en que éste considere más oportuno, con base en razones de mera conveniencia fiscal.

Estos profundos cambios han hecho que las exigencias de comparación normativa sean mayores y, en consecuencia, el interés de afrontar sistemáticamente estas problemáticas es prioridad en todas las partes del mundo.

En el ámbito tributario, el proceso de globalización de la economía condujo a la creación, por parte de las organizaciones supranacionales competentes en la materia, de un extenso *corpus* de normas y principios relacionados con la imposición. Para el análisis de estas normas, y a causa de la independencia que tienen (rectius: supremacía) respecto de la norma interna, debe hacerse referencia a un sistema de interpretación distinto de aquel utilizado en los ordenamientos nacionales, pero uniforme para toda el área de aplicación de los acuerdos, ya que la función de los tratados es precisamente la de regular sobre bases comunes el derecho (incluyendo el tributario) de los Estados parte.

Conscientes de la expansión e intesificación de las relaciones económicas internacionales, los así llamados "*organismos sectoriales globales*" que operan en el campo de la imposición, han difundido un gran conjunto de normas que tienen como finalidad regular los *supuestos de hecho* tributarios transnacionales, con el objeto de eliminar los fenómenos de doble imposición y regular, de manera uniforme,

las instituciones fiscalmente relevantes (residencia, establecimiento permanente, etc).

Como se ha observado, para resolver problemas globales se necesitan soluciones globales; pero jurídicamente, la organización de los poderes públicos sigue siendo nacional y no ha trascendido al campo global, aunque la coyuntura así lo exige. Lo anterior produce dificultades y retardos en el proceso de adaptación a los acuerdos internacionales, el cual permanece fragmentado y genera graves conflictos entre normas internacionales, nacionales y locales. De ahí la importancia del análisis comparado del *Derecho tributario internacional* como única forma de entendimiento uniforme de sus conceptos.

En Italia, gracias a la contribución de diversos estudiosos, en la segunda mitad del siglo pasado, comenzó un examen comparativo, con criterios sistemáticos, de las normas tributarias. En un primer momento, la comparación se realizó en relación con los principios tributarios fundamentales. Más recientemente, la investigación se ha enfocado hacia un intento de reconstrucción, desde una perspectiva global, de las bases teóricas del *Derecho tributario*. Ha habido importantes aportes de la doctrina en el marco del derecho comparado y a partir de los principales elementos del sistema tributario.

Sin embargo, según destacadas opiniones, los estudios que se han hecho hasta ahora se limitan al campo meramente descriptivo, sin detenerse en los perfiles metodológicos propios del *Derecho tributario* que aparece ahora como una disciplina jurídica autónoma respecto de otras ramas del derecho. El hecho es que, aun cuando la literatura ha abandonado la perspectiva meramente descriptiva para ofrecer un cuadro completo de las normas tributarias pertenecientes a los diversos ordenamientos jurídicos, se ha dirigido a las metodologías de análisis comparado ya consolidadas respecto de otras materias (especialmente el *Derecho privado*, el *Derecho público* y el *Derecho constitucional*).

Además, el hecho de que la comparación del *Derecho tributario* se base ampliamente en esas metodologías, constituye, al mismo tiempo, una ventaja y un límite en la reconstrucción de autónomos perfiles teóricos de la materia. Sin duda alguna es una ventaja dado que permite utilizar resultados ya adquiridos que, en gran parte, pueden usarse por tributaristas. Pero (y en eso consiste el límite) la posibilidad de acudir a esquemas lógicos ya utilizados con éxito en otras disciplinas podría generar algunos problemas en cuanto dichos esquemas estarían siendo transplantados al *Derecho tributario* sin la adaptación necesaria.

Teniendo en cuenta esta necesidad, el análisis que se desarrollará en este escrito tendrá como punto de partida los modelos metodológicos que se han consolidado en la comparación de otros sectores del ordenamiento jurídico, y afrontará los problemas relacionados con la adaptación de tales modelos a la materia tributaria, para luego delinear su más idónea configuración para estos fines.

* * *

Abstract

The comparative study of the tax law is spreading quickly worldwide as a consequence of the more and more accentuated exigencies of comparing between juridical rules of different Countries referable to the development of the phenomenon of the economies and markets globalization.

Globalization did not just modify the socioeconomic and political system but also had a remarkable impact on the tax system. Indeed, whilst taxable wealth continues being subject to National tax rules, the taxpayer is able to realize such wealth on a worldwide basis. This occurs because the right-to-tax is kept by the Countries that, notwithstanding the continuous erosion they suffer, consider it as an inalienable prerogative of the national sovereignty.

In this process, whose main effect has been the increase of international relationships as well as a growth of the number and importance of the treaties and organizations between the Countries, the strong development of the means of communications raises to an important position. The mentioned trend has radically modified the structure of the world economy, directly involving taxation for a set of reasons.

First, wealth is scattered, crossing national borders in order to make for Countries which apply more moderate tax rates and offer the investors guarantees of greater discretion.

Moreover, the displays of wealth overcame the traditional schemes, also due to the trend towards dematerialization, considerably favored by the development of telecommunication technologies and internet. This process produced, on its turn, considerable modifications in the juridical field affecting the structure and function of the contract itself, whose role has been transformed from a mere instrument of regulation in the circulation of wealth to a source of production of the wealth. In order to give an example of said metamorphosis, just think about the complex field of intangible goods (so called "new properties") that, as such, may be legitimately localized

where the owner considers more opportune on the basis of mere tax advantage reasons.

These deep changes broadened the exigencies of comparing, increasing worldwide the interest to face systematically the study of these problems.

Besides, in the fiscal sector, the process of economy globalization led to the formation, by the competent international organizations, of a wide *corpus* of rules and principles related to taxation. For these norms, given their independence (*rectius*: supremacy) in respect of the internal rule, it's necessary to make reference to an interpretative system, different from the one of the various National law systems, but uniform for the whole area of application of the agreements, because of their function of regulating on common bases the law (and, therefore, tax law as well) of the member Countries.

Taking note of the expansion and intensification of the international economic relationships, the so called "sectorial global organisms" operating in the field of taxation released several rules aimed to regulating transnational tax matters in order to eliminate double taxation phenomena and regulate, uniformly, some tax remarkable situations (residency, permanent establishment, etc.).

As recently noted, global problems need global solutions, whilst usually the organization of public powers is not global rather national. This implies difficulties and delays in the process of adapting to international agreements, which remains disjointed and frequently generates conflicts between international, national and local rules.

On the other hand, international tax law is based on common concepts which may emerge wholly only through an appropriate comparative analysis.

In Italy, thanks to the contribution of several scholars, it started (in the second half of the previous century) with systematical criteria the comparative exam of tax rules. In a first moment, comparison has been applied to fundamental tax principles.

Recently, the study pushed on the reconstruction of the tax law's theoretical bases in a global perspective. Further important contributions occurred by the doctrine which, taking into account, time by time, the main institutions of the tax law system, faced in an analytical way the comparative study of the latter and reconstructed the methodologies of such analysis.

Nevertheless, according to authoritative opinions, studies made up to now have been limited to a pure descriptive approach, without dwelling upon methodological profiles of comparative tax law which appears now an autonomous juridical discipline in respect of both

domestic tax law and comparison carried out in other branches of the law.

It's a matter of fact that, even where the literature left the descriptive approach (which is prevailing in the public law doctrine, not only the Italian one) in order to offer a complete picture of the tax rules owning to different law systems, it referred to the methodologies of comparative analysis already consolidated with reference to other subjects (in particular, civil law, public law and constitutional law).

On the other hand, the fact (now acknowledged) that comparing in tax law is widely based on said methodologies represents, at the same time, an advantage and a limit in the reconstruction of autonomous theoretical profiles of the subject. It's undoubtedly an advantage because it allows making use of results which have been already acquired and can be utilized, mostly, by tax scholars as well. But (and this is the limitation), on the other hand, the possibility of turning to logical schemes already and successfully utilized in other disciplines may generate some problems where said schemes are transferred into tax law without the necessary adaptation.

Considering said need, the analysis that will be carried out in this essay will have as a starting point the methodological models consolidated in the comparing of other sectors of the law system and will face problems linked to the adapting of such models to the tax subject, outlining, then, their more appropriate configuration to these extents.

1. Cenni introduttivi

Lo studio comparato del diritto tributario si sta diffondendo rapidamente in ogni parte del mondo, a seguito delle sempre più accentuate esigenze di confronto tra le norme giuridiche di Stati diversi riconducibile allo sviluppo del fenomeno della globalizzazione delle economie e dei mercati[1].

La parola "globalizzazione" ha richiamato alla mente sentimenti diversi, talvolta in contrasto tra loro: interesse, diffidenza, paura. Era molto diffusa, invero, specialmente nei primi tempi, una percezione negativa di questo fenomeno, ritenendosi che questo avesse un impatto devastante sulla vita quotidiana delle persone, da cui non vi era modo di sfuggire dato il carattere diffuso delle sue manifestazioni[2]. Altri osservatori, pur assumendo una posizione critica nei suoi confronti, articolavano il loro discorso entro uno schema di "risposte alla globalizzazione", accettando l'ormai evidente nuova realtà e proponendo modi nuovi di viverla[3].

È un dato di fatto, comunque, che la globalizzazione, palesemente refrattaria ad ogni barriera e regolamentazione posta dagli Stati nazionali abbia fortemente ridimensionato la sovranità di questi ultimi[4], fino al punto di far paventare ai più pessimisti il consolidarsi di una vera e propria "impotenza economica dello Stato" di fronte al mercato globalizzato[5].

D'altra parte, la globalizzazione non ha modificato soltanto il sistema socio-economico e politico ma ha anche avuto un rilevante impatto

[1] Per una ricostruzione delle origini e dell'evoluzione di questo complesso fenomeno si rinvia a Jürgen Osterhammel - Niels P. Petersson, *Storia della globalizzazione*, Bologna, 2005.

[2] In questo senso, ad esempio, si muovono le riflessioni di Zygmunt Bauman, *Globalization. The Human Consequences*, 1998, trad. it., *Dentro la globalizzazione. Le conseguenze sulle persone*, Bari 2001, p. 77.

[3] In questi termini si pone di fronte al problema Ulrich Beck, *Was ist Globalisierung?*, 1997, trad. it., *Che cos'è la globalizzazione. Rischi e prospettive della società planetaria*, Roma, 1999.

[4] Sul punto, *ex plurimis*, Sabino Cassese, *La crisi dello Stato*, Bari, 2002, 45 ss.; Jürgen Habermas, *La costellazione post nazionale. Mercato globale, nazioni e democrazia*, Milano, 1999, 41 ss.; Ulrich Beck, *op. cit.*, 22; Francesco Galgano, *La globalizzazione nello specchio del diritto*, Bologna, 2005, 24 ss. e 210 ss.

[5] Così, testualmente, Zygmunt Bauman, *op. cit.*, 75.

sul sistema fiscale[6]. Infatti, mentre la ricchezza tassabile continua ad essere oggetto dalle norme fiscali nazionali, il contribuente è in grado di realizzarla in tutto il mondo. Ciò accade perché il potere impositivo è conservato dagli Stati che, non ostante la continua erosione che subiscono, lo considerano ancora una prerogativa inalienabile della sovranità nazionale[7].

In questo processo, il cui principale effetto è stato quello di incrementare le relazioni internazionali ed una crescita nel numero e nell'importanza dei trattati e delle organizzazioni tra Stati, assuma una posizione di rilievo il forte sviluppo dei mezzi di comunicazione[8]. La

[6] Per una disamina dell'impatto della globalizzazione sulle regole fiscali si veda Emilio Gerelli, "Il fantasma della globalizzazione e la realtà dei sistemi tributari negli anni 2000", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, 449, ove viene puntualizzato che in un mercato globale l'economia si può dividere in due parti: la prima, meno evoluta e più legata al territorio, tende a coincidere con la *societas pauperum* ed ha poche possibilità di sfuggire alla sovranità fiscale statale; la seconda, più evoluta, diviene il centro di allocazione dei redditi più elevati e si organizza per sfuggire al controllo dei governi nazionali (ivi, 461). Secondo Gilberto Muraro, "Alla ricerca dell'equità tributaria: dalle scritture ai problemi attuali", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, I, 358, la globalizzazione economica produce effetti regressivi sul gettito dei sistemi fiscali nazionali poiché lo Stato è in grado di tassare soltanto la ricchezza prodotta dai fattori meno mobili (*ibidem*, 370). Per ulteriori riflessioni si veda Vito Tanzi, *Globalizzazione e sistemi fiscali*, Arezzo, 2002; in argomento anche Jeffrey Owens, "Taxation within a Context of Economic Globalization", in *Bull. fisc. doc.*, IBFD, 1998, 290; Id., *Taxation in a global environment*, in OECD Observer, Marzo 2001, *http://www.oecdobserver.org/*; Id., *Tax in a borderless world*, ivi, Ottobre 2006; con specifico riferimento alla situazione dei Paesi in via di sviluppo cfr. Mukul G. Asher - Ramkishen S. Rajan, "Globalization and Tax systems: Implications for Developing Countries with Particular Reference to South East Asia", (January, 2001), in *http://www.cpdsindia.org/globalizationandtaxsystems.htm*; nonché Reuven S. Avi-Yonah, "Globalization and tax competition: implications for developing countries", in *Cepal Review*, No. 74, Agosto 2001; per i profili collegati all'accertamento si veda, altresì, Raffaello Lupi, "L'Amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione", in *Rass. trib.*, 1999, 1127.

Per un'analisi molto risalente che anticipa i problemi fiscali della globalizzazione si veda Gabriele Salvioli, *Le doppie imposte in diritto internazionale*, Napoli, 1914, 1, ove si osserva come già in quell'epoca avesse grande importanza "l'internazionalizzarsi dei capitali, il cosmopolitismo delle banche e delle borse", sottolineando che "le grandi operazioni finanziarie varcano le barriere nazionali, ed hanno per mercato il mondo intero".

[7] Su questi aspetti Marc Leroy, "Riflessione sociologica sulla globalizzazione fiscale", in Marc Leroy (a cura di), *Fiscalità e globalizzazione*, Torino, 2007 (traduzione italiana della versione originale francese *La globalisation fiscale*, Parigi, 2006, 151.

[8] Già qualche tempo addietro Maurizio Lupoi, "La lezione di Gino Gorla per il comparatista di oggi", in *Foro it.*, 1994, V, 448, osservava, riferendosi alla situazione

dinamica alla quale si fa cenno ha radicalmente modificato la struttura dell'economia mondiale coinvolgendo direttamente la fiscalità, per una serie di ragioni[9].

In primo luogo, la ricchezza si é dispersa, varcando i confini nazionali per dirigersi negli Stati che applicano aliquote fiscali più contenute ed offrono agli investitori garanzie di maggiore riserbo. Nell'Unione Europea una spinta notevole in questa direzione é venuta dalla liberalizzazione valutaria disposta con la Direttiva n. 88/361/Cee del 24 giugno 1988, che ha stabilito la soppressione delle restrizioni ai movimenti dei capitali all'interno degli Stati membri, e con il Trattato sottoscritto a Maastricht il 7 febbraio 1992, in virtù del quale la circolazione internazionale dei capitali è stata completamente liberalizzata, anche per i movimenti da e per gli Stati terzi.

Inoltre, le manifestazioni della ricchezza hanno oltrepassato gli schemi tradizionali, anche per effetto della tendenza alla dematerializzazione, favorita in misura consistente dallo sviluppo delle tecnologie telematiche e di *internet*. Questo processo ha prodotto, a sua volta, modifiche di notevole rilievo nel campo giuridico, finendo con l'incidere sulla struttura e sulla funzione del contratto, il cui ruolo si è trasformato da quello di mero strumento di disciplina nella circolazione della ricchezza a quello di fonte di produzione della stessa; per un esempio di tale metamorfosi basti pensare al complesso mondo dei beni immateriali (le c. d. "*new properties*"[10]), che hanno la più evidente manifestazione nell'insieme dei cosiddetti "diritti di privativa" (marchi, brevetti, ecc.), la cui esistenza

---

che ha favorito lo sviluppo del diritto comparato, che "è solo in questi ultimi quindici anni che si è manifestata travolgente una dinamica comunicativa della quale la storia non offre alcun precedente".

[9] Per una prima analisi dell'evoluzione di questo processo si veda GIULIO TREMONTI, *La fiera delle tasse*, Bologna, 1991, 91 ss. Dello stesso Autore, per una visione aggiornata dei problemi dell'economia globale, si veda anche GIULIO TREMONTI, *La paura e la speranza*, Milano, 2008.

[10] In tema si veda FRANCESCO PULITINI, "Logica economica e strutture dei diritti - Le new properties e il decentramento delle scelte pubbliche", in GIORGIO DE NOVA - BRUNO INZITARI - GIULIO TREMONTI - GUSTAVO VISENTINI, *Dalle res alle* new properties, Milano, 1991, 67. Per puntuali richiami agli effetti prodotti dalla trasformazione delle forme di espressione della ricchezza sulla struttura dei contratti si veda FRANCO PICCIAREDDA, "Note economiche introduttive", in FRANCO PICCIAREDDA - PIETRO SELICATO, *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, 1996, 2-10. Per i riflessi fiscali di questa evoluzione sia consentito il rinvio a PIETRO SELICATO, "La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario", in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 257.

scaturisce direttamente dai contratti che li riconoscono[11], e che, come tali, possono essere localizzati in piena legittimità ove ritenuto più opportuno dal titolare in base a ragioni di mera convenienza fiscale.

Questi profondi cambiamenti hanno amplificato le esigenze di comparazione, accrescendo in ogni parte del mondo l'interesse ad affrontare con sistematicità lo studio di queste problematiche.

Nel settore tributario, poi, il processo di globalizzazione dell'economia ha condotto alla formazione, ad opera delle organizzazioni sovranazionali competenti nella materia, di un esteso *corpus* di norme e di principi riguardanti la fiscalità[12]. Per queste norme, stante la loro indipendenza (*rectius*: supremazia) rispetto alla norma interna, si deve fare riferimento ad un sistema interpretativo distinto da quello dei singoli ordinamenti nazionali ma uniforme per tutta l'area di applicazione degli accordi, stante la loro funzione di disciplinare su basi comuni il diritto (anche tributario) degli Stati aderenti[13].

Prendendo atto dell'espansione e dell'intensificazione delle relazioni economiche internazionali, i cosiddetti "organismi settoriali globali"[14] operanti nel campo della fiscalità hanno diffuso un vasto insieme di norme volte a regolare le fattispecie tributarie transnazionali, allo scopo di eliminare i fenomeni di doppia imposizione e di disciplinare in modo uniforme talune situazioni fiscalmente rilevanti (residenza stabile organizzazione, ecc.).

Come è stato osservato, per risolvere problemi globali occorrono soluzioni globali mentre, di norma, l'organizzazione dei pubblici poteri non è globale ma nazionale[15]. Ciò produce difficoltà e ritardi nel pro-

[11] Per simili considerazioni si veda, ancora, GIULIO TREMONTI, *La fiera delle tasse*, *op.*, *loco*, *cit.*

[12] Si tratta degli accordi internazionali in materia fiscale, sulla cui portata ed evoluzione cfr. VICTOR UCKMAR, "I trattati internazionali in materia tributaria", in Victor Uckmar (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, 101.

[13] In argomento si rinvia a GIUSEPPE MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 587 ss. Come nota GIULIANA ZICCARDI CAPALDO, *Diritto globale. Il nuovo diritto internazionale*, Milano, 2010, ai nostri giorni l'ordinamento internazionale non è più impostato sulla prospettiva della contrapposizione inter-statale che ha visto la luce all'interno del "modello westfaliano" ma ha spostato il proprio *focus* dagli stati agli individui riconoscendo come attori indipendenti le organizzazioni internazionali.

[14] La definizione è di SABINO CASSESE, *Il diritto globale. Giustizia e democrazia oltre lo Stato*, Torino, 2009, 17 ss., ove l'Autore svolge un'ampia e approfondita disamina delle diverse forme in cui si manifesta l'ordine giuridico globale.

[15] In tal senso SABINO CASSESE, *Il diritto globale...*, *cit.*, 5. Per analoghe considerazioni GIULIO TREMONTI, *Discorso al 235° anniversario della fondazione del Corpo della Guardia di Finanza*, Roma, 23 giugno 2009. Per TREMONTI dalla asimmetria tra

cesso di adattamento agli accordi internazionali, che resta frammentario e genera sovente conflitti tra norme internazionali, nazionali e locali[16]. D'altronde, il diritto tributario internazionale si basa su concetti comuni che possono emergere in modo pieno soltanto a seguito di una appropriata analisi comparata.

In Italia, grazie al contributo di autorevoli studiosi, nella seconda metà del secolo scorso è stato avviato con criteri sistematici l'esame comparato delle norme tributarie. In un primo momento, la comparazione è stata applicata ai principi tributari fondamentali[17]. Più di recente, l'indagine si è spinta nella ricostruzione in una prospettiva globale delle basi teoriche del diritto tributario[18]. Ma non sono mancati ulteriori importanti contributi della dottrina che, prendendo in considerazione, di volta in volta, i principali istituti del sistema tributario, ne hanno affrontato in modo analitico lo studio comparato[19] ed hanno ricostruito le metodologie di un'analisi siffatta[20].

---

mercato globale e regole locali "derivano infatti prima il caos e poi le crisi". Sulle criticità create da questa sorta di schizofrenia istituzionale si può consultare PIETRO SELICATO, *Global standards for global taxation: how can fairness and ethics in tax law contribute to the sustainable growth of the planet*, relazione presentata al Convegno "*First International Conference on Tax Ethics (perspective from a global economic crisis)*", tenutosi all'Università Lusiada di Lisbona il 4 maggio 2010, I cui atti sono in corso di pubblicazione a cura degli organizzatori.

[16] Su questo aspetto SABINO CASSESE, *Il diritto globale...*, *cit.*, 26, osserva che il carattere settoriale delle competenze affidate e ciascuna organizzazione può generare asimmetrie e scompensi, anche se "è possibile supplire al settorialismo, seguendo un costante processo di *accretion* e *cumulation*, connettendo i diversi corpi di regole e garantendo la partecipazione degli interessati» ivi, 26. Molto più drastico nel suo giudizio negativo sulle disfunzioni generate dalla mancanza di un coordinamento della governance globale è JOSEPH EUGENE STIGLITZ, *La globalizzazione che funziona* (traduzione italiana di *Making globalization work*), Torino, 2006, in part., 103 ove l'affermazione lapidaria che "la *governance* è il nucleo centrale del fallimento della globalizzazione".

[17] VICTOR UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, 1999 (II edizione riveduta ed aggiornata dell'opera originale del 1955).

[18] Per un richiamo alla necessità di ricercare i principi cui orientare i sistemi tributari dei singoli Paesi "che risultino in grado di fornire un'idonea *guide-line* per la costruzione di un ordine tributario internazionale" si veda ANDREA AMATUCCI, "Presentazione", in ANDREA AMATUCCI (diretto da) *Trattato di diritto tributario* (d'ora in poi *Trattato Amatucci*), vol. I-1, p. XIII, ed. ivi p. XXI, ove si afferma che l'opera "aspira, pertanto, ad essere sostanzialmente il primo Trattato europeo di diritto tributario". L'ambizioso progetto culturale si amplia, si aggiorna e si qualifica ulteriormente in Andrea Amatucci (*editor*), *International tax law*, Alphen aan den Rijn, 2006, opera redatta interamente in inglese in cui compaiono anche scritti di autori statunitensi e giapponesi.

[19] Vanno ricordati in proposito i numerosi convegni di studi organizzati nell'ultimo decennio del secolo scorso dal Corso di Perfezionamento "Antonio Berliri" dell'Uni-

Secondo opinioni autorevoli, tuttavia, gli studi fino ad ora condotti si sono limitati ad un approccio puramente descrittivo[21], senza soffermarsi sui profili metodologici propri del diritto tributario comparato, che appare ormai un'autonoma disciplina giuridica sia rispetto al diritto tributario domestico sia rispetto alla comparazione praticata in alti rami del diritto. Sta di fatto che, anche quando la letteratura ha abbandonato l'approccio descrittivo (di gran lunga prevalente nella pubblicistica, non solo italiana) per offrire un quadro completo delle norme fiscali appartenenti ad ordinamenti giuridici diversi, essa si è riportata alle metodologie dell'analisi comparata già consolidatesi con riferimento ad altre materie (specialmente il diritto privato il diritto pubblico ed il diritto costituzionale)[22].

---

versità di Bologna, aventi ad oggetto la disamina comparata delle legislazioni fiscali dei principali Stati europei relativamente a particolari istituti del sistema tributario, quali quelli dell'accertamento, del contenzioso, del sistema sanzionatorio. Gli atti del primo di questi convegni, tenuto nel 1991, sono pubblicati in ADRIANO DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario nella Comunitá europea: l'esperienza della repubblica Federale Tedesca*, Milano, 1997. Dalle puntuali considerazioni introduttive del suo curatore può inferirsi il precipuo intento, per motivi di impostazione sistematica dell'indagine comparatistica, di affiancare relatori italiani e stranieri nella disamina dello stesso tema.

In epoca più recente si colloca l'opera di MARCO BARASSI, *La comparazione nel diritto tributrario*, ed. provv., Torino, 2001, nonché MARCO BARASSI, "Comparazione giuridica e studio del diritto tributario straniero", in Victor Uckmar (cordinato da), *Diritto tributario internazionale*, *cit.*, 1499.

Si ricorda, infine, l'opera collettanea di CLAUDIO SACCHETTO - MARCO BARASSI (a cura di), *Introduction to comparative tax law*, Torino, 2008, in cui sono accostati studi sui profili metodologici con approfondimenti su specifici aspetti applicativi.

[20] CARLO GARBARINO, "Le basi teoriche e i metodi del diritto tributario comparato", in *Dir. pubbl. comparato ed europeo*, 2004, III, 1059. Dello stesso autore va segnalato altresì CARLO GARBARINO, "La tutela giustiziale con accordi tra fisco e contribuente: analisi economica del diritto e comparazione", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, n. 2, I, 225 (*Parte I - Analisi economica del diritto*) e in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, n. 3, I, 438 (*Parte II - Comparazione*).

[21] Per tali considerazioni si veda JÖRG MANFRED MÖSSNER, *Why and how to compare tax law*, in AA.VV., *Liber amicorum Luc Hinnekens*, Bruxelles, 2002, 305, nonchè in CLAUDIO SACCHETTO - MARCO BARASSI (di e a cura di), *Introduction to comparative tax law*, *cit.*, 13 ed ivi, per la conclusione riportata nel testo, 14-16, ove ampi riferimenti alla letteratura in materia. Con particolare riferimento all'attività svolta da più di mezzo secolo dall'IFA - *International Fiscal Association*, l'autore osserva che nei suoi numerosi convegni e seminari "*IFA compares only topics of a smaller extent*" e che, invece, "*there is no comprehensive study of a complete field of taxation like income taxation or others*".

[22] In questa direzione si muovono, ad esempio, HUGH J. AULT, *Comparative income taxation. A structural analysis*, Deventer, 1997; VICTOR THURONY, *Comparative tax law*, The Hague, 2003; Hugh J. Ault - Brian J. Arnold (editors), Comparative income taxation: a structural analysis, The Hague, 2004.

D'altronde, il fatto (ormai assodato) che la comparazione del diritto tributario si basi ampiamente sulle dette metodologie costituisce, allo stesso tempo, un vantaggio ed un limite nella ricostruzione di autonomi profili teorici della materia. È senz'altro un vantaggio poiché consente di avvalersi di risultati già acquisiti che, in gran parte, possono essere utilizzati anche dai tributaristi. Ma (ed in ciò consiste il limite) la possibilità di ricorrere a schemi logici già impiegati con successo nelle altre discipline potrebbe generare qualche problema laddove i detti schemi fossero trapiantati nel diritto tributario senza il necessario adattamento.

Prendendo atto di questa necessità, l'analisi che verrà svolta in questo saggio avrà come punto di partenza i modelli metodologici consolidatisi nella comparazione di altri settori dell'ordinamento giuridico[23] ed affronterà i problemi legati all'adattamento di tali modelli alla materia tributaria, per poi delineare la loro più idonea configurazione a questi fini.

2. I CONTORNI OGGETTIVI DELLA DISCIPLINA E I SUOI LEGAMI CON LA STORIA

Nella sua genesi, il diritto tributario comparato ha subito un'evoluzione analoga a quella che ha attraversato il diritto tributario domestico, frutto a sua volta di un lungo processo che ha portato al suo distacco dalla più ampia disciplina del diritto finanziario e, prima ancora, dalla scienza delle finanze[24].

Prima di entrare nel vivo dell'analisi metodologica di cui si è detto, sembra opportuno fissare alcuni punti fermi in ordine alla individuazione dell'ambito oggettivo della materia in esame, così come questo può essere delineato sulla scorta dell'evoluzione di cui essa è stata protagonista. Al riguardo va precisato che, ferme restando le sue implicazioni di carattere internazionale, il diritto tributario comparato si distingue non

[23] Ben delineati da CARLO GARBARINO, *Le basi teoriche ...*, *cit.*, spec. 1070.

[24] Fino all'inizio del secolo scorso l'insegnamento universitario delle materie tributarie (economiche e giuridiche) era impartito per lo più in forma congiunta. Soltanto a partire dall'inizio del novecento, i profili giuridici dei tributi hanno cominciato ad acquistare una loro autonomia con l'istituzione delle prime cattedre di diritto finanziario e fu soltanto nel secondo dopoguerra che il diritto tributario si separò completamente da quest'ultima materia. Per ulteriori riferimenti si veda ANDREA AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, 8ª ed., Napoli, 2007, spec. 3-69, nonchè DOMENICO DA EMPOLI, "Gli economisti", in FULCO LANCHESTER (a cura di), *Passato e presente delle facoltà di scienze politiche*, Milano, 2003, 243 e segg. Per la ricostruzione dei confini tra diritto finanziario e diritto tributario si veda, invece, GIAN ANTONIO MICHELI, "Diritto tributario e diritto finanziario", in *Enc. Dir.*, vol. XII, Milano, 1964, 1119.

solo dal diritto tributario internazionale[25] ma anche dal diritto tributario europeo[26] con i quali condivide tali implicazioni, limitandosi però ad utilizzarle soltanto per operare il confronto tra discipline appartenenti ad ordinamenti diversi.

Va evidenziato, invero, che i contenuti della comparazione nella materia tributaria, pur ricavando elementi indispensabili dall'area delle conoscenze delle materie contigue, appaiono ormai sufficientemente definiti e, anzi, pongono le nozioni ricavate dallo studio delle dette materie a fondamento dell'ulteriore analisi che si sviluppa attraverso la comparazione. In altri termini, mentre il diritto tributario (sia esso domestico, internazionale o europeo) studia le regole necessarie ad applicare i tributi nell'ambito territoriale in cui ciascuno dei detti comparti giuridici sviluppa la sua portata, il diritto tributario comparato fornisce gli strumenti per eseguire un confronto tra le regole appartenenti a diversi ordinamenti[27].

[25] E' ormai assodato che in questa partizione del diritto tributario rientrano sia le norme del diritto interno che disciplinano fattispecie tributarie transnazionali (il diritto tributario internazionale in senso stretto) sia quelle del diritto internazionale che disciplinano i tributi di due o più Stati (il diritto internazionale tributario). Sul punto si veda MANLIO UDINA, "Diritto internazionale tributario", in *Noviss. Dig. It.*, vol. v, Torino, 1960, 932; GIAN CARLO CROXATTO, "Diritto internazionale tributario", in *Digesto*, Disc. priv., Sez. comm., vol. IV, Torino, 1989, 640, nonché in *Rass. trib.*, 1989, I, 47; KLAUS VOGEL, "Il diritto internazionale tributario", in *Trattato Amatucci*, Annuario, Padova, 2001, 365; GIOVANNI PUOTI, "Riflessioni sulla nozione e sulla autonomia del diritto tributario internazionale", in VICTOR UCKMAR (coordinato da), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno *I 70 anni di diritto e pratica tributaria*, Genova 2-3 luglio 1999, Padova, 2000, 793.

[26] Questo comparto del diritto internazionale tributario ha acquisito a sua volta una piena autonomia, nei principi e nei contenuti. Sul punto GABRIEL CASADO OLLERO, "L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno", in *Trattato Amatucci*, Annuario, *cit.*, 505. E' opinione di FRANCO ROCCATAGLIATA, "Diritto tributario comunitario", in VICTOR UCKMAR (coordinato da), *Diritto tributario internazionale*, *cit.*, 1203, che in Europa non esista un vero e proprio "ordinamento fiscale europeo", che presupporrebbe l'esistenza di "un insieme organico di imposte europee, sovrapposte a quelle degli Stati membri e derivanti dal'esercizio di una piena competenza fiscale dell'Unione" (ivi, 1204). Nondimeno, egli ritiene di poter affermare che il concetto di fiscalità comunitaria consista pur sempre in "un sistema di regole europee a portata fiscale che hanno un'incidenza sulla struttura e le funzioni delle fiscalità nazionali degli Stati membri per il completamento degli obiettivi della costruzione europea".

[27] Appare ancora attuale la definizione data da TULLIO ASCARELLI, *Studi di diritto comparato e in tema di interpretazione*, Milano 1952, *Prefazione*, ripubblicato con altri scritti del medesimo autore nel 2004 (ed ivi x) secondo il quale oggetto dello studio del diritto comparato è "la valutazione normativa di determinati rapporti umani nell'ambito dei vari sistemi giuridici, sì che il comparativista dovrà preliminarmente far capo a determinati problemi sociali onde coglierne poi la diversa soluzione o disciplina giuridica".

La comparazione di regole e diritti ha radici risalenti molto indietro nel tempo. Si può dire che essa esiste da quando esistono comunità organizzate e dotate di propri ordinamenti giuridici[28], anche se si deve escludere che nella sua fase iniziale (collocata nel periodo delle antiche civiltà mediterranee, greca e romana) essa fosse condotta con l'impiego di una metodologia scientifica[29]. Si suppone che essa ebbe inizio con l'affermarsi di leggi considerate superiori per il prestigio dell'ordinamento dal quale provenivano, che per questo motivo erano studiate, imitate o trapiantate in altri ordinamenti[30].

Tralasciando i dettagli della sua lunga ed articolata evoluzione[31], va evidenziato che nel percorso sviluppatosi nel tempo ad opera di studiosi provenienti da Stati differenti ed appartenenti a differenti aree della cultura giuridica si può riscontrare l'esistenza di posizioni diverse in ordine al significato dell'espressione "diritto comparato". La dottrina, invero, si è divisa tra chi (soprattutto agli inizi) lo ha considerato una semplice prassi dell'indagine giuridica[32] e chi (negli anni più recenti), attribuendo ai profili metodologici un ruolo prettamente strumentale, gli ha attribuito il carattere di una vera e propria disciplina scientifica[33]. Il dibattito su questo punto si è ormai sopito ed oggi è prevalente la tesi che anche il diritto comparato, così come ogni altra disciplina giuridica, vada considerato in parte scienza e in parte metodo[34]. Più precisamente, la comparazione

[28] Il fondamentale testo di René David - Camille Jauffret-Spinosi, *I grandi sistemi giuridici contemporanei* (traduzione italiana a cura di Rodolfo Sacco), Padova, 1994, 1, esordisce affermando che "la comparazione dei sistemi giuridici considerati nella loro diversità geografica è cosa antica quanto la scienza stessa del diritto".

[29] È questa l'idea di Roberto Scarciglia, *Introduzione al diritto pubblico comparato*, Bologna 2006, 20.

[30] Su questo punto ancora Roberto Scarciglia, *Introduzione ...*, *cit.*, 19.

[31] Questa evoluzione viene ben sintetizzata nei suoi diversi passaggi dallo stesso Roberto Scarciglia, *Introduzione ...*, *cit.*, 17-33, ed è sviluppata analiticamente da Maurizio Lupoi, *Alle radici del mondo giuridico europeo*, Roma, 1994, ove si sviluppano in modo approfondito i percorsi seguiti dai diversi Stati europe nella costruzione dello *ius commune*.

[32] Gino Gorla, "Diritto comparato e straniero", in *Enc. Dir.*, vol. xi, 1989, 2, si riferisce espressamente alla "prassi dei comparatisti" distinguendola da un diritto comparato "puramente scientifico".

[33] Secondo René David - Camille Jauffret-Spinosi, *I grandi sistemi giuridici ...*, *cit.*, 2, lo sviluppo del diritto comparato come scienza può farsi risalire al xix secolo. Nello stesso senso De Vergottini, *Diritto costituzionale comparato*, Padova, 1999, 2.

[34] Su questa equilibrata posizione sembrano collocarsi oggi Antonio Gambaro - Pier Giuseppe Monateri - Rodolfo sacco, *Comparazione giuridica*, Dig. disc. priv., Sez. civ., Torino, 1988, 48 ed ivi, sul punto, 52. In senso adesivo Marco Barassi, *Comparazione giuridica ...*, *cit.*, 1501, nt. (5).

è ormai una scienza al servizio dei valori, rivolta a fornire i metodi per ricercare le soluzioni migliori[35].

È opinione consolidata, comunque, che la ragione della recente maturazione scientifica della disciplina sia riferibile al fenomeno della "frantumazione" nei singoli diritti nazionali dello *ius commune* europeo (applicato in tutti gli Stati europei a partire dall'alto medio evo e riconducibile, in buona sostanza, alla somma dei principi desumibili, nel loro insieme, dal diritto romano e dal diritto canonico), dalla quale ha avuto origine prima l'opportunità poi la vera e propria necessità di confrontare fra loro le diverse leggi che le nazioni europee si erano date. Lo sviluppo del diritto comparato è stato, dunque, una conseguenza inevitabile della "nazionalizzazione" dei sistemi giuridici che ha fatto seguito all'abbandono del riferimento allo *ius commune* come diritto di valore universale[36].

Venendo ai risultati raggiunti ai nostri giorni, si può ricordare che negli studi condotti durante il secolo scorso la comparazione giuridica è stata accostata alla storia del diritto[37]. Anzi, è stato detto che il diritto comparato addirittura le "appartenesse"[38]. In questo ambito, peraltro, già si distingueva l'interpretazione storica (tesa unicamente alla conoscenza di determinate norme di legge) e l'interpretazione giuridica (rivolta ad individuare principi e soluzioni coerenti con quelli codificati nel *corpus juris* donde si prendono le mosse e che perciò non si esaurisce nella conoscenza di questo ma lo sviluppa, integra e rinnova con un processo che non sembra possa contenersi negli schemi della logica formale[39]). Tale soluzione appare ancora oggi pienamente appagante, poiché la mera ricostruzione in chiave storica di una determinata norma di legge o di un istituto della legge straniera è senz'altro utile ma non esaurisce il processo di comparazione che, invece, deve tendere ad un raffronto della portata attuale di tale norma con quella delle norme appartenenti ad ordinamenti giuridici diversi o con una norma internazionale cui la prima deve adeguarsi.

[35] Così, testualmente, ANTONIO GAMBARO - PIER GIUSEPPE MONATERI - RODOLFO SACCO, *Comparazione giuridica*, *cit.*, 50-51.

[36] Così ancora RENÉ DAVID - CAMILLE JAUFFRET-SPINOSI, *I grandi sistemi giuridici ...*, *cit.*, 2.

[37] L'intera opera di MAURIZIO LUPOI, *Alle radici ...*, *cit.*, è intrisa nel metodo storico-comparatistico, al quale fa esplicito riferimento nelle sue premesse.

[38] In tal senso TULLIO ASCARELLI, *Studi di diritto comparato ...*, *cit.*, (*Prefazione*, IX).

[39] Così ancora TULLIO ASCARELLI, *op. cit.*, X, ove si soggiunge che "questa opera non è quella dello storico che non può fare una storia ipotetica avanzando la soluzione di problemi che storicamente non siano stati proposti e risolti".

È comunque pacifico che nell'attività di comparazione si sviluppi un legame intenso con la storia[40]. È certamente ancora attuale il detto "*History involves Comparison*", coniato all'inizio del secolo scorso da Frederic William Maitland[41], padre degli storici inglesi richiamato dagli studiosi contemporanei del diritto comparato[42], poiché l'analisi storica si realizza con maggior precisione attraverso il raffronto del fatto storico da esaminare con le analoghe situazioni verificatesi nel passato o con la situazione presente[43].

D'altra parte, chiunque si interessi di comparazione giuridica sviluppa un legame intenso con la storia, avvalendosene per comprendere meglio il diritto di un altro Stato. In questa prospettiva, come è stato sostenuto di recente[44], la storica frase di Maitland potrebbe essere letta al contrario ("*Comparison involves History*"), in quanto la conoscenza del diritto che non voglia rimanere superficiale presuppone l'indagine storica. E siccome la comparazione giuridica non può limitarsi ad un'analisi superficiale, il confronto dovrà basarsi necessariamente su un'indagine che, risalendo all'origine delle norme, ne ricostruisca la portata anche sulla base della

[40] A queste conclusioni perviene ROBERTO SCARCIGLIA, *Introduzione ...*, *cit.*, 33, osservando che "l'apporto della storia al diritto comparato continua ad essere "indispensabile per rivedere i tradizionali schemi tassonomici" (come ad esempio i rapporti tra *common law* e *civil law*) che oggi sono "divenuti insufficienti per il comparatista".

[41] FREDERIC WILLIAM MAITLAND, *Materials for the history of English law*, in AA.VV., *Selected essays in Anglo-American legal history*, Cambridge, 1907-1909, vol. II, 53.

[42] ROBERTO SCARCIGLIA, *Introduzione ...*, *cit.*, 17.

[43] In RENÉ DAVID - CAMILLE JAUFFRET-SPINOSI, *I grandi sistemi giuridici ...*, *cit.*, 3-5, viene evidenziato ampiamente il contributo che il diritto comparato può apportare non solo alle ricerche di ordine storico ma anche a quelle filosofiche e sociologiche e, in ultima analisi, allo studio delle civiltà e dei popoli.

Per una sperimentazione del metodo comparatistico negli studi filosofici si veda l'interessante saggio di XIANGLONG ZHANG, *Comparison paradox, comparative situation and inter-paradigmaticy: a methodological reflexion on cross-cultural philosophical comparison*, in Formamente, 2010, n. 1-2, 13, ove si sviluppa la tesi della "inter-paradigmaticità", contrapponendola alla visione di HANS-GEORG GADAMER, *Truth and method*, New York, 1989, basata sulla sintesi della "fusione degli orizzonti". Le premesse della teoria della "inter-paradigmaticità furono poste da MARTIN HEIDEGGER, *Identität und differenz*, Pfullingen, 1957, nei suoi studi sul Taoismo cinese, che egli contrappone al *logos* greco. Per una disamina dell'analisi svolta da HEIDEGGER si veda ANDREA BIXIO - GIANNI VATTIMO, *Martin Heidegger: la dottrina di Platone sulla verità (lettera sull'umanismo)*, Torino, 1978 ed ivi, in part., il capitolo dedicato a "La dottrina di Platone sulla verità" (37-73) e quello contenente "Cenni per una storia delle interpretazioni" (135-151).

[44] Ancora ROBERTO SCARCIGLIA, *op, loco*, ult. *cit.*

loro funzione[45]. Anche esperienze culturali come il concettualismo, la dogmatica[46] o la pandettistica dovrebbero essere considerate come meri fatti storici[47].

Benché il metodo storico-comparatistico sia stato teorizzato inizialmente nell'ambito delle discipline privatistiche, esso costituisce un modello replicabile anche in altri rami del diritto, compreso il diritto tributario. La nostra materia è ancora più sensibile di altre a questa metodologia poiché l'evoluzione storica della norma tributaria è rapidissima, talvolta tumultuosa e asistematica, ed i suoi cambiamenti sono, usualmente, coerenti con il quadro socio-politico dell'epoca in cui essi vedono la luce costituendo, anzi, un fondamentale strumento di verifica che i governati utilizzano nei confronti dei loro eletti.

Tuttavia, in questi ultimi anni, forse per effetto del passaggio al sistema bipolare avviato con le riforme elettorali varate agli inizi degli anni novanta del secolo scorso (che ha dato luogo a rapidi avvicendamenti negli incarichi di governo tra le forze politiche che si contrappongono all'interno

[45] In proposito TULLIO ASCARELLI, *Studi di diritto comparato ..., cit.* (*Prefazione*, XI), osservava che oggetto dell'indagine comparativa fosse la "*law in action*", ovvero "la regola socialmente vigente, accettabile appunto in virtù del suo effettivo operare, indipendentemente dal fatto che essa possa coordinarsi con una norma prodotta nei modi prescritti nell'ordinamento giuridico considerato". Secondo Ascarelli, il giurista dovrebbe rendersi pieno conto degli "orientamenti ideali dell'ambiente" studiando la norma non solo nella sua struttura ma anche nella "funzione storicamente assolta" dalla stessa, osservando che anche sotto questo riguardo il diritto comparato "torna a rivelarsi un ramo della storia".

[46] È stata proprio l'evoluzione degli studi di diritto comparato a relegare nella storia l'apriorismo dogmatico. In questo senso si rinvia alle illuminanti pagine di GINO GORLA, *L'interpretazione del diritto*, Milano, 1941 (ristampa del 2003 con introduzione di RODOLFO SACCO), ove (62-64) si contesta l'apriorismo dogmatico affermandosi che la dogmatica non può che avere una posizione "interna" rispetto alla norma, essere cioè "interpretazione (di dogmi posti) e non posizione di dogmi". Nello stesso senso si esprime ANGELO FALZEA, *Ricerche di teoria generale del diritto e di dogmatica giuridica - I. teoria generale del diritto*, Milano, 1999, ove si sottolinea che il compito della dogmatica odierna è quello di "ricostruire in una forma logica più corretta e di rappresentare in una forma linguistica più trasparente il sistema legale", coordinando le norme ai principi affrontando la difficoltà latente di realizzare una "mediazione tra i principi e le norme (ivi, 310).

[47] Per questa opinione si veda GINO GORLA, "Diritto comparato", in *Enc. Dir.*, vol. XII, Milano, 1964, 928 ed ivi, sul punto, 932. Sulla stessa linea si colloca TULLIO ASCARELLI, *Studi di diritto comparato ..., cit.*, ove si evidenzia che la comparazione consente di distinguere all'interno delle diverse dogmatiche "i dati puramente formali e razionali e quelli che invece, in senso ampio, possono definirsi storici", così facilitando un controllo del valore logico delle varie costruzioni e dei loro limiti storici (ivi, Prefazione, XII).

del nuovo sistema), stiamo assistendo ad un sostanziale allineamento delle proposte formulate sulla materia fiscale dagli opposti schieramenti, che sembrano avvitarsi in una spirale concorrenziale invece di attestarsi su posizioni aventi una precisa connotazione sul piano ideologico.

Questa tendenza mette in discussione, almeno in Italia, la validità dell'interpretazione delle norme tributarie basata sul metodo storico-evolutivo poiché, per questi motivi, non è sempre possibile collocare la nuova disposizione all'interno di un quadro unitario e coerente.

3. Perché comparare: le posizioni contrarie

Stando ad un'opinione ormai ampiamente diffusa, le ragioni che inducono a riflettere comparatisticamente su esperienze giuridiche diverse (inclusa quella tributaria) sono disparate[48]. Nondimeno, da talune posizioni si riteneva nel passato che i tentativi di impostare lo studio comparato del diritto tributario fossero destinati all'insuccesso, giudicando una simile analisi inutile o, addirittura, impraticabile. A ben vedere, gli impedimenti addotti a questo riguardo possono essere ricondotti a quella che alcuni decenni or sono era stata definita in Italia la "peculiarità" del diritto tributario e che ha portato a riconoscere l'autonomia della materia rispetto alle altre discipline giuridiche ed economiche alle quali si avvicina[49].

Ad avviso di una accreditata dottrina[50], invero, vi sarebbe almeno una buona ragione per non procedere alla comparazione. Secondo questa

[48] A questo riguardo gli studiosi più autorevoli del diritto comparato manifestano opinioni unanimi. Si veda, in tal senso, René David - Camille Jauffret-Spinosi, *I grandi sistemi giuridici ...*, *cit.*, 3, ove si afferma che i motivi di interesse per la materia possono essere "raggruppati in tre ordini": compiere ricerche storiche e filosofiche concernenti il diritto; approfondire la conoscenza del diritto nazionale e migliorarlo; comprendere meglio i popoli stranieri migliorando il regime dei rapporti internazionali. Roberto Scarciglia, *Introduzione ...*, *cit.*, 35 e ss., distingue una "funzione primaria" (che, tanto nel diritto privato, quanto nel diritto pubblico, consiste nella conoscenza dei sistemi stranieri) da una "funzione secondaria" (che è invece l'impiego dei dati cognitivi acquisiti per ulteriori finalità, tanto teoriche quanto pratiche).

[49] Basandosi sulle particolari caratteristiche della materia, la dottrina ha argomentato l'esistenza di regole particolari nell'istituzione, nell'interpretazione e nell'applicazione delle sue norme. Su questo tema, oltre al già citato contributo di Gian Antonio Micheli, *Diritto finanziario e diritto tributario*, si veda altresì Gaetano Liccardo, "Introduzione allo studio del diritto tributario", in *Trattato Amatucci*, vol. I-1, p. 3, che parla espressamente di "tipicizzazione" della materia, nonché Nicola D'Amati, Il diritto tributario, ivi, 55, che pone in evidenza il carattere ed i problemi dell'autonomia della materia.

[50] Frans VanistendaelVanistendael, *The merits and demerits of the comparative study of taxation*, relazione al Convegno internazionale su *La comparazione nel diritto*

fonte, "*If there is one lesson to be learned from the comparison it is this: never give a legal opinion on a system which is not your own. There are too many specific characteristics of a tax system, which can only be detected by way of effective tax practice and not by way of the study of comparative tax law*". Il sistema fiscale straniero sarebbe dunque talmente "lontano" da quello proprio da non poter formare oggetto di conoscenza e di interpretazione.

Dunque, una peculiarità che, in questo caso, potrebbe definirsi di carattere transnazionale, ben diversa da quella tendente a distinguere la disciplina tributaria dagli altri settori dell'ordinamento giuridico che fu ravvisata dalla nostra dottrina con riferimento al diritto tributario domestico ma ugualmente basata sulla specificità (o "particolarismo") del sistema giuridico da comparare.

La prospettiva rassegnata che emerge dalla riportata osservazione mette bene in evidenza il forte disagio provato dai giuristi territoriali nell'affrontare studi tributari comparati ed appare ancor più significativa provenendo da uno studioso da tempo impegnato nello studio del diritto tributario internazionale, europeo e comparato. Risalendo ancora più indietro nel passato, si può riscontrare, inoltre, che perplessità di un certo rilievo sono state espresse con riferimento alla possibilità di impostare in concreto una teoria della comparazione giuridica in una materia come quella del diritto tributario che, non soltanto in Italia, é caratterizzata da continui mutamenti e si presenta notevolmente diversa nel confronto tra i diversi sistemi nazionali[51]. Per superare questi ostacoli, però, si potrebbero impiegare utilmente le metodologie già adottate con successo negli studi filosofici, che si basano sulla "inter-paradigmaticità" per superare, appunto, le differenze culturali, talvolta notevoli, che ostacolano il confronto tra le diverse teorie[52]. Con questi metodi si propongono di superare la ricerca di *standard* universali in presenza di tradizioni culturali diverse. I sostenitori di queste tesi, invero, si rendono conto del fatto che l'esistenza di un "paradigma" faciliterebbe la comparazione,

---

tributario: metodi, applicazioni e orientamenti in ambito internazionale, Roma 24-25 marzo 2002, p. 17 del dattiloscritto.

[51] Dubbi siffatti furono avanzati da George Bird, *A note on the fragility of international tax comparison*, in Int. bull. for fiscal doc., 1988, 198, e ripresa da Carlo Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova 1990, 11, il quale osservava al riguardo che "ove si consideri che esistono centinaia di convenzioni in materia tributaria, detta opera ricostruttiva, oltre ad essere materialmente inattuabile, in ogni caso risulterebbe priva di capacità descrittiva ed esplicativa".

[52] Xianglong Zang, *Comparison paradox ...*, *cit.*, spec. 21 ss.

ma non tanto perché offrirebbe uno *standard* comune ma perché farebbe emergere più facilmente le situazioni da comparare[53].

Pare, peraltro, che nel diritto tributario, pur rinvenendosi differenze a volte sensibili tra i diversi sistemi fiscali, si stia facendo strada un processo di progressivo ravvicinamento mosso proprio dagli studi comparati dal quale emergono con sempre maggiore intensità standard giuridici comuni che stimolano e semplificano il confronto.

Va dato conto infine, delle ulteriori difficoltà nella comparazione che sono state prospettate sul piano del diritto tributario transnazionale osservando che il numero e la varietà delle convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione ne avrebbero reso inattuabile ogni tentativo di ricostruzione su basi omogenee[54].

A questo specifico riguardo può opporsi, in primo luogo che le convenzioni in materia tributaria sono redatte in conformità a modelli comuni ampiamente diffusi all'interno di aree territoriali alquanto vaste (OCSE, ONU, USA, ecc.), che si basano su commentari approvati con apposite raccomandazioni aventi lo scopo specifico di fornire criteri uniformi nella loro interpretazione ed applicazione. Pur astraendosi dal dibattito relativo al carattere vincolante di tali atti[55], non si può negare che la loro autorevolezza viene riconosciuta dalla gran parte delle amministrazioni fiscali degli Stati aderenti[56]. E, del resto, è la stessa prassi delle riserve conferma indirettamente il valore impegnativo che il Commentario assume

[53] Così, ancora, XIANGLONG ZANG, *Comparison paradox ..., cit.*, 14.

[54] CARLO GARBARINO, *op. ult. cit.*, 11, al riguardo osservava che "ove si consideri che esistono centinaia di convenzioni in materia tributaria, detta opera ricostruttiva, oltre ad essere materialmente inattuabile, in ogni caso risulterebbe priva di capacità descrittiva ed esplicativa".

[55] Sulla portata delle raccomandazioni OCSE non esiste uniformità di vedute. Secondo AUGUSTO FANTOZZI - KLAUS VOGEL, "Doppia imposizione internazionale", in *Digesto*, Disc. priv., Sez. comm., Torino 1990, in forza dell'art. 5 del Trattato istitutivo dell'Organizzazione, esse sono vincolanti per gli Stati aderenti. Più sfumata è la posizione di GIUSEPPE MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario, cit.*, 622 ss., ad avviso del quale, alla luce dell'art. 18, lettera b), dello stesso Trattato (ove si stabilisce che ogni specie di raccomandazione obbliga gli Stati membri "soltanto a verificarne l'opportunità"), l'importanza a fini interpretativi del Modello OCSE e del suo Commentario è notevole "nonostante la natura di mera raccomandazione" rivestita dai detti atti. In argomento si veda anche ALBERTO POZZO, *L'interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione*, in VICTOR UCKMAR (a cura di), *Diritto tributario internazionale, cit.*, 145, in part., 167 ss., ove un'ampia panoramica delle diverse posizioni della dottrina.

[56] La circostanza è segnalata dallo stesso Commentario al Modello OCSE, Introduzione, Punto 29.1. Anche l'Amministrazione finanziaria italiana si è più volte riferita

per gli Stati aderente all'OCSE poiché, formulandole, essi formalizzano le posizioni di dissenso che intendono assumere con riferimento a specifiche norme del Modello, riconoscendo implicitamente i loro obblighi per le parti non costituenti oggetto della riserva[57].

Certamente, per il loro normale carattere bilaterale, tra convenzione e convenzione esistono sempre delle differenze ma queste riguardano aspetti che non interferiscono sull'impianto sistematico del modello di accordo, rientrando di norma nelle opzioni che gli stessi commentari lasciano nella disponibilità degli Stati contraenti. In particolare, non sono negoziabili dai singoli Stati i criteri di collegamento di determinate fattispecie reddituali al territorio di uno Stato contraente, per i quali il Modello OCSE e il relativo Commentario prevedono precisi criteri di individuazione. Mentre rientra nella disponibilità degli Stati contraenti la fissazione dell'ammontare delle ritenute alla fonte applicate al momento dell'uscita di determinati redditi dal territorio nazionale, che, tuttavia, non può spingersi aldilà dei valori minimi e massimi previsti nel Modello.

Per imporre ad uno Stato di estendere ai residenti in un altro Stato i vantaggi riconosciuti da una convenzione che il primo ha stipulato con un terzo Stato si è tentato di fare ricorso alla "clausola della nazione più favorita" (inizialmente inclusa tra i principi generali del diritto internazionale e successivamente codificata all'interno del GATT[58]), considerata una specificazione del principio generale di eguaglianza del trattamento tra gli stranieri di diversa nazionalità[59].

Ma la "clausola" non può consentire di applicare ai cittadini di uno Stato i trattamenti più favorevoli previsti dalle convenzioni contro la

---

alle raccomandazioni dell'OCSE per sostenere le proprie interpretazioni. Le principali pronunce sono citate da ALBERTO POZZO, *op. cit.*, 171, nota. 79.

[57] Sul punto ancora GIUSEPPE MELIS, *op. ult. cit.*, 624, che si richiama a ROBERTO BARATTA, *Gli effetti delle riserve ai trattati*, Milano, 1999. La Suprema Corte di Cassazione, con sentenza 15 febbraio 2008, n. 3889, ha attribuito "valore non normativo" al Commentario.

[58] L'art. I del Trattato GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*) dispone che "Tutti i vantaggi, benefici, privilegi o immunità accordati da una parte contraente ad un prodotto originario di, o destinato a qualsiasi altro paese saranno immediatamente e senza condizioni estesi a tutti i prodotti similari originari del, o destinati al territorio di tutte le altre parti contraenti".

[59] In questo senso GIAN CARLO CROXATTO, "Diritto internazionale tributario", in *Digesto*, Disc. priv., Sez. comm., vol. IV, Torino, 1989, 640, nonché in *Rass. trib.*, 1989, I, 447 ed ivi sul punto 455. Dubbi sulla rilevanza anche in campo tributario della "clausola della nazione più favorita" sono stati espressi in passato da VICTOR UCKMAR, *La tassazione degli stranieri in Italia*, Padova, 1955.

doppia imposizione stipulate da altri Stati[60] poiché questi trattamenti, riposando sulla tassabilità del soggetto in un altro Stato e sulla reciprocità della concessione del beneficio convenzionale nei soli rapporti tra gli Stati contraenti, non possono essere considerati esenzioni o agevolazioni in senso tecnico poiché hanno la diversa funzione di ripartire il potere impositivo tra gli Stati contraenti sulla base della condizione di reciprocità[61] e, di conseguenza, non possono essere incluse tra i "trattamenti più favorevoli" ai quali la "clausola" trova applicazione[62].

C'è poi chi sostiene che le convenzioni internazionali in materia tributaria, derogando sistematicamente alla regola dell'eguaglianza tra stranieri appartenenti a Stati diversi, ne compromettono la natura di principio generale del diritto internazionale[63]. Questa tesi non appare convincente poiché la circostanza che i trattati deroghino, anche frequentemente, alla regola generale dell'uguaglianza è la dimostrazione che tale regola esiste ed opera, al punto di richiedere di volta in volta una espressa disposizione contraria per derogarvi.

D'altra parte, le diversità esistenti tra le discipline dei vari Stati non devono costituire un freno ma, anzi, uno stimolo allo sviluppo di un'analisi comparata poiché confermano anziché smentire l'esigenza di procedervi. In questa direzione si sono mossi recentemente OCSE, G-8

[60] Per una accurata disamina delle diverse ipotesi in cui la clausola potrebbe trovare applicazione si veda LAURA MARRA, La clausola della nazione più favorita e le convenzioni bilaterali contro la doppia imposizione tra i Paesi membri dell'Unione europea, in *Riv. dir. trib. int.*, 2006, n. 3, 191.

[61] Per una disamina dei differenti aspetti della reciprocità nei trattati fiscali sia consentito rinviare a PIETRO SELICATO, *Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni. Alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in Riv. dir. trib. int., 2004, n. 1, p. 11.

[62] Così, ancora, GIAN CARLO CROXATTO, *Diritto internazionale tributario, cit.*, 455. Va anche sottolineato che la pienezza del potere degli Stati membri di disciplinare in piena autonomia i contenuti delle convenzioni in materia di doppia imposizione che stipulano con altri Stati è stata confermata dalla Corte di Giustizia con sentenza 8 marzo 2001, Cause riunite C-397-98 e C-410/98, *Hoechst*, nella quale, almeno indirettamente, si esclude l'applicabilità della clausola. In realtà, la Corte, nella detta sentenza (spec. Punti 38 e 40), costruisce intorno al principio di parità di trattamento/non discriminazione un autonomo sistema di garanzie basato unicamente sulle norme del Trattato e trae da queste il fondamento di un principio generale del diritto europeo che si riflette in una serie di aspetti particolari, tra cui quello relativo al diritto di stabilimento.

[63] Per questa opinione cfr. CLAUDIO SACCHETTO, *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in CLAUDIO SACCHETTO - LAURO ALEMANNO (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, 5. Lo stesso Autore desume il carattere obbligatorio di tale principio unicamente dalle norme costituzionali interne in materia di uguaglianza.

e G-20, avviando un processo di elaborazione di modelli giuridici comuni (*global standards*) diretti ad uniformare le regole nazionali dirette a contrastare gli abusi nelle materie economico-finanziarie, che appaiono basati in modo evidente su logiche comparatistiche. Il parametro armonizzatore al quale i detti organismi si rivolgono al fine di uniformare le norme nazionali è costituito da un *corpus* di principi etici comuni che gli stessi organismi vanno ricostruendo ormai da tempo per definire i modelli giuridici diretti a creare un sistema globale in grado di contrastare la speculazione, fondato sulla buona fede nelle relazioni economiche e finanziarie internazionali[64].

Una intensa opera armonizzatrice sulle diverse convenzioni contro la doppia imposizione, stipulate separatamente dai singoli Stati membri (tra loro e con gli Stati terzi)), è svolto, poi, dall'Unione Europea attraverso la delega di competenze che gli Stati membri le hanno attribuito in materia di accordi internazionali. È ormai assodato[65] che nel caso di conflitto tra il diritto europeo e una convenzione bilaterale contro la doppia imposizione stipulata da uno Stato membro si deve affermare la prevalenza del primo sulla seconda, fatte salve le responsabilità dello Stato membro interessato per l'inadempimento nei confronti dell'altro Stato contraente quando questo non appartiene alla UE. Secondo un'attenta dottrina, depongono in tal senso non solo i principi della supremazia e dell'effetto diretto ma anche l'articolo 307 del Trattato istitutivo della Comunità Europea, che fa salvi gli accordi internazionali stipulati dagli Stati membri prima della loro adesione ma impone ai medesimi, con riferimento a tali accordi, di ricorrere "a tutti i mezzi atti ad eliminare le incompatibilità contestate". E ciò anche se l'art. 293 del Trattato istitutivo della Comunità Europea[66] non è stato reintrodotto nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea firmato a Lisbona il 13 dicembre 2007[67].

[64] In argomento sia consentito rinviare nuovamente a *Pietro Selicato, Global standards for global taxation..., cit., passim.*

[65] La subordinazione delle convenzioni stipulate dagli Stati Membri con gli Stati terzi ai principi fondamentali del diritto comunitario è stata affermata dalla Corte di giustizia UE con sentenza 21 settembre 1999, causa C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain*, par. 59 ss. della motivazione. In tema, ampiamente, Gianluigi Bizioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, spec. 71-79.

[66] Che imponeva agli Stati Membri di "avviare fra loro, per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini: ... (omissis) ... l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità".

[67] Su questo punto, Pedro Manuel Herrera Molina, *Convenios de doble imposición y derecho comunitario*, Madrid, 2009, avanza l'interessante tesi per cui la doppia imposizione costituisce di per sé un ostacolo all'esercizio delle libertà fondamentali

4. Perché comparare: le ragioni a favore

Non si possono, dunque, addurre valide ragioni per opporsi ad intraprendere lo studio comparato del diritto tributario. Al contrario, molti sono i motivi per i quali la comparazione in questo settore dell'ordinamento appare opportuna e, anzi, assolve a precise esigenze che ne orientano le concrete modalità di svolgimento.

Su questa strada si sono avviati con convinzione gli studi più recenti che, superati i pregiudizi iniziali, hanno ricostruito le basi teoriche ed i contorni metodologici del diritto tributario comparato avvalendosi dei risultati raggiunti nella teoria generale degli altri rami del diritto[68]. I risultati raggiunti da questi studiosi possono costituire un valido punto di partenza per proseguire nella nostra analisi.

Quando ci si interroga sui motivi per i quali è opportuno avviare un'analisi comparata delle norme tributarie si possono ravvisare almeno quattro distinti ordini di ragioni, dalle quali dipendono i criteri da adottare nel confronto.

A) *Conoscenza di un sistema fiscale straniero*

Come si è già detto, il fenomeno della globalizzazione, inteso come ampliamento delle possibilità di circolazione della ricchezza nelle sue diverse manifestazioni, ha amplificato le necessità di acquisire informazioni sui sistemi fiscali stranieri da parte dei soggetti che intendono svolgere all'estero attività produttive di ricchezza. Anche l'Amministrazione finanziaria ha interesse a tali conoscenze per eseguire i controlli sui propri residenti che all'estero svolgono attività o possiedono beni o diritti assoggettabili ad imposte nello Stato.

Tra gli elementi di cui è necessario acquisire la conoscenza non vi sono soltanto le norme che regolano la determinazione delle basi

---

tutelate dal Trattato di Roma e, pertanto, essa è comunque in contrasto con il diritto comunitario, anche a prescindere da quanto stabilito dal soppresso articolo 293.

[68] Lo stesso Carlo Garbarino, *Le basi teoriche ...*, *cit.*, pare aver superato la posizione critica assunta nella sua opera del 1990, esprimendosi decisamente a favore dell'esigenza di affrontare con adeguate metodologie lo studio comparato del diritto tributario. Egli, tuttavia, sembra mantenersi su posizioni ancora critiche quando osserva (ivi, 1061) che "se dunque il diritto tributario comparato non è né diritto positivo interno né diritto internazionale, esso non può che avere appunto ad oggetto la comparazione di 'sistemi' diversi" poiché "la comparazione di materiali normativi 'bruti' sarebbe comunque destinata al fallimento". Per l'esposizione delle idee di chi scrive sui rapporti tra "macro" e "micro" comparazione nel diritto tributario si rinvia alla disamina che sarà svolta *infra* nel testo.

imponibili e le aliquote d'imposta (c.d. sostanziali), ma anche quelle che disciplinano gli adempimenti dei contribuenti e le modalità di accertamento e di definizione del debito d'imposta (c.d. procedimentali)[69]. Non è detto che l'acquisizione debba riguardare sempre l'insieme di queste norme. Si dice, in proposito, che lo studio del diritto straniero, volto alla comparazione, può essere condotto su livelli diversi: quello della norma, dell'istituto e del sistema[70]. La scelta del livello di profondità dell'analisi comparata dipende dall'obiettivo che con la stessa ci si propone di raggiungere.

L'acquisizione di precise informazioni sulle norme di un ordinamento tributario straniero rappresenta, pertanto, l'elemento essenziale di ogni processo di comparazione, anche se non lo esaurisce. Va detto, invero, che la parola "comparazione" è utilizzata spesso per indicare la presenza, nell'ambito di una trattazione, di cenni più o meno estesi a norme o legislazioni straniere. Un approccio siffatto non può definirsi "comparativo" poiché la mera giustapposizione di diverse legislazioni non costituisce comparazione ma deve riferirsi a chiare premesse di metodo al fine di inserire i dati legislativi raccolti all'interno di un adeguato modello esplicativo[71].

B) *Trapianto normativo*

Con questo termine si definisce la prassi adottata dagli Stati che introducono nel proprio ordinamento istituti giuridici già disciplinati in ordinamenti di altri Stati. Così facendo, si mira al rinnovamento del proprio sistema fiscale ispirandosi all'esperienza normativa di altri Stati[72].

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 una constatazione che già

[69] La necessità di acquisire la completa conoscenza dei differenti settori dell'ordinamento tributario straniero è messa in luce da CARLO GARBARINO, *Le basi teoriche ..., cit.*, 1061.

[70] Per questa classificazione e per la sua analisi si veda MARCO BARASSI, *Comparazione giuridica ..., cit.*, 1513-1516.

[71] Questa è la condivisibile posizione di CARLO GARBARINO, *Le basi teoriche ..., cit.*, 1060. Nello stesso senso MARCO BARASSI, *Comparazione giuridica ..., cit.*, 1501.

[72] Per una disamina delle specifiche problematiche legate alle ipotesi di trapianto normativo nei Paesi del terzo mondo si veda LEIF MUTÉN, *Export of tax systems. Transformation of tax systems in the Third World*, "Manfred Mössner Lecture" tenuta al Convegno EATLP di Budapest il 3 giugno 2006), in *www.eatlp.org*

emerge nell'opera di Montesquieu[73]. Ai nostri giorni il confronto di ordinamenti diversi a fini di trapianto normativo è divenuto parte integrante dell'opera dei legislatori nazionali, che svolgono un continuo monitoraggio sull'evoluzione in atto negli altri Stati al fine di trasferire nei loro sistemi istituti giuridici già esistenti ed applicati altrove con successo.

Mantenendo la metafora chirurgica, ogni trapianto normativo può fallire se si manifesta il fenomeno del rigetto. Ciò può accadere quando la norma introdotta in un determinato sistema non tiene conto del contesto all'interno del quale deve essere inserita. Questo, ad esempio, potrebbe essere il caso dell'Italia, che è tra I pochi Paesi nel mondo ad avere all'interno della Costituzione una norma, l'art. 53, che disciplina espressamente il principio di capacità contributiva e potrebbe trovarsi ad "importare" nel proprio ordinamento una norma o un istituto non conforme al detto principio perché proveniente da un altro ordinamento in cui tale principio non è previsto. Anche in queste ipotesi si dimostra, così, come la comparazione, per raggiungere lo scopo che si propone, deve attenersi a rigorosi criteri metodologici.

C) *Armonizzazione dei sistemi fiscali*

Il processo di integrazione economica, in costante evoluzione nell'Unione Europea, si basa principalmente sull'armonizzazione dei sistemi fiscali nazionali, che costituisce il mezzo attraverso il quale l'Unione persegue il suo principale obiettivo, costituito dalla realizzazione della libera circolazione delle merci, delle persone e dei capitali all'interno di un mercato unico esteso al territorio di tutti gli Stati membri[74].

[73] Già nel noto saggio di CHARLES LOUIS DE SECONDAT barone di MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois* (1748), si affrontava la comparazione dell'ordinamento degli Stati Uniti d'America con quello francese nell'ottica di un possibile trapianto normativo. Lo ricorda LUIGI MOCCIA, "Comparazione e studio del diritto", in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2003, 981.

[74] In questo senso dispone espressamente l'art. 26 del TFUE (art. 14 TCE). In virtù di questo principio la Corte di Giustizia Europea ha sempre interpretato la legislazione comunitaria alla luce del *background* economico del Trattato. Ciò è accaduto, ad esempio, quando si è trattato di stabilire il principio per cui sulle merci e sui servizi del medesimo tipo deve gravare in ogni Stato membro lo stesso carico fiscale (così CGE, sent. 1 aprile 1982, causa C-89/81, *Hong Kong Trade*).

La Corte, di regola, adotta questo criterio secondo i principi dell'"effetto utile" e dell'"effetto necessario", miranti a ricostruire la disposizione interpretata nell'ottica della sua funzione all'interno del sistema dei Trattati europei. In questa direzione si è mossa la sentenza del 13 febbraio 1996, cause riunite C-197/94 e C-252/94, *Société Bautiaa/Directeur des Services Fiscaux des Landes* e *Société Française Maritime/Directeur des*

Per quanto di interesse in questa sede, va osservato che le modalità con le quali l'armonizzazione si realizza in concreto sono caratterizzate sovente dall'impiego del metodo comparatistico, del quale si apprezza sempre di più l'utilità in ogni fase del relativo processo.

In proposito, va ricordato che l'armonizzazione fiscale è disciplinata dall'art. 113 del TFUE[75], a sua volta conforme alle disposizioni del precedente art. 93 del TCE[76]. La norma in questione stabilisce che il Consiglio "adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza". Si intende con ciò che la legislazione di ogni singolo Stato membro deve disciplinare la struttura dell'imposta in conformità al modello definito nelle "disposizioni" adottate dalla Comunità[77].

Come è stato già osservato[78], nel diritto comunitario esiste una differenza significativa tra i concetti di "unificazione", "approssimazione" e "armonizzazione". In alcune circostanze, i diversi termini "ravvicinamento" e "armonizzazione" (ma qualche volta anche "coordinamento") vengono utilizzati spesso come sinonimi per descrivere il processo di

---

Services Fiscaux du Finistère. Nella dottrina italiana, si veda al riguardo PAOLA SCORRANO, "Il principio dell'effetto utile", in STELIO MANGIAMELI (a cura di), *L'ordinamento Europeo - vol. II) L'esercizio delle competenze*, Milano, 2006.

[75] Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, approvato a Lisbona il 13 dicembre 2007 e ratificato dall'Italia con legge 2 agosto 2008, n. 130.

[76] Trattato Istitutivo della Comunità Europea, versione consolidata pubblicata nella G.U.C.E. n. C-325/37 del 24 dicembre 2002.

[77] Questa definizione fu coniata da CESARE COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958. Sullo stesso tema, si veda anche FRANCESCO FORTE, *L'armonizzazione tributaria della CEE*, in AA.VV., *La riforma fiscale in Italia*, Roma, 1967, 424-442. Per riferimenti più attuali, si veda: CLAUDIO SACCHETTO, "Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea", in *Enc. giur.*, vol. II, agg. 1994; PIETRO ADONNINO, "Armonizzazione fiscale nell'Unione europea", in *Enc. dir.*, Agg. vol. III, Milano, 1999, 276; FRANCO ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, *op. cit.*, 1229. Per un'interessante opinione sugli sviluppi più recenti del dibattito, si veda ANTONIO PEDONE, *Tax harmonization policy in a changing European Union*, in Riv. pol. econ., 2004, VII-VIII, 141.

[78] Al riguardo, FRANCO ROCCATAGLIATA, *Diritto tributario comunitario*, *cit.*, 1203 ss., in part. 1229, nota che l'armonizzazione è posta a metà via tra "unificazione" e "approssimazione". Su questo tema si veda anche, dello stesso Autore, "Il concetto comunitario di stabile organizzazione: armonizzazione fiscale o coordinamento?", in *Riv. dir. trib. int.*, 2002, n. 2, p. 37.

integrazione in atto tra gli ordinamenti degli Stati membri. Ciò non ostante, essi hanno significati giuridici distinti.

Il concetto di "armonizzazione" racchiuso nell'art. 113 non comporta la completa unificazione dei sistemi dei singoli stati membri. Esso è considerato in più punti dei Trattati europei come un'espressione particolare del concetto di ravvicinamento delle legislazioni nazionali, disciplinato dagli articoli 114 e seguenti del TFUE[79]. Nondimeno, i due concetti presentano analogie in vari aspetti. In particolare, nessuno di essi impone di introdurre normative identiche in ciascun Stato membro, essendo entrambi rivolti a promuoverne la convergenza in un sistema economico comune[80].

Per realizzare questo obiettivo si sviluppa un processo circolare che coinvolge le istituzioni dell'Unione europea competenti ad emanare le norme del diritto derivato e i governi dei singoli Stati membri, tenuti ad adeguare i loro sistemi fiscali al modello comunitario[81].

Il meccanismo si innesca nel caso in cui il legislatore europeo decide di avvalersi delle direttive. Questo particolare strumento viene impiegato in tutte le situazioni in cui è necessaria una disposizione non avente portata generale e diretta applicabilità in tutti gli Stati membri come il regolamento. La funzione della direttiva è chiaramente indicata nell'articolo 288, paragrafo 3, del TFUE (che ha sostituito l'articolo 249 del TCE, ove è stabilito che "la direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi".

In un primo momento, la Commissione Europea, nel predisporre le proposte di nuove direttive, utilizza la comparazione per analizzare le norme dei singoli Stati membri ed individuare i parametri di riferimento

[79] GABRIEL CASADO OLLERO, *The Community legal system and the internal tax system*, in ANDREA AMATUCCI, *International tax law*, Alphen aan den Rijn, 2006, 337 ss., in part. 367. Nella dottrina italiana si veda MARIA RITA SAULLE, "Ravvicinamento delle legislazioni (diritto comunitario)", in *Enc. dir.*, Agg., vol. II, 1998, 899.

[80] L'idea è stata seguita per lungo tempo dalla dottrina italiana. Sul punto, si veda AA.VV., *L'armonizzazione fiscale nel mercato comune europeo*, atti della Conferenza di Venezia 2-3 maggio 1964 (Napoli, 1964), in particolare la relazione di FORTE, alle pagine 35 e 54, e gli interventi di GIAN ANTONIO MICHELI, 111, e FEDERICO MAFFEZZONI, 116.

[81] Su questi aspetti si veda GIANLUIGI BIZIOLI, *Il processo di integrazione ...*, *cit.*, 62 e ss. Un fondamentale contributo alla ricostruzione dei principi di supremazia ed effetto diretto delle norme comunitarie nella giurisprudenza italiana è dato dalla Suprema Corte di Cassazione con Sentenza 10 dicembre 2002, n. 17564, commentata da FRANCESCO ARDOLINO, "La forza e valore delle decisioni della Commissione CE tra efficacia diretta e riserva di legge", in *Riv. dir. trib. int.*, 2003, n. 1, 203.

da prendere a base per costruire un modello normativo comune da codificare nella direttiva.

Successivamente, i singoli Stati membri eseguono una comparazione tra la direttiva e le loro norme interne per procedere al loro recepimento utilizzando le "forme e i mezzi" più idonei a raggiungere il "risultato" previsto dalla direttiva[82].

Anche la Corte di Giustizia adotta usualmente la comparazione per stabilire se la norma interna è o meno in contrasto con la norma comunitaria. Prova dell'impiego di questo metodo è data dalla stessa struttura delle decisioni della Corte, che analizza sempre la normativa nazionale allo scopo di valutarne la compatibilità con una o più norme dell'ordinamento comunitario.

D'altra parte, la stessa interpretazione e applicazione delle norme fiscali interne di derivazione comunitaria impone una costante attività di comparazione delle prime con il corrispondente modello comunitario, in primo luogo da parte del contribuente tenuto all'adempimento ma, successivamente, anche da parte dell'Amministrazione finanziaria tenuta ai controlli e del giudice tributario chiamato a decidere sulle eventuali controversie.

D) *Interpretazione sistematica delle norme interne*

Sono sempre più numerosi i casi in cui una norma tributaria interna deriva dall'adeguamento a precetti internazionali. Per quanto riguarda l'Italia, oltre alle fonti comunitarie assume un notevole rilievo anche la normativa codificata nei modelli di convenzione approvati dall'OCSE. Per questa via numerosi sistemi fiscali nazionali contengono disposizioni aventi origini in comune. Una seria analisi comparata, oltre a fornire puntuali indicazioni sui contenuti dei sistemi giuridici stranieri può costituire, soprattutto nel caso di norme aventi origine in accordi internazionali o nel diritto delle comunità di Stati, un valido strumento per l'interpretazione delle norme interne.

Inoltre, attraverso il continuo monitoraggio su scala internazionale delle norme tributarie e delle loro innovazioni, degli orientamenti giuris-

[82] Sul particolare problema dell'adattamento del diritto tributario interno alle direttive comunitarie sia consentito rinviare a PIETRO SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1990, II, 66, nonché ID., "L'adattamento del diritto interno al diritto comunitario quale fattore discriminante nella politica aziendale", in *Riv. dir. trib. int.*, 1999, I, 212. In generale, si veda ANTONIO D'ATENA, "Adattamento del diritto interno al diritto internazionale", in *Enc. giur.*, vol. I, Roma, 1988.

prudenziali e delle più avvertite elaborazioni della dottrina, è possibile individuare le linee-giuda di una teoria generale del diritto tributario comparato, in modo tale da fornire all'interprete delle norme interne una chiave di lettura unitaria di istituti giuridici appartenenti a diversi sistemi fiscali[83].

5. I diversi metodi di comparazione e i loro impiego nel diritto tributario

Nella ricostruzione delle metodologie elaborate dalla scienza della comparazione giuridica è doveroso ricordare l'imponente lavoro di Gino Gorla che, senza dubbio, costituisce tuttora il principale punto di riferimento per chi —anche nel diritto tributario— voglia affrontare con idonei criteri la comparazione giuridica[84].

Punto di forza del metodo gorliano era l'esasperazione dell'analisi casistica. La dottrina più recente[85] ricorda che nel rapporto con le fonti Gorla non consentiva il ricorso ad intermediazioni di qualunque tipo e che "egli non era pago sino a quando non si fosse convinto di avere esaurito ogni possibile approfondimento e giunse così a conclusioni che solo quegli approfondimenti giustificavano"[86]. Questa stessa dottrina, sulla scia dell'insegnamento del suo maestro, mette in guardia i "giuristi territoriali" da rischio di incorrere in "banalizzazioni semplificanti", nelle quali sarebbe facile cadere ove ci si limitasse ad importare nel diritto interno dei meri *nomina* di origine straniera[87], inadatti ad essere recepiti *sic et simpliciter* negli ordinamenti interni, poiché "l'ampliamento della cerchia dei destinatari di un messaggio concepito per una cerchia ristretta conduce sempre, come si sa, a rilevare l'inidoneità del messaggio stesso"[88].

[83] Per questa opinione cfr. Jörg Manfred Mössner, *Why and how to compare tax law*, *cit.*, p. 13 ss., ed ivi p. 14, ove si fa riferimento al c.d. *«eye opening» effect* - teorizzato da M. A. Glendon, "Why cross boundaries", in *Washington & Lee, Law Review*, no. 971, 53 - per osservare che *«comparison in this sense leads to a better understanding of one's own tax law»*.

[84] Per una disamina del pensiero dell'Autore, oltre a Gino Gorla, *Diritto comparato e straniero*, *cit.*, si veda anche Gino Gorla, *Diritto comparato e diritto comune europeo*, Milano, 1981.

[85] Maurizio Lupoi, "La lezione di Gino Gorla per il comparatista di oggi", in *Foro it.*, 1994, v, 448.

[86] Ivi, 450.

[87] Ivi, p. 451.

[88] Ivi, 449. Con particolare riferimento alla c.d. "miscomparazione" in cui potrebbe cadere l'interprete che non intenda seguire la difficile lezione di impegno ed approfondimento trasmessa da Gorla, cfr. Maurizio Lupoi, "Common Law e Civil

Per evitare operazioni di mera recezione o, peggio, di imitazione degli istituti stranieri, è necessario, inoltre, confrontarsi con il contesto sistematico delle diverse aree giuridiche (romanistica, germanica, di *common law*, ecc.) attraverso un esame della dottrina e della giurisprudenza. Se si vogliono comparare diritti tributari nazionali senza fermarsi alla mera formulazione linguistica delle norme bisogna comprendere come i sistemi giuridici nazionali sono strutturati e come essi si siano modificati nel corso del tempo. Si deve svolgere, cioè, un preliminare lavoro di diritto pubblico comparato, confrontando: a) le fonti del diritto; b) la struttura del potere giudiziario e amministrativo; c) il regime delle forme di Stato e forme di governo[89].

Nella ricerca di un percorso che conduca verso un comparativismo giuridico di elevato profilo non possono essere trascurate nemmeno le indicazioni provenienti dai più recenti ed autorevoli contributi giusfilosofici, i quali, ponendosi al di sopra dell'analisi esegetica condotta all'interno delle singole discipline, propongono l'adozione di canoni ermeneutici che, attraverso "lo sguardo dall'alto", consentono di realizzare un processo di comparazione "piú approfondito, di tipo cioè non classificatorio né pratico in vista di processi, pur meritori, di unificazione normativa ... (*omissis*) ... capace di discernimento e verifica di uniformitá e differenze, in primo luogo semantiche e in secondo luogo contenutistiche"[90]. Stando a questi contributi, attraverso una siffatta impostazione metodologica è possibile "osservare e considerare il diritto, non solo oltre il moderno ambito nazionale, bensì anche oltre quello eurocentrico attuale"[91].

Orientare l'indagine in questa direzione assume rilievo ai fini che qui interessano nel momento in cui si pone in luce l'esistenza di una giuridicità intrinseca al vivere umano che si basa su una serie di "invarianti" di carattere giuridico aventi validità universale[92]; di talché in ogni studio

---

Law (alle radici del diritto europeo)", in *Foro it.*, 1993, v, 431. Sulla stessa linea si veda altresì KONRAD ZWEIGERT - HEINZ KÖTZ, *Introduzione al diritto comparato*, edizione italiana a cura di Adolfo di Majo e Antonio Gambaro, *vol. II - Istituti*, Milano 1994, opera in cui gli Autori, dopo aver delineato nel primo tomo (risalente agli anni 1969-71) i principi fondamentali della materia, passano dalla *"macro-compararzione"* alla *"micro-comparazione"*, confrontandosi con il diritto delle diverse aree giuridiche (romanistica, germanica, di *Common Law*).

[89] CARLO GARBARINO, *Le basi teoriche ...*, *cit.*, 1065-1067.

[90] Questa è l'idea di SERGIO COTTA, *Soggetto umano - Soggetto giuridico*, Giuffrè, Milano 1997, 54.

[91] Ivi, p. 55.

[92] Su questo punto cfr. ancora SERGIO COTTA, *Soggetto umano - Soggetto giuridico*, *cit.*, 89 ss.

comparato dovrà svolgersi un'analisi "antropologica strutturalista" idonea a porre in luce come "già nella morale degli individui prima ancora che nel diritto positivo esistono connotazioni minime comuni delle regole vincolanti l'agire"[93].

Nel diritto comparato non esiste un unico metodo ma metodi diversi che, di volta in volta e a seconda dell'oggetto, possono essere combinati fra loro in modo da avvalersi della impostazione esplicativa più efficace[94]. Il diritto tributario, tuttavia, avendo come scopo fondamentale l'acquisizione del gettito[95], è caratterizzato da un elevato livello di pragmatismo. Per questo motivo si ritiene che il metodo da utilizzare non possa che essere basato su un approccio "funzionale"[96]. Il funzionalismo è una modalità di indagine comparata che non si ferma ai dati formali delle norme o degli istituti giuridici ma ha ad oggetto l'indagine sullo scopo delle norme nella loro concreta applicazione.

Il dibattito dottrinale che si è sviluppato in altri rami del diritto ha proposto diverse impostazioni basate sul funzionalismo che possono essere utilmente impiegate al fine di individuare una corretta quanto flessibile metodologia da applicarsi anche al diritto tributario. Le impostazioni ritenute utilizzabili nel nostro settore[97] sono le seguenti:

a) *L'impostazione per formanti e crittotipi*, che basa la comparazione sull'analisi dei diversi elementi strutturali del sistema giuridico locale (cd. "formanti giuridici", normativo, giurisprudenziale, amministrativo e dottrinale);

b) *L'impostazione fattuale o "common core"*, consistente nel confronto delle soluzioni giuridiche mediante l'individuazione delle analogie dei sistemi giuridici nazionali, a prescindere da formalismi precostituiti;

c) *L'impostazione della circolazione dei modelli giuridico-tributari*, consistente nell'analisi della recezione e della trasmissione dei modelli e degli istituti giuridici nell'ottica dell'interdipendenza degli ordinamenti;

[93] Per una disamina della recente evoluzione dei rapporti tra etica e fisco nella prospettiva globale sia consentito rinviare a PIETRO SELICATO, *Global standards for global taxation, cit.*

[94] È da condividere la conforme opinione di CARLO GARBARINO, *Le basi teoriche ..., cit.*, 1070.

[95] È noto che il tributo può assolvere anche a fini extrafiscali ma questi rappresentano un'eccezione rispetto alla regola della destinazione dei tributi alla copertura della spesa pubblica. Su questi aspetti si veda, per tutti, ANDREA AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico ..., cit.*, spec. alle p. 417-462.

[96] CARLO GARBARINO, *Le basi teoriche ..., cit.*, 1070.

[97] Su questa condivisibile ricognizione si veda ancora CARLO GARBARINO, *Le basi teoriche ..., cit.*, p. 1070.

d) *L'impostazione della analisi economica del diritto*, che studia la circolazione e lo sviluppo dei modelli di applicazione del diritto tributario attraverso la valutazione dei costi transattivi e dell'efficienza dei meccanismi impositivi.

Passando in rassegna le diverse impostazioni nell'ottica delle loro possibili applicazioni alla materia tributaria, si può osservare quanto segue.

A) *L'impostazione per formanti e crittotipi*

Secondo questa teoria[98], l'indagine comparativa si basa sulla individuazione e lo studio dei cosiddetti "formanti" dell'ordinamento giuridico ovvero dell'insieme degli elementi strutturali dai quali derivano le "regole operative" in vigore in un determinato ordinamento.

Nel diritto tributario questo metodo di comparazione ha il pregio di porre in risalto l'esistenza di una pluralità di atti (normativi e non) destinati ad incidere sulla concreta applicazione dei tributi, che sono presenti nei diversi ordinamenti studiandone i rapporti e gli effetti nella corretta ricostruzione della "regola operativa".

In questa ottica, il concetto di "fonte" accolto nel diritto comparato assume un significato ben più ampio di quello di "fonte del diritto" accolto negli ordinamenti giuridici locali (segnatamente di quello italiano), che si limita, di norma, ad includervi le sole fonti di produzione delle regole di rango normativo. Si tratta di regole abilitate a introdurre nell'ordinamento comandi vincolanti per la generalità dei suoi soggetti, individuabili come tali non soltanto sulla base di criteri formali (come quelli della *qualificazione* o della *autoqualificazione*) ma anche di criteri sostanziali, in base ai quali, anche in assenza di specifici contrassegni formali, si possa ritenere esistente il carattere della *normatività* dell'atto[99]. Va segnalato, tuttavia, che anche nel nostro ordinamento, caratterizzato da una notevole rigidità nell'individuazione e nella gerarchia delle fonti

[98] Un contributo fondamentale alla costruzione della teoria dei formanti è stato dato da Rodolfo Sacco. A lui si devono gli studi che hanno portato alla individuazione e classificazione dei diversi elementi rientranti nella categoria in questione. Per maggiori riferimenti basti, in questa sede, il rinvio a Rodolfo Sacco, *Introduzione al diritto comparato*, Torino, 1992, *passim*, e, più nello specifico, Rodolfo Sacco, "Formante", in *Dig. Disc.* priv., Sez. civ., vol. VIII (Utet, Torino, 1992), 438. Per ulteriori riferimenti cfr., altresì, Roberto Scarciglia, *Introduzione ...*, *cit.*, 56 ss.

[99] In argomento si veda Franco Modugno, "Fonti del diritto - I) Diritto costituzionale", in *Enc. Giur*, vol. XIV, Roma, 1989, ove la distinzione tra "fonti di produzione", definite come "il complesso dei fatti dai quali emergano o siano ricavabili le norme disciplinatrici" e "fonti di cognizione", che "svolgono soltanto una funzione ausiliaria e secondaria nel reperimento delle norme prodotte (ed ivi alle pagg. 2 e 3 per le definizioni

del diritto, si va facendo strada da qualche tempo una concezione più aperta di tale nozione[100].

Viene sottolineato[101] che nella ricerca comparata, volta a conoscere la *law in action* piuttosto che la *law in the book*, si deve evitare qualsiasi limitazione basata su criteri puramente formali. Il concetto di "fonte del diritto", pertanto, deve essere assunto nel diritto comparato in modo da comprendervi "tutto ciò che organizza e coordina la vita giuridica del sistema considerato"[102] e, pertanto, non solo la regola legale ma anche la giurisprudenza, la prassi, le consuetudini e le proposizioni dottrinali (per l'appunto, i "formanti legali")[103]. A ciascuno dei suddetti elementi, tuttavia, va attribuito il peso che agli stessi è riconosciuto nell'ordinamento di origine[104].

---

riportate nel testo). Sul concetto di legge ai fini della formazione del diritto positivo tributario si veda, altresì, MAURICIO A. PLAZAS VEGA, *Il diritto della finanza pubblica e il diritto tributario*, Napoli, 2009, 257-260.

[100] In proposito si segnala la posizione di LIVIO PALADIN, *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". Depongono in tal senso, inoltre, anche i recenti orientamenti della dottrina che collocano anche l'analogia (tradizionalmente definita come una forma di integrazione dell'ordinamento positivo) tra i metodi di interpretazione, ritenendola anzi "la più forte espressione della legge", diretta al fine ultimo di "attuare la legge secondo i principi che la informano". Ed a tal fine si fa leva sulla distinzione tra "norma", latente nel sistema, e "disposizione", formalmente assente ma ricostruibile attraverso il procedimento analogico. Di grande aiuto nella ricostruzione in questo senso sono le parole di GAETANO CARCATERRA, "Analogia - I) Teoria generale", in *Enc. giur*, vol. II, Roma, 1988, 21-23, ove si collega l'applicazione di un principio generale di analogia (p.g.a.) a "concezioni sia pur parzialmente giusnaturalistiche che consentono al p.g.a. di compiere "la stessa trasformazione del dover essere in essere che caratterizza la definizione giusnaturalistica del diritto" (ivi, 22).

[101] In questo senso ROBERTO SCARCIGLIA, *Introduzione ...*, *cit.*, 60 e, per l'analisi dei secondi, 64, individua formanti "verbalizzati" e formanti "non verbalizzati", per segnalare l'esistenza, in aggiunta a quelli codificati (generalmente riconoscibili dal ricercatore), di formanti enunciati soltanto a parole, definiti come "critto tipi", sui quali si veda infra, nel testo.

[102] La definizione è stata coniata da KONRAD ZWEIGERT - HEINZ 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.

[103] ROBERTO SCARCIGLIA, *Introduzione ...*, *cit.*, 48, comprende in questa definizione "le parti che che compongono gli ordinamenti giuridici, tanto a valenza positiva, quanto negativa (*de*-formanti)", riferendosi in quest'ultima ipotesi "a regole illecite contenute e talora operanti in singoli ordinamenti o istituzioni".

[104] Sempre ad avviso di ROBERTO SCARCIGLIA, *op. cit.*, 48, "compito del comparatista è quello di ricercare non soltanto regole e funzioni, ma, soprattutto, quello di analizzare i contesti in cui tali regole operano e quali problemi ne scaturiscono".

Per quanto appena detto, la nozione di fonte richiamata in senso comparatistico implica che, nello studio del diritto (anche tributario) straniero, ci si debba confrontare sia con fonti che non sono riconosciute come tali nel proprio ordinamento (come avviene per il precedente giudiziario che, in determinate circostanze, ha carattere vincolante nei paesi di *common law*[105] ma non in quelli di *civil law*[106]) sia con atti che, nel senso formale, non hanno tale qualifica in nessuno degli ordinamenti considerati (come avviene per le interpretazioni dell'amministrazione finanziaria che, in linea di principio, non vincolano né i giudici né i contribuenti[107] ma che sviluppano comunque una indubbia influenza sulla concreta applicazione delle norme tributarie[108]).

In questa ottica, ad esempio, volendo comparare una norma o un istituto di un sistema di *civil law* con una norma o un istituto di un sistema di *common law* si potrà (dovrà) operare il confronto ponendo sullo stesso piano i precetti contenuti nelle norme di legge del primo con le pronunce giurisdizionali del secondo.

Nell'ambito della teoria dei formanti viene studiata l'esistenza, nei vari ordinamenti, di modelli comuni, detti "crittotipi"[109]. Dall'analisi comparata spesso risulta che un assunto esistente a livello implicito in un sistema tributario, un crittotipo in senso proprio, esiste invece in modo esplicito in un altro ordinamento costituendo un formante o una regola

[105] Sul valore di fonte del precedente giudiziario negli ordinamenti di *common law* si veda GINO GORLA, "Dans quelle mesure la jurisprudence et la doctrine sontelles des sources du droit?", in Associazione Italiana di Diritto Comparato, *Congreès International de Droit Comparè*, Milano, 113-130. In argomento, altresì, VINCENZO MARINELLI, "Precedente giudiziario", in *Enc. dir.*, Agg. VI, Milano, 2002, 871. Per una disamina dell'evoluzione e della struttura attuale degli ordinamenti giuridici basati sul precedente giudiziale si veda PETER STEIN, "Common law (paesi di)- I) Diritto inglese", in *Enc. giur*, vol. VII, Roma, 1988.

[106] In proposito RODOLFO SACCO, "Diritti dell'Europa continentale e sistemi derivati (Civil Law)", in *Enc. giur.*, vol. IX, Roma, 1989.

[107] In questo senso Cass. civ., SS.UU., sent. 2 novembre 2007, n. 23031, ove si afferma che non possono spiegare alcun effetto giuridico nei confronti di soggetti estranei all'Amministrazione, ne' acquistare efficacia vincolante per quest'ultima, essendo destinate esclusivamente ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, senza poter incidere sul rapporto tributario.

[108] Si veda in argomento l'analisi comparata di CARLO ROMANO, *Advance tax rulings and principles of law*, Amsterdam, 2002.

[109] Sul punto si veda RODOLFO SACCO, "Crittotipo", in *Digesto*, Disc. priv., Sez. civ., vol. IV, Torino, 1989, p. 39. Come evidenziato da ROBERTO SCARCIGLIA, *Introduzione ..., cit.*, 64, la definizione deriva dalle parole greche *kpiptós* (nascosto) e *týpos* (segno) e indica "un *modello* implicito oppure talune *regole* di cui non si è pienamente consci".

operativa. Ad esempio, mentre in Italia gli accordi tra fisco e contribuente sono contemplati da un espresso formante legislativo, in altri (Regno Unito e Germania) costituiscono dati empirici riconosciuti dalla prassi come aventi effetti vincolanti, anche se non disciplinati da norme espresse[110].

B) *L'impostazione fattuale o "common core"*

Questo metodo consente di individuare gli elementi comuni dei sistemi giuridici, mostrando una sostanziale convergenza dei medesimi a prescindere dal contenuto delle norme formali che li disciplinano[111]. Oggetto di comparazione è il nucleo strutturale comune (c.d. "*common core*") di un certo istituto giuridico, che viene messo a confronto nei diversi ordinamenti sulla base di una comune identità funzionale. Per ridurre all'essenziale il materiale da comparare si esclude ogni categoria astratta che non sia previamente riconosciuta come operante (per questo si parla anche di approccio "fattuale").

Nella comparazione del diritto tributario, questo metodo può rivelarsi utile allo scopo di operare un confronto immediato sugli effetti economici delle norme che regolano un certo istituto e valutarne l'efficienza[112]. Il metodo, pertanto, appare molto indicato nella nostra materia sia ai fini della valutazione di un "trapianto normativo"[113] sia ai fini della verifica di eventuali interventi armonizzatori[114]. Vi sono, infatti, vaste aree del diritto tributario molto simili sul piano degli effetti, anche se la loro disciplina formale appare talvolta molto diversa[115]. Ciò che rileva, in altri termini, è la struttura sostanziale degli istituti tributari da comparare e non la formale qualificazione giuridica che assumono nei diversi ordinamenti di origine.

[110] La circostanza è riportata da CARLO GARBARINO, *Le basi teoriche ...*, *cit.*, p. 1074.

[111] Per l'analisi dello sviluppo di questo metodo s veda UGO MATTEI - M. BUSANI, "In search of the common core of European private law", in *Eur. Rev. of private law*, 1995, 485.

[112] Spunti sui legami tra efficienza dei sistemi fiscali e metodologie di comparazione si possono rinvenire in PIETRO SELICATO, *The efficiency of the mutual assistance: critical analysis and hypothesis of changes*, in Pietro Selicato - Massimo Dafano (editors), *The Mutual assistance in tax matters. Situation and perspectives in the EU Member States*, Reports of the International Meeting, Rome, 26th January 2009 (Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato, Roma, 2009), 52.

[113] Si veda in proposito *supra*, nel testo, al par. 4-b).

[114] Su questi aspetti si rinvia a quanto osservato *supra*, nel testo, p. 4-c).

[115] CARLO GARBARINO, *Le basi teoriche ...*, *cit.*, 1076.

Tanto nel trapianto normativo quanto nell'armonizzazione si perseguono obiettivi concreti che, per essere correttamente realizzati, necessitano di precisi riscontri fattuali. Con il trapianto normativo il legislatore si propone di migliorare il proprio diritto tributario avvalendosi delle esperienze osservate in altri ordinamenti, mettendosi talvolta in posizioni di "concorrenza fiscale" con questi ultimi[116]. Attraverso l'armonizzazione si persegue la realizzazione di un unico mercato interno privo di ostacoli nella circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali[117].

In entrambi i casi il metodo del *common core*, basandosi sull'idea di fondo che il diritto sia uno strumento per risolvere i problemi di convivenza sociale[118], è in grado di fornire gli orientamenti utili per procedere in modo adeguato.

C) *La circolazione dei modelli*

Il fenomeno della porosità degli ordinamenti giuridici affonda le sue radici nel diritto di epoche assai remote[119]. Certamente, però, esso ha subito una forte accelerazione con lo sviluppo della globalizzazione, che ha favorito la trasmissione delle informazioni da uno Stato a un altro. Inizialmente si pensava che la ricerca intorno alla causa delle variazioni delle regole giuridiche rientrasse nelle competenze dei sociologi ma con il consolidarsi degli studi comparati anche i giuristi si dimostrano più interessati a studiare la circolazione dei modelli normativi, soprattutto nei casi di recezione (o trapianto globale)[120].

[116] Per un'analisi dei mutamenti dei sistemi fiscali realizzati sulla spinta della globalizzazione dell'economia e dovuti a ragioni di concorrenza fiscale si veda Luigi Bernardi, *I sistemi tributari di oggi: da dove vengono e dove vanno*, Quaderni della Facoltà di Scienze Economiche dell'Università della Svizzera Italiana, Quaderno n. 99-02, Lugano, 1999. L'aggressività della concorrenza fiscale internazionale viene vista con preoccupazione da Mario Monti, *Una nuova strategia per l'Unione Europea. Al servizio dell'economia e della società europea*, Rapporto al Presidente della Commissione Europea, 9 maggio 2010, spec. 27, 31 e, più ampiamente, 84-86.

[117] Si veda in tal senso l'art. 26 del TFUE. Per una conferma dell'impostazione fattuale adottata dal Trattato si rinvia a quanto osservato alla precedente nt. 73 in merito alla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea relativa all'"effetto utile" e all'"effetto necessario".

[118] Questa visione basata sul pragmatismo è richiamata con riferimento alle applicazioni nel diritto tributario da C. Garbarino, Le basi teoriche ..., *cit.*, 1076

[119] Giuseppe Melis, *L'interpretazione ...*, *cit.*, 587 e ss., si richiama a questo fenomeno come elemento che influenza l'interpretazione del diritto internazionale tributario.

[120] L'osservazione è di Rodolfo Sacco, "Circolazione e mutazione dei modelli giuridici", in *Digesto*, Disc. priv., Sez. civ., vol. III, Torino, 1989, 365 ed ivi, sul punto, 366, ove indicazioni sulla limitata bibliografia edita in tema.

Il metodo della circolazione dei modelli assume a suo presupposto la constatazione del fenomeno della migrazione transnazionale delle regole giuridiche, considerata normale nell'evoluzione degli ordinamenti[121] e si propone di rinvenire e analizzare i tratti comuni e le differenze degli istituti giuridici che si trasferiscono da un sistema a un altro.

L'idea di fondo è che la maggior parte dei cambiamenti sia dovuta all'imitazione di soluzioni già adottate in altri sistemi piuttosto che ad innovazioni originali. Le ragioni dell'imitazione sono state individuate nell'imposizione e nel prestigio[122] ma ciò sembra verificarsi solo in parte nella materia tributaria, ove il criterio dominante parrebbe quello dell'efficienza del modello che, sovente, appare orientato a fini di concorrenza fiscale non sempre meritevoli.

La dinamica dell'imitazione segue tendenze costanti, riconducibili (salvo il verificarsi di specifici ostacoli) ai casi seguenti[123]:

a) Il prestigio può connotare un singolo istituto o un intero ordinamento. In questo secondo caso la circolazione procede solo dall'ordinamento dotato di maggior prestigio agli altri.

b) I Paesi meno esposti all'innovazione sono più stabili; talvolta il modello circola da uno Stato ad un altro ed è più stabile nel Paese in cui è importato che in quello dal quale proviene.

c) Tra Paesi con sistemi similari c'è più facilità di circolazione di quanto non accada tra Paesi con sistemi molto diversi.

d) Più un sistema è lacunoso più sarà esposto a modifiche basate sull'imitazione.

Nel diritto tributario potrebbe ricondursi all'imposizione la circolazione dei modelli indotta dagli organismi internazionali[124] che, attraverso i propri atti (regolamenti, direttive, raccomandazioni), sono in grado di esercitare sugli Stati membri poteri coercitivi in tal senso.

Ma non sono rari i casi in cui i modelli giuridici tributari vengono recepiti spontaneamente in virtù della loro autorevolezza ed efficienza oppure sono adottati dagli Stati su sollecitazione di organismi internazionali

[121] Ma, secondo Rodolfo Sacco, *Circolazione e mutazione ...*, *cit.*, 368, è proprio l'innovazione creativa ad essere un fatto alquanto insolito nelle mutazioni degli ordinamenti giuridici mentre la norma sarebbe costituita proprio dalla circolazione internazionale delle regole giuridiche.

[122] In questo senso si è espresso Rodolfo Sacco, *Circolazione e mutazione ...*, *cit.*, 369.

[123] Così, ancora, Rodolfo Sacco, *Circolazione e mutazione ...*, *cit.*, 370,

[124] Per quanto riguarda l'Italia si tratta specialmente dell'Unione Europea e dell'OCSE.

di cui non fanno parte a fronte di specifiche concessioni in loro favore[125]. Accade sovente, infatti, che gli Stati ove sono in vigore sistemi fiscali con aliquote elevate i cui residenti hanno forti possibilità di organizzare le proprie attività produttive su basi internazionali sono molto interessati a far approvare dagli Stati o territori nei quali sussistono regimi di fiscalità privilegiata[126] misure idonee ad introdurre in quegli ordinamenti elementi di maggiore equità e trasparenza, fiscale e finanziaria[127]. Certamente, non esiste altrettanto interesse in questo senso da parte dei suddetti Stati o territori, i quali accedono a queste richieste soltanto allo scopo di ottenere in contropartita dagli Stati richiedenti vantaggi di altra natura[128].

D) *L'analisi economica del diritto tributario*

Guido Calabresi, professore alla *Yale Law School*, nel presentare, per la prima volta nel 1965, il metodo dell'analisi economica del diritto[129],

[125] Per una disamina dell'opera svolta in questo campo dal Fondo Monetario Internazionale si rinvia a LEIF MUTÉN, *Export of tax systems. Transformation of tax systems in the Third World*, Manfred Möessner lecture delivered at the EATLP congress in Budapest, June 3, 2006.

[126] Si tratta dei c.d. "paradisi fiscali", sui quali, per maggiori dettagli, si veda: DOMENICO DA EMPOLI, "Harmful tax competition", in *Riv. dir. trib. int.*, 1999, n. 2.; MAURIZIO LUPOI, "Tax havens", in *Enc. giur.*, Roma, 1993; VITO TANZI, *Globalizzazione e sistemi fiscali*, Arezzo, 2002; PIETRO SELICATO, *Paradisi fiscali*, ne *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore*, Milano, 2008.

[127] OSSERVA LEIF MUTÉN, *Export of tax systems ..., cit.*, 1, che *"most OECD countries might feel interested in exporting its rules to tax havens"*.

[128] Sul punto si veda, ancora, PIETRO SELICATO, *Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni ..., cit.*, ove si sviluppano riferimenti alla c.d. "reciprocità esterna" per giustificare accordi internazionali stipulati in sostanziale assenza della condizione di parità prevista dall'art. 11 Cost.

[129] Che d'ora in avanti verrà anche denominata EAL, acronimo della definizione anglosassone di *Economic Analysis of Law*. Per una ricostruzione tendente a scandagliare le problematiche economico-giuridiche e le reciproche interferenze si vedano i saggi raccolti nell'opera collettanea, a cura di GUIDO ALPA - FRANCESCO PULITINI - STEFANO RODOTÀ - FRANCESCO ROMANI, *Interpretazione giuridica e analisi economica*, Milano, 1982, ed in particolare: GUIDO ALPA, *L'analisi economica del diritto nella prospettiva del giurista*, ivi 1; FRANCESCO ROMANI, *L'analisi economica del diritto nella prospettiva dell'economista*, 16; RONALD HARRY COASE, *I costi sociali*, 21. Per un inquadramento sistematico della problematica si veda, altresì, ROBERT D. COOTER, "The best Right Laws: Value Foundations of the Economic Analysis of Law", in *Notre Dame Law Review*, 1989, no. 64, 817. Si vedano, inoltre, FRANCESCO MENGARONI, "Analisi economica del diritto", in *Enc. giur.*, vol. II, Roma, 1988; ROBERTO PARDOLESI, "Analisi economica del diritto", in *Digesto*, Disc. priv., Sez. civ., vol. I, Torino, 1987; ALESSANDRA ARCURI - ROBERTO PARDOLESI, "Analisi economica del diritto", in *Enc. dir.*, Agg. VI, Milano, 2002. Sulla compatibilità dell'EAL con la tradizione di *civil law* si veda ROBERT D. COOTER - UGO

riconobbe che non si trattava ancora di una metodologia scientifica ma sottolineò che presto lo sarebbe diventata[130].

A molti anni di distanza i fatti gli hanno dato ragione poiché l'applicazione allo studio del diritto degli apparati concettuali e dei metodi empirici dell'economia è stata utilizzata come strumento di indagine in molti settori giuridici, a partire dalle discipline privatistiche, passando per il diritto costituzionale, per poi raggiungere il diritto amministrativo e il diritto tributario che di questo costituisce senza dubbio una derivazione, almeno per una parte significativa dei propri istituti[131].

Le teorie che si collocano in questo ambito interpretano e valutano le norme giuridiche secondo un calcolo dei loro costi e benefici ed in base al contributo che esse sono in grado di dare al miglioramento dell'efficienza complessiva del sistema normativo[132]. Si tratta di un metodo di studio che, attraverso criteri propri delle scienze economiche, mira a verificare gli effetti di determinate regole e la loro congruenza rispetto ai fini perseguiti[133].

L'analisi economica del diritto si occupa, nella sostanza, delle implicazioni derivanti dalla teoria della scelta razionale, basandosi sull'idea che, di norma, le persone si comportano razionalmente[134]. Attraverso l'EAL ci si propone, pertanto, il superamento della visione retrospettiva della norma di legge quando quest'ultima è analizzata nell'ambito dell'interpretazione giuridica per realizzare la sua naturale funzione regolatrice di casi pregressi. Nell'analisi economica, invece, la stessa norma di legge viene analizzata nella prospettiva di una sua possibile

---

MATTEI - PIER GIUSEPPE MONATERI - ROBERTO PARDOLESI - THOMAS ULEN, *Il mercato delle regole. Analisi economica del diritto civile - I. Fondamenti*, Bologna, 2006, spec. 9-23.

[130] Sul punto cfr. GUIDO CALABRESI, "Cosa è l'analisi economica del diritto?", in *Riv. dir. fin sc. fin.*, 2007, I, 343. Per un'esaustiva disamina delle tappe seguite nell'evoluzione del movimento si veda ANDREA AMATUCCI, "Il Contributo dell'Economic Analysis of Law alla metodologia del diritto tributario", in *Riv. Dir. trib. int.*, 2009, n. 1-2, 25.

[131] Per lo sviluppo delle argomentazioni che sorreggono questa affermazione sia consentito rinviare a P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Giuffrè, Milano, spec. 195-267 e 269-403.

[132] FRANCESCO DENOZZA, *Norme efficienti. L'analisi economica delle regole giuridiche*, Milano, 2002, 2.

[133] GIULIO NAPOLITANO, "Analisi Economica del Diritto Pubblico", in *Dizionari di Diritto Pubblico*, I, Milano, 2006, 299.

[134] In questo senso si esprime DAVID. D. FRIEDMAN, *L'ordine del diritto. Perché l'analisi economica può servire al diritto*, Bologna, 2004 (Traduzione di Michele Abrescia dell'edizione originale: *Law's order. What economy has with law and why it matters*, Princeton, 2000).

applicazione futura, alla stregua della quale essa viene valutata per il carattere di un incentivo o di disincentivo che la stessa può assumere rispetto ad un determinato comportamento umano[135].

L'analisi economica del diritto, dapprima impiegata ai soli fini dell'interpretazione delle norme[136], è stata successivamente adottata come metodo di comparazione, in quanto idonea a porre in evidenza le caratteristiche funzionali di una norma appartenente ad un diverso ordinamento. Questo tipo di analisi è diventato sempre più oggetto di interesse, tanto che si è consolidato in una nuova disciplina che va sotto il nome di *Comparative Law and Economics*[137]. Questa combina gli strumenti e le metodologie di due materie che fino a poco tempo fa si erano sviluppate ignorandosi quasi completamente l'una con l'altra, il diritto comparato e l'analisi economica del diritto, in un approccio dinamico volto a conoscere le ragioni della convergenza e divergenza delle norme, della loro esistenza ed evoluzione[138].

Entrambe le discipline traggono beneficio l'una dall'altra: il diritto comparato può avvalersi dell'analisi funzionale elaborata dalla giuseconomia per arrivare a misurare ed eventualmente spiegare analogie e differenze tra i diversi modelli e sistemi giuridici, l'analisi economica del diritto può arricchirsi di modelli istituzionali alternativi, elaborati dalla ricerca comparatistica, che non rappresentano soltanto soluzioni teoriche, poiché sono già testate dall'esperienza storica. Si tratta, infatti, di modelli esistenti o esistiti in qualche luogo che possono essere più istruttivi per una seria comparazione funzionalistica[139].

[135] Secondo DAVID. D. FRIEDMAN, *L'ordine del diritto ...*, *cit.*, 33, "le norme giuridiche devono essere valutate in base agli incentivi che stabiliscono ed alle modifiche che, in risposta a quegli incentivi, inducono nel comportamento dei soggetti da esse direttamente o indirettamente contemplati".

[136] È in questa chiave di lettura che si muove l'ampio studio di ANDREA AMATUCCI, *Il contributo ...*, *cit.*, 25, ove si valorizza particolarmente l'apporto che l'EAL fornisce all'interprete della legge tributaria mettendogli a disposizione "gli strumenti necessari, specialmente al livello extragiuridico, per individuare tra più significati quello corretto, in quanto meglio realizza la giustizia redistributiva e l'efficienza, valori costituzionalmente garantiti" (ivi, 42-45).

[137] In questa prospettiva assume particolare rilievo il contributo di UGO MATTEI - LUISA ANTONIOLLI - ANDREA ROSSATO, *Comparative Law and Economics*, in Encyclopedia of Law and Economics, 1999, 505 (*www.encyclo.findlaw.com*).

[138] UGO MATTEI - LUISA ANTONIOLLI - ANDREA ROSSATO, *Comparative Law and Economics*, *cit.*, 507.

[139] UGO MATTEI - PIER GIUSEPPE MONATERI, *Introduzione breve al diritto comparato*, Padova, 1997, 99-100.

L'analisi economico-giuridica comparata, collocandosi alle frontiere delle due scienze, riceve da entrambe alcuni fondamenti teorici: a) dall'analisi economica acquisisce la nozione per cui il diritto costituisce un insieme di incentivi e disincentivi; b) dalla comparazione la nozione per cui il diritto non è soltanto un aggregato di regole giuridiche che determinano il comportamento dei consociati ma si compone di altri aspetti importanti quali la sua retorica e l'ideologia[140].

La fusione delle due metodologie insegna, pertanto, che non bisogna assumere il *background* istituzionale come statico e scontato; occorre considerarlo come una delle tante variabili che vanno esaminate nell'analisi di un qualsiasi fenomeno complesso[141]. Il metodo in questione concepisce, quindi, il diritto come "un fenomeno di organizzazione sociale attraverso il quale diverse comunità cercano di risolvere problemi tendenzialmente universali nell'ambito della complessità delle proprie concrete istituzioni e dei propri processi decisionali, facendo tesoro l'una dell'esperienza dell'altra" [142].

Applicando l'EAL alla comparazione è possibile, dunque, raggruppare in distinte categorie i diversi modelli decisionali tradotti nella norma giuridica e pronunciarsi sulle possibilità che questi hanno di raggiungere il loro scopo. In questo modo possono confrontarsi i processi decisionali anche a livello intersistemico comparando non le leggi formalmente intese ma le soluzioni che queste consentono di raggiungere. Del resto, le soluzioni normative adottate nei vari ordinamenti giuridici rispondono sempre a scelte del legislatore tra diverse alternative, ispirate a criteri di efficienza, dalla cui ricostruzione non si può prescindere quando si procede alla loro comparazione[143].

[140] Ugo Mattei - Pier Giuseppe Monateri, *Introduzione breve ...*, *cit.*, 101.

[141] Robert Cooter - Ugo Mattei - Pier Giuseppe Monateri - Roberto Pardolesi - Thomas Ulen, *Il mercato delle regole ...*, *cit.*, 16.

[142] Ugo Mattei - Pier Giuseppe Monateri, *Introduzione breve ...*, *cit.*, 104.

[143] Le diverse tesi ispirate all'analisi economica del diritto valutano in modo diverso il rapporto tra giustizia ed efficienza. Quelle riconducibili alla *Chicago Law School* propendono per l'integrale sostituzione al criterio di giustizia del criterio di efficienza. Questa linea di pensiero ha il suo epigono in Ronald Harry Coase, *The problem of social cost*, in Journal of Law and Economics, 3, 1960, 1. Quelle elaborate nell'ambito della *Yale Law School* si propongono di ricercare una mediazione tra i due criteri. Oltre a Guido Calabresi, si è collocato su queste posizioni anche Richard A. Posner, *Review of Guido Calabresi. The Cost of Accidents. A legal and Economic Analysis*, in University of Chicago Law Review, 1970 Ma in entrambe le posizioni il riferimento all'efficienza emerge comunque in modo pieno.

L'apporto dell'EAL all'approfondimento delle metodologie del diritto tributario è apparso notevole[144]. In effetti, in questo settore si registra normalmente l'interazione tra fenomeni giuridici e fenomeni economici e ciò determina la costante necessità, per entrambe le parti del rapporto tributario (fisco e contribuente) di operare scelte economiche razionali. Inoltre, attraverso l'EAL si è possibile porre in risalto la funzione del prelievo evidenziandone il fine, fiscale o extrafiscale[145], ma anche la sua funzione sociale[146].

Anche le scelte riguardanti l'applicazione dei tributi implicano il sostenimento di costi: dal lato dell'amministrazione rilevano quelli necessari a finanziare le attività di controllo, di accertamento e riscossione; dal lato del contribuente quelli richiesti per l'adempimento degli obblighi tributari e per finanziare operazioni di pianificazione fiscale, anche su basi transnazionali, comparabili con gli oneri ed i rischi dell'inadempimento (i c.d. "costi della disobbedienza"). Sicché la scelta della soluzione ottimale implica sempre una valutazione di ordine economico.

In queste valutazioni, che coinvolgono profili di certezza del diritto tributario e di efficienza del sistema fiscale, anche le regole formali e procedurali possono avere un ruolo importante. Va sottolineato, a tal proposito, che nel nostro settore il metodo dell'EAL può essere utilizzato da tutti i soggetti che interpretano ed applicano le norme giuridiche tributarie, siano essi privati o pubblici. Nondimeno, per questi ultimi e, in particolare, per l'amministrazione finanziaria che, di norma, è obbligata ad esercitare le proprie funzioni rispettando il principio di legalità[147], la

[144] Sul punto cfr. ancora ANDREA AMATUCCI, *Il Contributo ...*, *cit.*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2009, n. 1-2, spec. Ai par. 5, 6 e 7. Un'ampia disamina dei fondamenti teorici di questa metodologia viene svolta anche da CARLO GARBARINO, *Le basi teoriche ...*, *cit.*, 1076-1080.

[145] Su questi aspetti si ritiene sufficiente, in questa sede, riportarsi ad ANDREA AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico ...*, *cit.*, ed ivi alla sua trattazione riguardante gli interventi della norma finanziaria nell'economia (417-462) nonché, per la ricostruzione storica dell'evoluzione del pensiero giuridico finanziario, alle sue pagine dedicate alla Scuola di Pavia ed al suo fondatore, Benvenuto Griziotti (20-25). In aggiunta si veda, altresì, MAURICIO A. PLAZAS VEGA, *Il diritto della finanza pubblica e il diritto tributario*, *cit.*, 267-276. Per interessanti spunti sul collegamento tra etica, certezza ed efficienza tributaria nel pensiero di Benvenuto Griziotti cfr. GIUSEPPE MELIS, *Sull'"interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in Riv. dir. trib., 2008, I, 413.

[146] A questo riguardo si segnala ancora DAVID D. FRIEDMAN, *L'ordine del diritto ...*, *cit.*, 33.

[147] L'osservanza del principio da parte dell'Amministrazione finanziaria non è obbligatoria soltanto in Italia. Per un raffronto con i sistemi degli altri Stati cfr. V. UCKMAR,

percorribilità delle diverse opzioni prospettabili a seguito della considerazione economica delle norme deve essere valutata in modo tale da assicurare l'osservanza del detto principio.

Si sviluppa in questo modo un conflitto tra principio di legalità, potere di autorità e facoltà di scelta basate su logiche consensuali che può essere adeguatamente risolto soltanto operando il bilanciamento tra i diversi interessi costituzionalmente protetti che entrano in gioco nelle predette valutazioni. In questa materia l'equilibrio da raggiungere riguarda principalmente la contrapposizione tra l'art. 53 (capacità contributiva) e l'art. 97 della Costituzione (buon andamento e imparzialità dell'amministrazione), che legittima, nei limiti di un equilibrato rapporto stabilito dallo stesso legislatore[148], la compressione del fondamentale principio distributivo in vista del perseguimento del cosiddetto "interesse fiscale"[149] per far fronte all'esigenza di migliorare l'efficienza dell'amministrazione tributaria[150].

A partire dallo scorso decennio è stato avviato in Italia un processo tendente alla codificazione ed al progressivo ampliamento delle forme di definizione consensuale del rapporto tributario che si basa sul predetto equilibrio e si articola in diversi strumenti dislocati nelle varie fasi della sequenza nella quale si sviluppa il procedimento di attuazione del tributo[151].

Principi comuni di diritto costituzionale tributario, cit., 9-62. Per un inquadramento dogmatico del tema si veda U. ALLEGRETTI, *Amministrazione pubblica e Costituzione*, Padova, 1996. Per la subordinazione al principio in esame delle norme in materia di procedimento tributario sia consentito rinviare a PIETRO SELICATO, *L'attuazione ..., cit.*, spec. ai cap. IV e V.

[148] Sui limiti costituzionali dei giudizi di valore affidati alla funzione legislativa, cfr. AUGUSTO CERRI, "Ragionevolezza delle leggi", in *Enc. giur*, vol. XXV, Roma, 1991, spec. 14 ss., ove un'ampia analisi della casistica giurisprudenziale e della tecnica argomentativa adottata dalla nostra Corte costituzionale. In tema cfr., altresì, AA.VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale. Riferimenti comparatistici*, Atti del seminario - Roma, Palazzo della Consulta, 13-14 ottobre 1992, Milano, 1994.

[149] La definizione è utilizzata per definire la posizione che si contrappone al dovere tributario e si configura come l'interesse dello Stato ad acquisire i mezzi necessari ad assicurare la regolare erogazione dei servizi destinati alla comunità. Sul punto cfr. ENRICO DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987, e l'approfondita elaborazione di LUCA ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, spec. p. 243 ss. ove ampi richiami alla giurisprudenza della Corte che ne ha fatto uso.

[150] Per l'analisi di questi problemi si rinvia a PIETRO SELICATO, *L'attuazione ..., cit.*, spec. al cap. II, par. 4.

[151] Su questa evoluzione e sui diversi istituti del procedimento tributario caratterizzati dai predetti elementi consensuali si rinvia ancora a PIETRO SELICATO, *L'attuazione*

L'introduzione di questi nuovi modelli definitori ha sviluppato un acceso dibattito sul rapporto tra autorità e consenso nel dritto tributario, articolato, sostanzialmente, sulla contrapposizione tra tesi basate su soluzioni di tipo contrattualistico o transattivo e tesi basate su una visione autoritativa e non paritetica del rapporto tra fisco e contribuente[152].

A ben vedere, i numerosi strumenti introdotti dal legislatore italiano per realizzare una definizione non contenziosa del rapporto tributario hanno il fine ultimo di rendere più efficace l'applicazione del prelievo fiscale, anche alla luce dei principi stabiliti dalla legge sul procedimento amministrativo, tra cui in particolare, quello di efficacia, intesa come ottimizzazione del rapporto tra i risultati ottenuti e gli obiettivi stabiliti, e quello di economicità, cioè il rapporto tra i risultati conseguiti e le risorse impiegate in un certo lasso di tempo[153].

Ad uno sguardo attento non si può non prendere atto che, più che ad un vero e proprio rispetto dell'interesse procedimentale del cittadino alla partecipazione, tali fattispecie rispondono per lo più ad esigenze di rapido e certo recupero del credito d'imposta, da parte del Fisco, in situazioni di incertezza in cui si prospettano difficili margini di successo in sede contenziosa. Più in generale, a fronte della notevole entità delle controversie tributarie, tali strumenti sono sempre più adottati dal Fisco in un'ottica deflattiva del contenzioso, volta ad evitare controversie inutili e dispendiose.

Per questo si sono moltiplicati i casi in cui viene consentito all'Amministrazione finanziaria di operare con criteri ispirati all'analisi economica del diritto, soprattutto nelle circostanze in cui questa valuta l'opportunità di non andare in giudizio e cerca un accordo con il contri-

---

..., *cit.*, cap. VII, noncè a GIOVANNI PUOTI - PIETRO SELICATO, "Concordato tributario", in *Enc. giur.*, vol. VII, Roma, 2000, nonché PIETRO SELICATO, *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedimentali*, in STEFANO CIVITARESE MATTEUCCI - LORENZO DEL FEDRICO (a cura di), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, Milano, 2010, 225.

[152] Su questo contrasto si veda, oltre al già citato volume di STEFANO CIVITARESE MATTEUCCI e LORENZO DEL FEDRICO, anche SALVATORE LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007. Per ulteriori spunti cfr. CARLO GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003 nonché MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001. In tema, altresì, MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.

[153] SERGIO LARICCIA, *Diritto Amministrativo*, Padova, 51. Per ulteriori approfondimenti su tali principi, PIETRO SELICATO, *L' attuazione del tributo* ..., 306-313.

buente, nei casi incerti nei quali ravvisa scarse possibilità di vittoria nel contenzioso. Il Fisco, in questi casi agisce con gli strumenti e la logica propri dell'analisi giuseconomica, confrontando in una prospettiva di analisi costi-benefici, l'esito probabile di un giudizio futuro ed incerto con quello certo dell'abbandono della lite ed optando per la seconda soluzione quando la probabilità di vittoria in un giudizio appare scarsa o addirittura assente sulla base anche di orientamenti interpretativi successivamente intervenuti[154].

I casi concreti in cui queste valutazioni vengono effettuate sono sempre più numerosi.

Ad esempio, l'amministrazione finanziaria opera con criteri ispirati all'analisi economica del diritto quando valuta l'opportunità di desistere da controversie pendenti su particolari questioni per le quali ravvisa scarse possibilità di successo nel contenzioso. In questi casi l'amministrazione centrale invita le proprie strutture territoriali a riesaminare le controversie pendenti e ad abbandonare le relative liti chiedendo, a fronte della sua desistenza, la compensazione delle spese processuali[155].

Inoltre, sono sempre più numerosi i casi in cui l'amministrazione finanziaria italiana, rivedendo i propri orientamenti precedenti, dirama direttive con le quali invita i propri uffici ad adeguarsi spontaneamente ad una giurisprudenza contraria ai propri interessi. Talvolta si è trattato di adeguare il comportamento degli uffici ad una pronuncia della Corte di Giustizia europea[156] o ad una modifica normativa conseguente ad una

[154] Per maggiori approfondimenti su questi aspetti sono di ausilio i contributi di Carlo Garbarino, "La tutela giustiziale con accordi tra Fisco e contribuenti: analisi economica del diritto e comparazione", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, n. 2, I, 225 (Parte I - Analisi economica del diritto) e in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, n. 3, I, 438 (Parte II - Comparazione).

[155] L'Agenzia delle Entrate invita espressamente gli uffici locali a formulare una richiesta in questo senso nella Circ. 4 maggio 2010, n. 23/E. Va precisato, però, che la compensazione delle spese processuali è obbligatoria soltanto nei casi di cessazione della materia del contendere, diversi da quello della desistenza unilaterale di una delle parti del processo. Negli altri casi l'art. 15 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 portante la disciplina del processo tributario stabilisce che ciò possa avvenire in presenza di "fondate ragioni valutabili di volta in volta dal giudice tributario".

[156] Tra le diverse pronunce che l'Agenzia delle Entrate ha emesso in questo senso si rammentano: Circ. n. 20/E del 2004, in materia di tasse sulle concessioni governative dichiarate incompatibili con la normativa comunitaria da una sentenza della Corte di Giustizia europea; Circ. n. 62/E del 2008, in materia di contrasto con il principio comunitario di non discriminazione del regime di tassazione degli incentivi all'esodo, differenziato tra uomo e donna.

procedura di infrazione avviata dalla Commissione[157]. Altre volte il presupposto della desistenza è costituito da un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità[158].

Il fisco, così, raffronta i costi di un futuro ed incerto esito del giudizio con quelli dell'abbandono spontaneo delle liti optando per il secondo quando la probabilità di vittoria in giudizio appare scarsa o addirittura assente alla luce della giurisprudenza intervenuta in epoca successiva all'emissione degli atti impositivi impugnati dai contribuenti.

[157] Agenzia delle Entrate, Circ. 18/E del 14 aprile 2009, in materia di incompatibilità con il diritto comunitario delle norme nazionali che prevedevano l'accertamento presuntivo su basi catastali delle operazioni di compravendita di immobili. In questo caso, per la verità, è stata inserita una norma di interpretazione autentica nella legge comunitaria 2008 (L. 7 luglio 2009, n. 88).

[158] Oltre alla già citata Circ. n. 23/E de 2010 (riguardante il divieto di doppia imposizione delle componenti reddituali considerate indeducibili dal reddito di un determinato esercizio per assenza del requisito temporale), si vedano, altresì, Circ. n. 43/E del 2008, riguardante l'IRAP a carico di lavoratori autonomi privi di organizzazione; Nota 14 luglio 2009, n. 74786, sulla tassabilità degli sconti praticati ai concessionari dalle case automobilistiche; Circ. n. 19/E del 2010, sul valore di mero indizio delle risultanze degli studi di settore.