

Paola Tarigo

Diritto internazionale tributario d'impresa



Giappichelli



PREMESSA

Questa *prima edizione* del volume è specificamente destinata all'insegnamento ufficiale di Diritto Tributario d'Impresa la cui mia personale titolarità, presso il Dipartimento (già Facoltà) di Economia dell'Università degli Studi di Genova, risale alla fine degli anni novanta nell'ambito dei Corsi di laurea quadriennale e, in seguito, nell'ambito dei Corsi di laurea dapprima specialistica e poi magistrale, senza soluzione di continuità.

Nato come insegnamento a contenuti domestici, di diritto interno, si è successivamente fuso con altro insegnamento di Diritto tributario internazionale e comunitario che ho attivato agli inizi degli anni duemila. Col passare del tempo, lo studio della dimensione internazionale della *business taxation* è divenuto crescente, in linea con lo sviluppo e l'internazionalizzazione dei mercati, al punto di diventare centrale nell'insegnamento e nella formazione accademica del mio corso.

Benché orientato al diritto internazionale, lo studio della tassazione dell'impresa in questo volume si estende, in una logica comparatistica e per esigenze di economia didattica, anche a talune parti del diritto europeo secondario, in particolare a quelle direttive dell'Unione europea che si sovrappongono, quanto a disciplina, ad ambiti regolati da convenzioni internazionali (scambio di informazioni, assistenza reciproca fra Stati per il recupero dei crediti tributari, contrasto alle pratiche elusive, etc.), o comunque ad ambiti di disciplina che sono tipicamente appannaggio di studi internazionali, quale la recentissima direttiva UE 2022/2523 del 14 dicembre 2022 sulla *Global minimum tax* che ha fatto seguito alla pubblicazione del *Report OCSE Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*.

In alcune parti del testo vi è richiamato ai trattati stipulati dall'Italia, con rinvio ad una mia precedente pubblicazione (TARIGO P., *Diritto In-*

ternazionale Tributario, Volume II, Trattati fiscali italiani a confronto, Giappichelli, 2020, pp. 1-509) che costituisce il fondamento del presente nuovo volume.

Genova, marzo 2023

Paola Tarigo

CAPITOLO PRIMO

L'IMPRESA E I TRATTATI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI INTERNAZIONALI

SOMMARIO: 1. Attività internazionale dell'impresa e doppia imposizione. – 2. La bilateralità dei trattati contro le doppie imposizioni. – 3. La Convenz. multilaterale 2017 di modifica dei trattati bilaterali. – 4. I Modelli di trattato bilaterale e i relativi Commentari. – 5. Il *network* dei trattati italiani. – 6. *Background* dei Modelli OCSE 2017 e Nazioni Unite 2021. – 7. Il titolo e il preambolo dei trattati. – 8. La struttura dei Modelli OCSE e Nazioni Unite. – 9. Cause della doppia imposizione giuridica internazionale. – 10. La nozione di doppia imposizione giuridica internazionale: le cd. “*four identities*”.

1. ATTIVITÀ INTERNAZIONALE DELL'IMPRESA E DOPPIA IMPOSIZIONE.

L'attività d'impresa esercitata, oltre che in ambito domestico, anche su scala internazionale è sottoposta, di regola, ad un aggravio economico derivante da doppie, e talvolta triple, etc., imposizioni di natura giuridica quale risultato del concorso dei regimi tributari dei vari Stati coinvolti. Tale fenomeno pesantemente negativo, che costituisce un *ostacolo di carattere tributario* allo sviluppo degli affari economici, può essere eliminato, o quanto meno ridotto, con strumenti di tipo unilaterale, ossia predisposti dal singolo ordinamento giuridico statale oppure convenzionali e, cioè, frutto dell'accordo di due o più Stati quali soggetti del diritto internazionale.

La doppia imposizione giuridica internazionale quale ostacolo allo sviluppo degli affari economici

L'eliminazione o riduzione del doppio d'imposta su scala internazionale *non costituisce*, in entrambi i casi, per l'impresa un'*agevolazione tributaria* tecnicamente detta, bensì uno strumento correttivo risolutore dei problemi derivanti dalla coesistenza delle varie legislazioni tributarie domestiche e con lo scopo primario di realizzare, per ciò che concerne lo Stato italiano, un prelievo tributario *equo* in rapporto a quella che è la *capacità contributiva effettiva* dell'imprenditore (art. 53, 1° c., Cost.). E così per gli altri Stati, posto che un principio di capacità contributiva è pressoché presente in tutte le Costituzioni materiali.

Elementi di
politica
tributaria a
base della
stipula di un
trattato contro
le doppie
imposizioni

Secondo l'OCSE, organizzazione mondiale che ha contribuito grandemente allo sviluppo di modelli-tipo di trattato contro le doppie imposizioni, dalla prospettiva statale il principale problema di politica tributaria che uno Stato deve valutare, in ordine alla stipula o modifica di un tale trattato con un altro Stato, risiede *nell'esistenza di rischi siffatti di doppia imposizione*, rischi tanto maggiori quanto più è significativo fra i due Stati il livello di scambi e investimenti transfrontalieri (Com. al Mod. OCSE 2017, *Introd.*, 15).

Considerato che uno Stato stipula un trattato, accettando di restringere la propria potestà impositiva, nel presupposto che il reddito o il patrimonio *sia tassato* dall'altro Stato, è necessario da parte del primo Stato valutare, nelle ipotesi in cui l'altro *non preveda un'imposizione sul reddito o la preveda ad aliquote molto basse*, se vi siano rischi di doppia imposizione tali da giustificare, di per sé, un trattato. Parimenti deve considerare se vi siano elementi del sistema fiscale dell'altro Stato suscettibili di aumentare il *rischio di non imposizione*. Molti casi di doppia imposizione giuridica fra lo Stato di residenza e lo Stato della fonte possono essere risolti mediante *norme unilaterali* (metodi dell'esenzione o del credito d'imposta), ossia norme del singolo Stato, senza necessità di trattati fiscali; al contrario le norme unilaterali spesso non risolvono casi di doppia imposizione giuridica causati da differenze significative nel modo in cui i due diritti interni localizzano la fonte del reddito, oppure casi di doppia imposizione economica semplicemente perché non è previsto alcun rimedio unilaterale (es. rettifica dei prezzi di trasferimento da parte di uno Stato).

Un ulteriore aspetto decisionale rilevante è il *rischio di prelievi fiscali eccessivi a causa di ritenute elevate nello Stato della fonte*, con effetti negativi sugli scambi e sugli investimenti transfrontalieri, se e nella misura in cui, nonostante lo Stato contraente di residenza elimini la doppia imposizione, detto prelievo fiscale nello Stato della fonte ecceda le imposte riscosse dallo Stato di residenza.

Un altro elemento da considerare ai fini della stipula di un tale trattato concerne le *norme speciali*, ossia, quelle previsioni, tipicamente in esso presenti, non aventi funzione di eliminare le doppie imposizioni, bensì altre finalità, comunque molto importanti, quali il divieto di discriminazione (art. 24), per la tutela che offre agli investimenti esteri contro trattamenti discriminatori, così, la procedura amichevole (art. 25), per la maggior certezza di trattamento fiscale che garantisce ai contribuenti, etc..

Un ultimo aspetto centrale è quello di valutare, ai fini di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale, se la controparte potenziale del trattato *sia disposta e sia in grado di attuare efficacemente le norme del trattato in materia di assistenza amministrativa*, dalla riscossione delle imposte allo scambio di informazioni. Tuttavia, in assenza di rischi effettivi di dop-

pia imposizione, queste ultime norme non costituiscono una ragione di politica tributaria sufficiente, da sé sola, alla stipula del trattato, in quanto tali forme di assistenza possono essere oggetto di accordi fiscali *ad hoc* (accordi bilaterali sullo scambio di informazioni fiscali oppure Conv. mult. sulla mutua assistenza amministrativa).

Quanto alle *attuali priorità politiche nella fiscalità internazionale*, esse evidenziano la necessità di assicurare che l'imposta sia versata nel luogo in cui gli utili e il valore sono generati, ristabilendo la fiducia nell'equità dei sistemi fiscali e consentendo ai governi di esercitare effettivamente la loro sovranità fiscale. Questi nuovi obiettivi politici sono stati tradotti in raccomandazioni di azioni concrete nel quadro *dell'iniziativa contro l'erosione della base imponibile e il trasferimento degli utili* (BEPS) dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE). Nelle sue conclusioni del 13 e 14 marzo 2013 e del 19 e 20 dicembre 2013 anche il Consiglio UE ha accolto con favore questi lavori. Le relazioni finali sulle 15 azioni dell'OCSE contro le pratiche BEPS sono state pubblicate il 5 ottobre 2015.

Le misure BEPS rappresentano la *prima sostanziale riforma* delle regole fiscali internazionali nell'*arco temporale di quasi un secolo*.

Priorità politiche di fiscalità internazionale: il Progetto BEPS

2. LA BILATERALITÀ DEI TRATTATI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI.

A livello mondiale i trattati internazionali contro le doppie imposizioni sono trattati *bilaterali*, con qualche rara eccezione, quali sono i trattati multilaterali costituiti dalla Convenzione Nordica e da quello della Comunità Andina.

La Convenzione Nordica (*Nordic Tax Treaty*), stipulata fra Danimarca, Finlandia, Islanda, Norvegia e Svezia, è basata sul Mod. OCSE, salvo alcuni adattamenti per un utilizzo multilaterale e talune sostanziali differenze. Stipulata nel 1983, è stata sostituita nel 1987 e nel 1989, fino all'attuale versione 1996.

La Convenzione multilaterale Nordica

Il trattato multilaterale contro le doppie imposizioni della Comunità Andina (*Andean Pact*), risalente agli inizi degli anni Settanta, è stato sostituito da ultimo nel 2004 ed è concluso fra Bolivia, Colombia, Ecuador, Perù e Venezuela. È simile nella struttura al Mod. OCSE.

La Convenzione multilaterale della Comunità Andina

Ulteriore Convenzione multilaterale, di cui è parte l'Italia, è quella sull'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di *rettifica degli utili* di imprese associate, firmata nel 1990 (*rinvio*, cap. decimo).

La Convenzione multilaterale cd. arbitrale

Copre un oggetto di disciplina diverso dalle doppie imposizioni, ma ad esso collegato e consistente specificamente nella cooperazione amministrativa fiscale fra Stati, la *Convenzione Multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa in materia fiscale* (*rinvio*, cap. sedicesimo),

La Convenzione multilaterale sulla Mutua Assistenza Amministrativa MAATM

oggetto che gli stessi trattati bilaterali contro le doppie imposizioni disciplinano a latere. Anche di tale Convenzione l'Italia è parte.

La Convenzione
multilaterale
anti BEPS

Infine, un'importante *convenzione multilaterale* che attiene all'eliminazione della doppia imposizione internazionale e che modifica simultaneamente numerosi trattati bilaterali è la *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profits Shifting* – BEPS (*rinvio*, par. successivo), di cui nuovamente è parte l'Italia.

Nonostante queste convenzioni multilaterali, secondo l'OCSE non sussistono ragioni di ritenere che sia una scelta praticabile la conclusione di un trattato multilaterale, coinvolgente un ampio numero di Stati, per sostituire il *network* delle attuali convenzioni bilaterali. Il Comitato Fiscale dell'OCSE, dunque, *individua nel trattato bilaterale lo strumento più adeguato* per assicurare l'eliminazione della doppia imposizione su scala internazionale (Com. Mod. OCSE 2017, Introd. 40).

In conclusione, sono a carattere bilaterale tutti i trattati italiani contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio e (in numero molto limitato) sulle imposte di successione e donazione.

Così sono bilaterali gli accordi italiani per l'eliminazione delle doppie imposizioni limitati alla navigazione aerea.

3. LA CONVENZ. MULTILATERALE 2017 DI MODIFICA DEI TRATTATI BILATERALI.

La Convenzione
multilaterale
2017 di
contrasto alle
condotte BEPS
(Base Erosion
and Profits
Shifting)

Un'importante *convenzione multilaterale* è stata firmata il 1° luglio 2017 fra oltre cento Stati per integrare i vigenti trattati bilaterali con misure di contrasto alle strategie abusive di erosione della base imponibile e di sviamento del reddito, ossia la *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profits Shifting* – BEPS con il relativo *Explanatory Statement*. In tal modo si è accolta la proposta emersa nell'*Action 15* del Progetto OCSE/G20 BEPS che aveva individuato nello *strumento multilaterale un approccio innovativo per la modifica dei trattati bilaterali senza un esatto precedente in materia tributaria*, ma con precedenti, invece, in altri settori del diritto internazionale (ad esempio, le Convenzioni europee in materia di estradizione, di rimpatrio dei minori, etc.).

Maggiore
efficacia dello
strumento
multilaterale
per modificare i
vigenti trattati
bilaterali

Tale approccio multilaterale è apparso il più efficace per adeguare il *network* dei vigenti trattati bilaterali ai più recenti Modelli di trattato da cui si discostano variamente nelle misure di contrasto alle suddette strategie. La maggiore idoneità dello strumento multilaterale dipende dalle sue caratteristiche sia di *flessibilità*, sia di *rapidità* nella *modifica simultanea* dei vari accordi, sia dalla *natura*, a sua volta multilaterale, di alcune misure del progetto BEPS oggetto della nuova convenzione

(quali, in materia di mutua assistenza, di strutture con doppia residenza, di disallineamenti da ibridi, di casi triangolari riguardanti la stabile organizzazione, etc.).

Considerata la complessità di tale *network* e il numero di *stakeholder* interessati (amministrazioni fiscali, contribuenti, terze parti, giudici nazionali) è essenziale che questo strumento multilaterale assicuri la *trasparenza e la chiarezza* degli obblighi internazionali assunti dalle Parti contraenti, in particolare per ciò che concerne i *rapporti fra detta Convenzione multilaterale* (di seguito, Conv. mult. anti BEPS o semplicemente Conv. mult.) e *i trattati bilaterali già esistenti* (OECD 2015, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*).

Garanzie di trasparenza e chiarezza degli obblighi internazionali assunti

Dall'ambito applicativo sono esclusi gli accordi contro le doppie imposizioni limitati alla *navigazione aerea* o alla *sicurezza sociale*.

Una Dichiarazione esplicativa, accompagnatoria della Conv. mult. anti BEPS ("*Explanatory Statement*"), è stata predisposta per chiarirne *l'impostazione adottata*. Non è sua funzione interpretare le previsioni della Conv. mult.: queste ultime devono essere interpretate secondo le norme ordinarie sull'interpretazione dei trattati e, in specie, secondo buona fede e alla luce dell'oggetto e dello *scopo* che, nel caso della Conv. mult., è quello di *attuare le misure BEPS*.

La Dichiarazione esplicativa della Conv. mult. anti BEPS

La modifica degli accordi rientranti nell'ambito applicativo della Conv. mult. non opera similmente a quella di un protocollo aggiuntivo ad un trattato esistente, il cui testo si sostituisce direttamente a quello di tale trattato, bensì, *le previsioni della Conv. mult. si applicano senza che sia modificato in modo diretto il testo dei suddetti accordi*, ma determinando l'applicazione delle proprie previsioni, attuative delle misure BEPS, rispetto alle disposizioni di detti accordi. Ciò non impedisce che, per fini interni, le Parti contraenti della Conv. mult. redigano versioni consolidate dei loro accordi come modificati da quest'ultima, senza che ciò costituisca condizione per la relativa applicazione.

Il meccanismo modificativo dei vigenti accordi bilaterali

Lo strumento della *notifica al Depositario* garantisce che si evitino confusione o incertezze circa gli accordi cui si applica la Conv. mult. e che sono, dunque, da questa modificati.

L'importanza della notifica al Depositario

Poiché ai fini delle nuove misure BEPS, sia di contrasto all'abuso, sia di soluzione delle controversie fiscali, è prevista una soglia minimale di recepimento ("*minimum standard*") che, tuttavia, può essere soddisfatta con diversi strumenti, un'esigenza particolarmente avvertita è quella di *flessibilità normativa* della Conv. mult., ciò che è stato realizzato sotto differenti profili (Dich. espl., par. 14).

La caratteristica di flessibilità normativa della Conv. mult. anti BEPS

In particolare:

– richiedendo alle Parti di specificare, tramite elenco, i trattati fiscali cui si applica la Conv. mult., potendo esservene anche di esclusi;

- riconoscendo una certa flessibilità rispetto alle clausole di *minimum standard*, ad esempio, dove possibile, prevedendone il rispetto con modalità alternative totalmente equiparate;
- consentendo la non applicazione di alcune previsioni o parti di esse, entro gli accordi cui la Conv. si applica, mediante lo strumento della *riserva*;
- permettendo, sempre *tramite le riserve*, la non applicazione di alcune previsioni o parti di esse rispetto agli accordi, cui la Conv. si applica, già contenenti disposizioni con date caratteristiche analoghe;
- ammettendo l'opzione fra previsioni alternative fra loro.

4. I MODELLI DI TRATTATO BILATERALE E I RELATIVI COMMENTARI.

Il Modello OCSE di trattato contro le doppie imposizioni

I trattati contro le doppie imposizioni internazionali si possono differenziare l'uno dall'altro perché si ispirano a modelli diversi nelle concezioni di fondo. Così il *Modello OCSE (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital)* presenta talune peculiarità in rapporto al *Modello di convenzione delle Nazioni Unite (UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries)*, pur nella grande condivisione di molte clausole.

Quest'ultimo Modello ha assunto negli anni importanza crescente ed è ritenuto più adeguato, rispetto al primo, per i trattati bilaterali con *Stati emergenti*. È predisposto da un Comitato di Esperti in materia di cooperazione fiscale internazionale che opera all'interno dell'ONU, Comitato ai cui lavori partecipa l'Italia con un suo esperto.

Il Modello delle Nazioni Unite a tutela degli Stati emergenti

In particolare, il Mod. Naz. Un. favorisce gli Stati che propendono per una politica internazionale d'*importazione di capitali*, in quanto estende, rispetto al Mod. OCSE, i fatti suscettibili di tassazione da parte dello Stato contraente di non residenza (*cd. Stato della fonte*). Il Mod. OCSE, all'opposto, è d'appoggio agli Stati che prediligono una politica internazionale d'*esportazione dei capitali*, ciò che si riflette in clausole restrittive dell'imposizione nello Stato estero della fonte.

L'influenza dei Modelli sui trattati

In questa linea di fondo che diversifica i due Modelli suindicati, la possibilità che un trattato bilaterale si conformi ad un solo Modello dipende molto, dunque, dalla circostanza che ciascuno dei due Stati contraenti si allinei allo stesso Modello, in quanto entrambi, ad es., Stati esportatori di capitali (così Italia-Francia, Italia-Germania, Italia-Regno Unito). Ciò che difficilmente accade nel caso di convenzione stipulata fra uno di questi Stati e uno in via di sviluppo (es. Italia-India, Italia-Pakistan, etc.), in quanto inevitabilmente il trattato che ne fuoriesce racchiude clausole tipiche del Mod. Naz. Un.

Oltre a questa, vi sono, poi, diversità, fra i trattati stipulati da uno stesso Stato per il fatto che ciascun accordo, in vario modo, riflette le

caratteristiche storiche, politico-economiche e, soprattutto, di contesto giuridico dell'altro Stato contraente.

Vi sono, ancora, trattati che, pur allineandosi ad un dato Modello-tipo di trattato, se ne diversificano per l'inserimento di clausole inusuali. Ciascuno Stato ha, insomma, una sua *"treaty policy"*.

Un Commentario completa il Mod. OCSE, e così per il Mod. Naz. Un., ciascuno seguendone la struttura, articolo per articolo. Nell'Introduzione ad entrambi i Modelli si precisa che il Commentario svolge la funzione di illustrarne e interpretarne le relative previsioni, riconoscendosi ad esso una speciale importanza nello sviluppo del diritto internazionale tributario.

Infine, un terzo modello di trattato è il *Modello statunitense (United States Model Income Tax Convention)* sulla cui base sono stipulati tutti gli accordi negoziati dagli Stati Uniti: la versione aggiornata del febbraio 2016 segue a lunga distanza la precedente (2006) che a sua volta segue quella del 1996. Il documento *"Technical Explanation"*, accompagnatorio al Modello, ne costituisce la *guida ufficiale*.

I Commentari ai due Modelli di trattato

Il Modello statunitense di trattato contro le doppie imposizioni

5. IL NETWORK DEI TRATTATI ITALIANI.

Secondo la fonte ministeriale la rete dei trattati italiani in vigore è costituita da 100 accordi, applicabili a 103 Stati (cfr.: <http://www.finanze.it/> aggiornato al 24 settembre 2022). In valori assoluti è un numero significativo, anche comparato con quello dei maggiori ordinamenti interni; in valori percentuali, rapportato alla rete mondiale (*worldwide network*), è un numero relativamente contenuto, poiché pressoché ogni Stato ha una sua rete di trattati.

Censimento dei trattati bilaterali italiani contro le doppie imposizioni

Circa i trattati italiani in vigore, tranne un accordo, che è stato concluso alla fine degli anni Sessanta (Giappone, 1969), sedici sono degli anni Settanta, stipulati a seguito della riforma tributaria che aveva reso necessaria una totale revisione dei previgenti accordi per via dell'introduzione di un'imposta sul reddito basata sulla mondialità del prelievo; ventotto sono degli anni Ottanta, due dei quali sono ora applicabili complessivamente a 5 Stati per successione; ventotto risalgono agli anni Novanta; infine, ventitré sono stati stipulati nel corso degli anni Duemila.

Fra le convenzioni dell'Italia in vigore è stato stipulato negli anni Sessanta l'accordo con il Giappone e negli anni Settanta gli accordi dell'Italia con: Irlanda, nonché Trinidad e Tobago (1971), Marocco e Zambia (1972), Tanzania (1973), Cipro (1974), Svizzera (1976), Singapore, Spagna, Thailandia e Ungheria (1977), Brasile (1978), Argentina, Egitto, Nuova Zelanda e Tunisia (1979). Inoltre, sono stati conclusi più di recente i protocolli che modificano le Conv. con Cipro (2009), Singapore (2011) e Svizzera (2015).

Convenzioni degli anni Sessanta e Settanta

Convenzioni degli anni Ottanta

Sono stati conclusi negli anni Ottanta gli accordi italiani con: Filippine, Portogallo e Svezia (1980), Austria, Finlandia, Lussemburgo, Malta, (*ex* Cecoslovacchia), ora Repubblica Ceca e Repubblica Slovacca (1981), Australia, Costa d'Avorio e (*ex*) Iugoslavia, ora Bosnia Herzegovina, Serbia e Montenegro (1982), Belgio (1983), Ecuador, Malaysia, Pakistan e Sri Lanka (1984), Norvegia, Polonia e (*ex*) Unione Sovietica, ora Kirghisistan e Tagikistan (1985), Cina (1986), Grecia e Kuwait (1987), Bulgaria e Regno Unito (1988), Corea del Sud, Francia e Germania (1989). Inoltre, sono stati conclusi più di recente i protocolli che modificano le convenzioni con Belgio (2004), Federazione Russa (2009), Malta (2009), Lussemburgo e Corea del Sud (2012).

Convenzioni degli anni Novanta

Risale agli anni Novanta la stipulazione degli accordi italiani con: Bangladesh, Indonesia, Mauritius, Paesi Bassi, Turchia e Venezuela (1990), Algeria e Messico (1991), India (1993), Albania e Kazakhstan (1994), Emirati Arabi Uniti, Israele e Sud Africa (1995), Federazione Russa, Lituania, Macedonia e Vietnam (1996), Estonia, Etiopia, Lettonia e Ucraina (1997), Oman, Mozambico e Senegal (1998), Croazia, Danimarca e Stati Uniti (1999). Inoltre, sono stati conclusi più di recente i protocolli che modificano le convenzioni con Federazione Russia (2009), Mauritius (2010) e Messico (2011).

Convenzioni degli anni Duemila

A partire dagli anni Duemila sono stati conclusi dall'Italia i venticinque accordi con: Georgia, Libano, Siria, Uganda e Uzbekistan (2000), Slovenia (2001), Armenia, Canada, Islanda, Moldavia, Qatar, San Marino (2002), Congo e Mongolia (2003), Azerbaijan, Ghana e Giordania (2004), Bielorussia (2005), Arabia Saudita (2007), Panama (2010), Hong Kong (2013), Barbados, Cile e Romania (2015), Colombia e Giamaica (2018), Repubblica Orientale dell'Uruguay (2019). Inoltre, sono stati conclusi i protocolli che modificano le convenzioni con Qatar (2007) e San Marino (2012).

Alcuni accordi interpretativi temporanei sul trattamento fiscale dei transfrontalieri durante l'emergenza COVID-19 sono stati firmati dallo Stato italiano nel corso del 2020 e del 2021 (Austria, Francia e Svizzera).

6. BACKGROUND DEI MODELLI OCSE 2017 E NAZIONI UNITE 2021

L'avvio dei lavori di elaborazione di un Modello-tipo di trattato bilaterale

Sulla scia dei lavori, svolti nel corso degli anni Venti, della Lega delle Nazioni, l'OEEC (Organizzazione per la Cooperazione Economica Europea) adottò la sua prima Raccomandazione contro la doppia imposizione internazionale nel 1955. In seguito, i lavori furono portati avanti dall'OCSE e dal relativo Comitato fiscale e culminarono nella pubblicazione di un *Report* dal titolo “*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*” (Parigi, 1963) con la Raccomandazione agli Stati membri dell'OCSE di conformarsi a tale *Draft*.

Nel contempo, la volontà di incoraggiare la conclusione di trattati bilaterali fra Stati industrializzati e Stati in via di sviluppo fu espressa dal Consiglio economico e sociale (ECOSOC) delle Nazioni Unite in una risoluzione del 1967 e un gruppo *ad hoc* di esperti fu costituito l'anno successivo, ciò che pose le basi del Mod. Naz. Un.

Fu in seguito intrapresa dall'OCSE un'opera di revisione del *Draft* 1963 ultimata con la pubblicazione nel 1977 del nuovo *Model Double Taxation on Income and on Capital*. I fattori che già solleccitarono la revisione del *Draft* 1963 continuarono ad esercitare la loro influenza anche dopo l'emanazione del Mod. OCSE 1977. Per parte loro, nel 1980, le Nazioni Unite pubblicarono il proprio Modello.

Il risultato iniziale del 1955 fu in larga misura attribuibile ai lavori della Lega delle Nazioni che, iniziati nel 1921, condussero già nel 1928 all'emanazione del primo modello bilaterale di trattato e, successivamente, al Modello di Convenzione del Messico (1943) e di Londra (1946), i cui principi furono alla base di diversi accordi stipulati o revisionati nel decennio successivo. Intanto, nel periodo post-bellico, la crescente interdipendenza economica e la cooperazione degli Stati membri dell'OEEC rese sempre più evidente la necessità di misure preventive in materia.

Aumentò, progressivamente, a partire dagli anni Settanta, la pressione di aggiornare e adattare il Mod. OCSE al mutamento di condizioni economiche in ragione delle nuove tecnologie, dei fondamentali cambiamenti nelle modalità con cui le transazioni *cross-border* erano poste in essere, nonché delle forme sempre più sofisticate con cui si presentavano i fenomeni di elusione ed evasione fiscale. A tutto ciò si aggiunse la globalizzazione e la liberalizzazione delle economie dei Paesi OCSE, acceleratasi rapidamente negli anni Ottanta.

Fu, così, successivamente pubblicata una nuova versione 1992 e da allora il Mod. OCSE, con il relativo Commentario, è stato aggiornato 10 volte (1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017, versioni consultabili *online* sul sito OCSE). L'ultima versione, del 2017, del Mod. OCSE esprime la necessità, sempre più avvertita dagli Stati, di migliorare la cooperazione amministrativa in materia fiscale, in particolare attraverso lo scambio di informazioni e l'assistenza nella riscossione delle imposte, *per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale*. Tale ultimo aggiornamento è, infatti, buona parte frutto dei lavori del progetto OCSE/G20 *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), le cui conclusioni sono espresse nel Rapporto finale del 2015.

Gli aggiornamenti sempre più frequenti del Mod. OCSE hanno contribuito positivamente anche alla revisione continua del Mod. Naz. Un. e del relativo Commentario, con nuove versioni nel 2001, nel 2011, per giungere alla versione 2017 condivisa, con il Mod. OCSE, degli esiti del progetto BEPS. L'ultima *versione* 2021, la quinta, del *Mod. Nazioni Unite* racchiude alcune importanti modifiche che raccolgono le preoccupazioni espresse dagli Stati in via di sviluppo in ordine agli ostacoli fiscali connessi all'imposizione delle imprese estere sugli utili derivanti dai servizi digitali automatizzati e dalle cd. "*offshore indirect transfers*". Il Mod. Naz. Un. 2021 contiene anche nuove regole sulla definizione di stabile organizzazione, sulla nozione di beneficiario effettivo

Le plurime edizioni del Modello OCSE: dal *Draft* 1963 fino all'attuale 2017

La revisione del Modello di trattato delle Nazioni Unite

vo e sull'applicazione del Mod. ai *collective investment vehicles*, ai fondi pensione e ai *real estate investment trusts*.

Il Modello
statunitense
di trattato
contro le
doppie
imposizioni

Quanto al Modello statunitense, esso trae origine da diverse fonti, fra le quali, principalmente tre: il *Draft* di Modello di Convenzione del Dipartimento del Tesoro americano pubblicato nel 1981 (noto come il Mod. 1981), divenuto modello ufficiale degli Stati Uniti nel 1992; il Mod. OCSE, nel suo aggiornamento 1995; infine, gli allora vigenti trattati statunitensi e la più recente esperienza negoziale statunitense. La forte identità tra le clausole del Mod. OCSE e quelle del Mod. statunitense riflette il fatto che gli Stati Uniti hanno fortemente attinto dai lavori dell'OCSE nello sviluppo del relativo Modello, avendo partecipato attivamente per oltre trent'anni al suo sviluppo.

7. IL TITOLO E IL PREAMBOLO DEI TRATTATI.

La duplice
tradizionale
funzione
espressa nel
titolo dei
trattati

Le varie versioni del Mod. OCSE denotano una tendenza evolutiva, passando dall'inserimento nel *titolo* della sola funzione di evitare le doppie imposizioni (modelli OCSE 1963 e 1977) alla diversa scelta (dal 1992 in poi) di non indicare tale funzione, stante la presenza nel Modello di diversi oggetti di disciplina. Tuttavia, la prassi diffusa dei vari Stati è stata nel senso di continuare ad indicare nel titolo la funzione riferendosi o solo alla *eliminazione della doppia imposizione*, oppure, anche alla *prevenzione dell'evasione fiscale*. Tale *duplice funzione dei trattati*, d'altronde, era affermata ripetutamente nel Commentario al Modello, salvo la comparsa, già nel 2014, ma soprattutto, con una svolta decisiva, nella versione 2017, della terza funzione di *prevenzione dell'elusione fiscale* (“*tax avoidance*”).

Le proposte
di modifica
del titolo e del
preambolo in
funzione di
contrasto alle
pratiche BEPS

Le proposte emerse dal lavoro OCSE/G20 (*Action 6, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, 68-74) sono state interamente recepite dal nuovo Mod. OCSE 2017 che presenta l'innovativo *titolo* di Convenzione “*Convenzione fra lo Stato A e lo Stato B per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale*”.

Segue il preambolo: “Io Stato A e lo Stato B, desiderosi di sviluppare ulteriormente le loro relazioni economiche e di migliorare la loro cooperazione in materia fiscale, nell'intento di concludere una Convenzione per eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, *senza creare opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale (ivi comprese pratiche di treaty shopping finalizzate ad ottenere gli sgravi previsti nella presente Convenzione a beneficio indiretto di residenti di Stati terzi)*, hanno convenuto quanto segue ...”.

Parimenti questo nuovo titolo e preambolo sono stati recepiti dal Mod. Naz. Un. 2017, nonché dalla successiva versione 2021.

Le modifiche apportate riconoscono espressamente, dunque, che gli scopi di tali trattati fiscali non si risolvono nell'eliminare la doppia imposizione, bensì intendono evitare l'utilizzo delle relative norme per creare opportunità di non tassazione o di riduzione del prelievo fiscale attraverso l'evasione e l'elusione fiscale.

Poiché *il titolo e il preambolo fanno parte del contesto di un trattato* (art. 31, 2° par., Conv. Vienna 1969 sul diritto dei trattati) e costituiscono una *dichiarazione generale del suo oggetto e scopo*, svolgono un ruolo importante nell'interpretazione delle relative disposizioni, stante la regola dell'art. 31, 1° par., lett. *a*), Conv. Vienna secondo cui: *il trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo*.

Le proposte emerse dal lavoro OCSE/G20 sono state già interamente recepite nella *Conv. mult. anti BEPS*, cui l'Italia ha aderito, con previsione, nella parte III dedicata all'abuso del trattato (art. 6, "*Purpose of a Covered Tax Agreement*"), di un preambolo *coincidente* con quello inserito nei Modelli OCSE e Naz. Un. L'integrazione dei trattati italiani con questa norma della Conv. Mult. determinerà una modifica significativa del loro oggetto e scopo da cui l'interprete non potrà prescindere. Tale integrazione è necessaria, considerato che i limiti della *riserva* formulabile, in questo ambito normativo, dagli Stati sono molto stringenti (art. 6, 4° par.).

Fra i nuovi trattati italiani in vigore stipulati successivamente alla Conv. mult. anti BEPS, gli accordi con la Colombia e la Giamaica (2018) e l'Uruguay (2019) si allineano a quello che fino a poco tempo fa costituiva l'unico trattato italiano precursore del titolo e del preambolo raccomandati dai lavori OCSE/G20, ossia la Conv. Italia-Cile (2016).

8. LA STRUTTURA DEI MODELLI OCSE E NAZIONI UNITE.

Il Mod. OCSE 2017 di trattato contro le doppie imposizioni è costituito da articoli (32), suddivisi in capitoli (7), oltre una clausola finale, concernente le firme, da redigere in base alle procedure costituzionali di ciascuno Stato contraente. Identica la struttura del Mod. Naz. Un. 2021, salva l'assenza dell'articolo sull'ambito di applicazione spaziale, che costituisce nel Mod. OCSE l'art. 30.

Il I capitolo (artt. 1 e 2) contiene le clausole sull'ambito di applicazione del trattato sotto il profilo soggettivo, delle persone che hanno accesso alla sua copertura, e oggettivo delle imposte cui esso si applica.

Il II capitolo (artt. 3, 4 e 5) pone alcune definizioni di termini ricorrenti nel Modello, fra le quali assumono una certa rilevanza la definizione di "residente di uno Stato contraente" (art. 4) e di "stabile orga-

Importanza del titolo e del preambolo dei trattati ai fini della loro interpretazione

Il nuovo titolo e preambolo anti BEPS per prevenire l'elusione fiscale

La struttura del Modello OCSE e del Modello delle Nazioni Unite

Capitolo I: Ambito applicativo (persone e imposte)

Capitolo II: Definizioni

nizzazione” (art. 5), mentre altre definizioni, es. quelle dei termini “dividendi”, “interessi”, “canoni”, “proprietà immobiliare”, sono contenute negli articoli che disciplinano i criteri di collegamento.

Capitoli III e IV:
Criteri di
collegamento
per gli elementi
di reddito e
di patrimonio

Il capitolo III (artt. 6-21) stabilisce i criteri di collegamento per le differenti classi di reddito (“*Taxation of income*”) e il capitolo IV (art. 22) per le differenti classi di patrimonio (“*Taxation of capital*”). Nel Mod. OCSE è soppresso l’art. 14 (Professioni indipendenti), mantenuto invece nel Mod. Naz. Un. Il Mod. Naz. Un. 2021 presenta, in aggiunta, l’art. 12A (“*Fees for technical services*”) e l’art. 12B (“*Income from automated digital services*”).

Capitolo V:
Metodi di
eliminazione
della doppia
imposizione

Il capitolo V (artt. 23A-23B) stabilisce i metodi per eliminare la doppia imposizione (“*Methods for elimination of double taxation*”): l’applicazione di tale disciplina, differenziata per ciascuno dei due Stati contraenti nella reciproca posizione di Stato di residenza, è funzionale all’eliminazione della doppia imposizione che si genera per tutte le classi di reddito e di patrimonio per le quali il trattato consente un prelievo fiscale *concorrente* dei due Stati.

Capitolo VI:
Disposizioni
speciali

Il capitolo VI contiene disposizioni speciali (“*Special provisions*”) in materia di non discriminazione (art. 24), di mutua assistenza per eliminare la doppia imposizione e risolvere questioni di interpretazione dei trattati (art. 25), di scambio di informazioni fra le amministrazioni fiscali dei due Stati contraenti (art. 26), di assistenza fra detti Stati nella riscossione delle reciproche imposte (art. 27), di trattamento fiscale dei membri di missioni diplomatiche e degli uffici consolari (art. 28), di titolarità dei benefici (art. 29) e, infine, di ambito spaziale di applicazione del trattato (art. 30) nel solo Mod. OCSE.

Capitolo VII:
Disposizioni
finali

Il capitolo VII del Mod. OCSE (artt. 31-32) e del Mod. Naz. Un. (artt. 30-31) includono le disposizioni finali relative all’entrata in vigore e al termine del trattato (“*Final provisions*”).

I trattati italiani ricalcano la struttura di tali Modelli, prevedendo tutti un articolo a sé sia per l’ambito di applicazione spaziale, sia per i redditi da professioni indipendenti, salvo riunire in un unico articolo la disciplina sui metodi per eliminare la doppia imposizione ed essere, molti, privi del capitolo IV sulla tassazione del patrimonio e del relativo unico art. 22.

9. CAUSE DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE GIURIDICA INTERNAZIONALE.

Le situazioni che possono essere causa di una doppia imposizione giuridica internazionale sono tre.

La *prima*, e più diffusa, è caratterizzata dalla concorrente tassazione del contribuente, da parte di uno Stato, secondo un criterio impositivo

basato sul principio di mondialità del prelievo (“*worldwide taxation*”), di regola giustificato da quel collegamento di tipo soggettivo (o personale) con l’ordinamento statale costituito dalla residenza, e da parte dell’altro Stato, secondo un criterio impositivo di tipo territoriale, in ragione di un collegamento di tipo oggettivo che il contribuente ha con quest’altro ordinamento, producendo reddito o possedendo un patrimonio sul territorio del relativo Stato.

La causa più diffusa: criterio impositivo di *worldwide* in concorso con un criterio territoriale

La *seconda situazione* è caratterizzata da una concorrente tassazione del contribuente da parte di entrambi gli Stati secondo un criterio impositivo basato sul principio di mondialità del prelievo e, dunque, su un criterio di collegamento che è con entrambi gli ordinamenti giuridici statali di tipo personale. Si riportano a questa situazione i casi di doppia residenza del contribuente.

La seconda causa: concorso di criteri di collegamento personali

Infine, la *terza situazione*, causa della doppia imposizione internazionale, è quella in cui vi è concorrente tassazione del contribuente da parte di entrambi gli Stati sulla base di un criterio impositivo territoriale in ragione del collegamento di tipo oggettivo che ha con detti ordinamenti. Un esempio che illustra questa terza causa è quello del contribuente residente in uno Stato che possiede in un altro Stato una stabile organizzazione a mezzo della quale consegue redditi o possiede un patrimonio in un terzo Stato (cd. *triangular situations*).

La terza causa: concorso di criteri di collegamento oggettivi (es. *triangular situations*)

10. LA NOZIONE DI DOPPIA IMPOSIZIONE GIURIDICA INTERNAZIONALE: LE CD. “*FOUR IDENTITIES*”.

Secondo il Com. OCSE 2017 (*Introd.*, 1) *la doppia imposizione giuridica internazionale può essere definita in generale come l’applicazione di imposte comparabili in due (o più) Stati allo stesso contribuente, per il medesimo fatto generatore e per periodi identici*. Si tratta di una definizione molto diffusa forgiata su quattro identità (cd. “*four identities*”): identità del contribuente, del periodo di imposta, del presupposto d’imposta e dell’imposta.

Definizione di doppia imposizione giuridica internazionale basata sulle *four identities*

Circa questa definizione, quanto all’*identità del fatto generatore*, ciò richiede che il reddito tassato sia lo stesso nei due Stati (e altrettanto vale per il patrimonio).

Identità del fatto generatore

In ordine all’*identità del soggetto passivo* è richiesto che il contribuente sia lo stesso nei due Stati contraenti. In ragione di ciò si distingue la nozione di doppia imposizione giuridica da quella di *doppia imposizione economica, che riguarda invece due distinti soggetti* (la società tassata sul reddito da essa prodotto e il socio tassato sull’utile ad esso distribuito dalla società). L’identità in esame ha dato luogo a notevoli contrasti interpretativi già dalla fine degli anni Novanta, allorché il Comitato degli affari fiscali dell’OCSE ha espresso l’avviso che

Identità del soggetto passivo

non si tratti di requisito necessario (*rinvio*, cap. 3, par. 9).

Identità del
periodo di
imposta

Circa l'*identità del periodo d'imposta* negli accordi italiani in vigore, come per i Modelli di trattato, non emergono elementi dai quali si deduca che un tale requisito d'identità è imprescindibile, come riconosciuto dallo stesso Com. Mod. OCSE (sez. F, "*Timing mismatch*").

I due diritti interni potrebbero stabilire diversamente l'elemento temporale e ciò può, soprattutto, avvenire con riguardo al reddito, che è suscettibile di coinvolgere un periodo d'imposta piuttosto che un altro a seconda del criterio d'imputazione in concreto prescelto dalla legge, se un principio di tipo monetario che dà rilievo alla percezione (principio di cassa) ovvero un principio di maturazione economica (principio di competenza).

Identità delle
imposte

Infine, la definizione di doppia imposizione giuridica internazionale è tipicamente costruita sull'*identità delle imposte*: il Com. OCSE 2017 si riferisce a "*imposte comparabili*". Perciò, si ha riguardo ad un'*identità sostanziale*, non essendo richiesta una perfetta sovrapposizione delle due imposte.

CAPITOLO SECONDO

L'IMPRESA E L'ORDINAMENTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. I soggetti del diritto internazionale tributario. – 2. Il trattato come fonte di produzione del diritto internazionale. – 3. L'interpretazione dei trattati tributari. – 4. Il rinvio al diritto interno. – 5. Valore dei Commentari nell'interpretazione dei trattati. – 6. Adattamento del diritto interno al diritto internazionale. – 7. Prevalenza della norma di diritto internazionale.

1. I SOGGETTI DEL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO.

Il diritto internazionale tributario è quella parte del *diritto internazionale* che riguarda in modo specifico la materia dei tributi e avente ad oggetto, essenzialmente, le imposte.

L'espressione *diritto internazionale* (“*droit international*” o “*droit des gens*”, “*international law*”, “*Völkerrecht*”) designa il *diritto* o l'*ordinamento della “comunità degli Stati”* (comunità ritenuta nascere con la pace di Westfalia del 1648), ossia, quel complesso di norme prodotte al di sopra dello Stato, come cooperazione fra i vari Stati, e che ciascuno Stato si impegna a rispettare. Si usa parlarne alla stregua di un diritto che regola i rapporti fra Stati; tuttavia, quanto ad oggetto di disciplina, il diritto internazionale non si limita più a porre norme nell'ambito interstatale – com'era un tempo quando regolava solo materie *esterne* (ad es., il diritto dei diplomatici) – bensì, disciplina sempre più (soprattutto tramite convenzioni internazionali) rapporti economici e sociali *interni* al singolo Stato.

Diritto
internazionale

Il diritto internazionale tributario si distingue dal *diritto tributario internazionale*. Denominazione quest'ultima da riservare propriamente al diritto che appartiene all'ordinamento interno e che pertanto non è costituito da norme della “*comunità degli Stati*”, bensì da norme statali, norme del diritto tributario che, in modo specifico, regolano situazioni con *elementi di estraneità* (o di internazionalità o di transnazionalità, tutti sinonimi) rispetto all'ordinamento statale.

Diritto
internazionale
tributario e
Diritto
tributario
internazionale

Quando si parla di *soggettività di diritto internazionale* si intende, di

La soggettività di diritto internazionale regola, la *qualità di essere destinatari di norme giuridiche dell'ordinamento internazionale*. Secondo la dottrina classica la soggettività di diritto internazionale era propria dei soli *Stati, indipendenti o sovrani*. Nella concezione statocentrica ottocentesca lo Stato era, inoltre, la fonte suprema del diritto: oltre ad essere destinatario, era costituente delle norme internazionali grazie al suo essere soggetto originario. Nella fase attuale gli Stati continuano a rappresentare i soggetti di gran lunga principali del diritto internazionale.

Lo Stato come soggetto del diritto internazionale Per ciò che concerne, in specie, per il diritto internazionale tributario, le norme dell'ordinamento giuridico internazionale, costitutive, modificative o estintive di situazioni giuridiche soggettive di natura tributaria, sono principalmente rappresentate da norme convenzionali (contro le doppie imposizioni) di cui sono *destinatari solo Stati*.

Mancanza di soggettività internazionale degli Stati membri dello Stato federale Sono privi di soggettività di diritto internazionale gli *Stati membri dello Stato federale* (come i Cantoni svizzeri o i *Länder* tedeschi oppure le Repubbliche socialiste sovietiche ai tempi dell'URSS): anche se legittimati dalla Costituzione federale a stipulare accordi con Stati terzi, essi agiscono come organi dello Stato federale nel suo complesso, unico ad essere soggetto di diritto internazionale. Per ciò che concerne i trattati contro le doppie imposizioni, questi possono, dunque, avere come destinatario esclusivamente lo Stato federale, non i singoli Stati membri della federazione. Ciò non impedisce, tuttavia, che l'accordo si applichi anche alle imposte di tali ultimi Stati, se è prevista copertura anche alle *imposte locali*, oltre che a *quelle statali* (di regola, dall'art. 2, 1° par., di ciascun trattato).

Nella Confederazione di Stati, all'opposto, sono solo gli Stati membri ad essere soggetti del diritto internazionale. Fenomeno appartenente al passato, oggi non esistono Confederazioni: quella elvetica è tale solo di nome, in quanto è un'autentica federazione di Stati.

La soggettività limitata delle organizzazioni internazionali Attualmente non è più in discussione l'esistenza di altri soggetti del diritto internazionale, diversi dallo Stato, destinatari delle relative norme, ma non vi è tuttora un orientamento uniforme quanto al riconoscimento di date figure in ragione delle diverse teorie alla luce delle quali si guarda al fenomeno della soggettività internazionale. Personalità giuridica internazionale è tradizionalmente riconosciuta alla Santa Sede. Per ciò che concerne le *organizzazioni internazionali*, nate dall'unione di più Stati (es. l'Organizzazione delle Nazioni Unite, Unione Europea), la soggettività internazionale è ora ad esse largamente riconosciuta. Tuttavia, alle organizzazioni internazionali è riconosciuta una *soggettività limitata* rispetto a quella piena riconosciuta agli Stati, funzionale alla realizzazione delle proprie finalità, pur essendo destinatarie di norme di diritto internazionale generale, quali le norme sulla capacità di stipulare accordi internazionali.

In questi ultimi decenni si è posta in modo crescente la questione della soggettività di diritto internazionale dell'*individuo*. Secondo la concezione classica gli individui non costituiscono i destinatari delle norme internazionali, bensì solo gli oggetti di rapporti interstatali, cioè, i beneficiari materiali del contenuto di tali rapporti. Attualmente è, tuttavia, in crescita l'orientamento che riconosce all'individuo una *rilevanza autonoma*, soprattutto nel diritto convenzionale, alla stregua di soggetto materiale o di *soggetto secondario del diritto internazionale*. La rilevanza giuridica dell'individuo nel diritto internazionale era (ed è), d'altronde, già sancita nella *Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo* del 1948 (art. 28), adottata dall'Assemblea Generale dell'ONU, ris. n. 217/III, con il riconoscimento che: "*Ogni individuo ha diritto ad un ordine sociale e internazionale nel quale i diritti e le libertà enunciati [nella] Dichiarazione possano essere pienamente realizzati*".

Rilevanza giuridica dell'individuo nel diritto internazionale

In dottrina si evidenzia l'*espansione della base sociale internazionale* anche mediante quelle figure private costituite dalle *imprese multinazionali*, coinvolte, infatti, in iniziative da parte delle Nazioni Unite ("*UN Global Compact*") mirate a sottoporle all'osservanza di alcuni *principi fondamentali in materia di diritti umani*, rapporti di lavoro, tutela dell'ambiente e lotta alla corruzione. Ad esse sono indirizzati i "*codici di condotta*", fra i quali le *Linee Guida* dell'OCSE, con una dichiarata natura volontaria di tali codici che li rende applicabili in tutti gli Stati in cui l'impresa multinazionale esercita la sua attività, a prescindere che lo Stato ospitante aderisca al codice.

Ampliamento della base sociale internazionale con le multinazionali

2. IL TRATTATO COME FONTE DI PRODUZIONE DEL DIRITTO INTERNAZIONALE.

Nell'ambito dell'ordinamento internazionale il trattato è fonte di produzione di *norme giuridiche particolari*.

Il trattato come fonte di produzione del diritto internazionale

Quasi tutte (se non tutte) le norme internazionali tributarie sono costituite da trattati, nella specie da accordi contro le doppie imposizioni internazionali. Denominato anche *accordo* o *convenzione* oppure *patto*, *protocollo*, il trattato assume il nome di *scambio di note* allorché è rappresentato da un tale atto di scambio di note diplomatiche, come ve ne sono numerosi in materia tributaria. È un atto di *natura contrattuale*, manifestazione, convergenza, unione della volontà di due (trattato bilaterale) o più Stati (multilaterale), in funzione di regolare i reciproci rapporti in un dato ambito di materia.

Con l'espressione "*diritto dei trattati*" si allude ad un insieme di disposizioni che sono state codificate con la Convenzione di Vienna del 1969, predisposta dalla Commissione di diritto internazionale delle Nazioni Unite, ratificata dall'Italia con l. 112/1974 ed entrata in vigore nel 1980. A tale Convenzione hanno fatto seguito altri due *accordi di codifi-*

Il diritto dei trattati: la Convenzione di Vienna 1969

cazione, sempre conclusi a Vienna, di cui il primo (1978) regola la successione degli Stati nei trattati e il secondo (1986) gli accordi stipulati fra Stati e organizzazioni internazionali o fra queste ultime.

Nella categoria degli accordi di codificazione quello sul diritto dei trattati del 1969 ha una base estesissima di Stati contraenti (113 su 205 Stati riconosciuti a livello mondiale), similmente alla Convenzione di Montego Bay del 1982 sul diritto del mare, ben superiore a quello dei due accordi di Vienna sopra menzionati del 1978 (non ancora ratificata dall'Italia) e del 1986.

a) *L'efficacia dei trattati nei riguardi delle parti. Gli Stati terzi.*

Con la conclusione di un trattato gli Stati che ne sono parte si obbligano su base contrattuale: perciò, l'accordo è fonte di diritti e obblighi solo per gli Stati che ne sono parte, non per Stati terzi, in quanto *diritto particolare*.

Buona fede
nell'applicazione
del trattato

La regola è codificata anche nella Conv. di Vienna nell'art. 26 in cui si stabilisce che ogni trattato in vigore *vincola le parti* e deve essere da esse *eseguito in buona fede*. L'obbligo di eseguire il trattato in buona fede è conseguenza del principio "*Pacta sunt servanda*", espressione assunta, non a caso, a rubrica dell'art. 26.

Divieto
di invocare
il diritto interno

Tale obbligo di rispetto del trattato è rinforzato dal *divieto, che è sempre imposto alle parti, di invocare il proprio diritto interno quale motivo per non dare esecuzione al trattato* (art. 27).

La regola generale riguardante gli Stati terzi (art. 34, Conv. Vienna 1969), ossia gli Stati che non sono parte del trattato (art. 2, lett. *b*), è quella per cui esso non crea né obblighi né diritti per uno Stato terzo senza il consenso di quest'ultimo. Il principio è, dunque, quello della *inefficacia dei trattati nei confronti di terzi* ("*pacta tertiis nec nocent nec prosunt*").

b) *Il procedimento di formazione del trattato.*

La formazione di un trattato può svolgersi con ampia libertà di procedimenti e di forme.

Richiesta
la procedura
ordinaria di
formazione dei
trattati tributari
contro le
doppie
imposizioni

Tuttavia, nella materia tributaria, precisi vincoli al riguardo derivano dal diritto interno italiano, in quanto si ricava dalla previsione dell'art. 80 Cost. ("*le Camere autorizzano con legge la ratifica dei trattati internazionali che sono di natura politica o prevedono arbitrati o regolamenti giudiziari o importano variazioni del territorio od oneri alle finanze o modificazioni di leggi*") la necessità di procedere per tali ambiti con la, cosiddetta, *procedura ordinaria o normale o solenne*, ossia, quella che si caratterizza per la presenza della fase di ratifica da parte del Capo dello Stato, quale atto formale di manifestazione del consenso dello Stato medesimo ad obbligarsi.

Resta, dunque, preclusa, per queste materie la *procedura semplifica-*

ta, che pure la Conv. Vienna 1969 prevede, e i trattati contro le doppie imposizioni comportano modificazioni di leggi o, comunque, oneri alle finanze. Sicché non è per questi accordi consentita quella procedura più spedita e snella tramite cui vi è la stipula diretta del trattato da parte dell'Esecutivo senza ricorrere alla procedura di ratifica resa formalmente dal Presidente della Repubblica con l'intervento del Parlamento che la autorizza con legge.

Il procedimento solenne di formazione del trattato si snoda in una pluralità di *fasi* che iniziano con la negoziazione; seguono, in ordine, la firma, la ratifica e lo scambio (o il deposito) delle ratifiche.

La *negoziiazione* è una fase la cui complessità e durata dipendono dal tipo di trattato, se bilaterale o multilaterale, e dalla materia da disciplinare. I negoziati sono condotti dai *plenipotenziari*, ossia da soggetti rappresentanti lo Stato con pieni poteri (artt. 7 e 2, lett. *c*, Conv. Vienna 1969). Tali poteri, per l'Italia, competono all'Esecutivo, sicché per essa i plenipotenziari sono organi di quest'ultimo. A conclusione dei negoziati avviene l'adozione del testo di un trattato con il consenso di tutti gli Stati partecipanti alla sua elaborazione.

Infine, i plenipotenziari appongono la propria *firma* o vi è la *parafatura*, se sono apposte le sole iniziali. Nella procedura solenne la firma non fa sorgere alcun vincolo per lo Stato, solo determina *l'autenticazione del testo*, cioè con la firma (o la parafatura) il testo di un trattato è *certificato come autentico e definitivo* (art. 10), non potendo più subire modifiche, se non previa riapertura dei negoziati.

Alla firma nel procedimento solenne segue la fase della *ratifica* (art. 14). Per la competenza a ratificare occorre risalire ai singoli ordinamenti nazionali. L'ordinamento italiano stabilisce (art. 87, 8° comma, Cost.) che il *Presidente della Repubblica* "*ratifica i trattati internazionali, previa, quando occorra, l'autorizzazione delle Camere*", autorizzazione che il già citato art. 80 Cost. impone per determinate materie. Pertanto, la ratifica del trattato ad opera del Capo dello Stato può aver luogo solo dopo la *legge di autorizzazione* del Parlamento alla ratifica. Infine, l'art. 89, 1° comma, Cost., prevede che "*Nessun atto del Presidente della Repubblica è valido se non è controfirmato dai ministri proponenti, che ne assumono la responsabilità*".

Nella procedura semplificata, invece, il consenso dello Stato ad obbligarsi non avviene, come in quella ordinaria, con la fase di ratifica successiva a quella della firma, bensì, tiene luogo con la firma o con lo scambio di note diplomatiche (art. 12). La diversità fra i due procedimenti risiede, infatti, proprio nel differente tipo di atto internazionale tramite cui, sul piano internazionale, uno Stato stabilisce il suo consenso a essere vincolato dal trattato (art. 2, lett. *b*): nel caso della procedura solenne l'atto consiste nella ratifica, mentre, nel caso della procedura semplificata, nella firma (art. 11).

Fasi del procedimento di formazione ordinario

I) Negoziazione del trattato internazionale

II) Firma del trattato internazionale

III) Ratifica del trattato internazionale

IV) Scambio o deposito degli strumenti di ratifica

Infine, conclude il procedimento solenne dei trattati bilaterali la fase di *scambio degli strumenti di ratifica* (o degli strumenti di accettazione, di approvazione o di adesione, quest'ultima tipica degli accordi multilaterali): salvo che il trattato disponga diversamente, gli strumenti di ratifica *determinano il consenso dello Stato ad essere obbligato da un trattato* al momento del loro scambio fra gli Stati contraenti (art. 16). È lo *scambio, cioè, che perfeziona l'accordo sul piano internazionale e lo perfeziona immediatamente.*

Deposito degli strumenti di ratifica per i trattati multilaterali

Per i *trattati multilaterali*, di regola, non vi è lo scambio, bensì il *deposito degli strumenti di ratifica* presso il Governo o presso l'organizzazione internazionale, e in tal caso si ha il perfezionamento, da parte del singolo Stato, al momento del deposito presso il Depositario.

c) *Entrata in vigore dei trattati. Registrazione e pubblicazione.*

Entrata in vigore del trattato

L'*entrata in vigore* del trattato avviene secondo le modalità e alla data fissate dalle sue disposizioni o concordate fra gli Stati che hanno partecipato al negoziato. La data è una, se il trattato è *bilaterale*, mentre possono esservi più date per gli *accordi multilaterali*.

Registrazione e pubblicazione del trattato

Dopo che è entrato in vigore, il trattato deve essere trasmesso al Segretario generale dell'ONU per la relativa *registrazione*, nonché per la *pubblicazione* (art. 80). Di solito i trattati internazionali sono registrati e successivamente pubblicati in una raccolta ufficiale dell'ONU (*United Nations Treaty Series*).

d) *L'efficacia nel tempo e nello spazio dei trattati.*

Efficacia nel tempo

Distinta dall'entrata in vigore del trattato è l'*efficacia nel tempo* dello stesso, in ordine alla quale è disposto il *principio di irretroattività* (art. 28, Conv. Vienna 1969). Questo principio generale non è, tuttavia, inderogabile, essendo ammessa l'*efficacia retroattiva*.

Efficacia nello spazio

Quanto alla efficacia nello spazio, vale la regola secondo cui un trattato vincola ciascuna parte rispetto all'intero suo territorio, salvo diversa intenzione sia ricavabile dal trattato o per altra via (art. 29).

e) *Le riserve nei trattati.*

La nozione di riserva nei trattati internazionali

Un trattato può contenere riserve. Secondo la Conv. di Vienna 1969 l'espressione "*riserva*" indica una *dichiarazione unilaterale* fatta da uno Stato *quando sottoscrive, ratifica, accetta o approva un trattato o vi aderisce*, attraverso la quale esso mira ad *escludere o modificare l'effetto giuridico* di alcune disposizioni del trattato nella loro applicazione allo Stato medesimo (art. 2, lett. *d*). Con la riserva, dunque, lo Stato manifesta la sua volontà *di non accettare una data clausola dell'accordo* (cosiddetta, *riserva eccezionale*) o di *accettarla con una determinata modifica* (cosiddetta, *riserva modificativa*).

Il fenomeno delle riserve investe il *trattato multilaterale*, nel quale svolge, fra l'altro, l'importante funzione di favorire la più ampia partecipazione di Stati, rendendolo più flessibile (cosiddetto *principio dell'universalità o della flessibilità* dei trattati, in contrapposizione alla cd. *integrità* dei trattati), in quanto nell'accordo bilaterali il problema che sta a base della riserva è risolto dallo Stato, che ne sarebbe autore, già al momento dei negoziati con l'altra parte, richiedendo il non inserimento, fra le clausole del trattato, di norme cui è contrario.

La riserva e i trattati multilaterali

3. L'INTERPRETAZIONE DEI TRATTATI TRIBUTARI.

a) *L'interpretazione dei trattati tributari: profili generali.*

Nella manualistica di diritto internazionale il tema dell'interpretazione è pressoché limitato al diritto convenzionale, ossia all'interpretazione dei trattati, in quanto le norme consuetudinarie non sono oggetto di alcuna attività interpretativa, concretandosi in fatti, e non in atti, sicché vi è, piuttosto, in ordine ad esse, un'attività volta a constatare il fatto in cui consiste la consuetudine.

Interpretazione dei trattati internazionali

Soggetti autori dell'interpretazione dei trattati sono, in primo luogo, gli *Stati contraenti* che possono svolgere questa attività, *di tipo unilaterale*, sia in ambito internazionale, mediante dichiarazioni interpretative, sia, soprattutto, in ambito interno, mediante i propri *organi interni*: dai vari organi cui sono demandate le relazioni internazionali (fra questi, per la materia tributaria, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nonché l'Agenzia delle Entrate) agli organi giudiziari, essendo assai frequente che si ponga un problema di interpretazione al *giudice interno* (e, dunque, per le controversie in materia di tributi, alle Corti di Giustizia Tributaria – già Commissioni tributarie – e alla Corte di Cassazione).

Soggetti autori della interpretazione

L'interpretazione dei trattati internazionali può essere compiuta, in secondo luogo, da un *giudice o da un arbitro internazionale*: in tale ipotesi è di tipo giudiziario e avviene sulla base di una clausola compromissoria inserita nel trattato oppure tramite compromesso.

In terzo luogo, l'interpretazione dei trattati può avvenire da parte di un organo, non giurisdizionale, appartenente ad un'organizzazione internazionale e riguardare l'accordo istitutivo.

Infine, qualsiasi operatore, economico (per limitarsi alla materia tributaria, un contribuente o un suo consulente) o non (uno studente o un docente), può avere necessità di interpretare un trattato.

La Corte di Giustizia UE si è pronunciata nel senso che *non compete al giudice europeo, bensì a quello nazionale, interpretare i trattati internazionali* (Corte Giust. UE, sent. 16 luglio 2009, causa C-128/08, *Damseaux*, punto 22). Tale Corte ha, dunque, competenza per interpretare il diritto europeo, e solo questo.

In specie, nel caso *Damseaux*, la Corte ha statuito di non poter scendere nell'interpretazione di un accordo contro le doppie imposizioni, bensì di poter solo recepire il risultato dell'interpretazione su questo resa dal giudice nazionale; qualora da tale esito interpretativo dovessero derivarne date conseguenze, in punto di diversità di regimi fiscali, suscettibili di determinare una restrizione ad alcuna delle libertà fondamentali, sta alla Corte risolvere tale questione pregiudiziale ad essa sottoposta.

Convenzione di
Vienna del
1969 sul diritto
dei trattati

L'interpretazione dei trattati internazionali poggia su una pluralità di regole che coincidono, in larga parte, con quelle elaborate nella teoria generale della norma giuridica e vigenti, per lo più, in tutti gli ordinamenti nazionali a livello mondiale. La Conv. Vienna 1969 contiene norme sull'interpretazione dei trattati negli artt. 31-33.

Metodo di
interpretazione
oggettivo

Il metodo di interpretazione che anche la Convenzione privilegia è quello *oggettivo* (o obiettivistico). È, infatti, da ritenere superata la tendenza ad impiegare il metodo cosiddetto soggettivo (o soggettivistico), derivato dalle regole di interpretazione dei contratti nel diritto interno e basato sulla ricerca della volontà delle parti contraenti (cosiddetto *common consent*). In questa concezione oggettiva i lavori preparatori assumono, perciò, una rilevanza puramente sussidiaria.

L'interpretazione dei trattati in materia tributaria non ha regole particolari, diverse da quelle valevoli per la generalità degli accordi.

b) *La regola generale d'interpretazione. I mezzi complementari.*

La Conv. Vienna 1969 enuncia, nell'art. 31, la regola generale d'interpretazione dei trattati, cui seguono i mezzi supplementari di interpretazione oggetto dell'art. 32.

Regola
generale di
interpretazione
dei trattati
(criterio
interpretativo
testuale)

La regola generale è quella secondo cui *un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo* (art. 31, 1° par.). Occorre, pertanto, procedere con il *criterio interpretativo testuale*, analizzando i termini impiegati e attribuendo a ciascuno il proprio *sensu ordinario*, ossia il significato che il termine ha nel linguaggio naturale, comune. In altre parole, rileva il senso letterale, corrente, salvo che il trattato ponga una *definizione espressa* di un dato termine, poiché in tal caso occorre riferirsi a tale esplicita attribuzione di significato.

Attribuzione
del significato
ordinario dei
termini nel loro
contesto
(criterio
interpretativo
sistematico)

L'attribuzione del significato ordinario ai vari termini non può, tuttavia, avvenire in modo isolato gli uni dagli altri, bensì coordinandoli fra loro, cioè, considerando i termini nel loro *contesto*. In base alla Conv. Vienna, ai fini dell'interpretazione di un trattato, il contesto include, oltre al *testo*, il *preambolo* e *gli allegati* ivi compresi: (a) *ogni accordo relativo al trattato e che sia intervenuto fra tutte le parti in occasione della sua conclusione*; (b) *ogni strumento posto in essere da una o più*

parti in occasione della conclusione del trattato e accettato dalle parti come strumento relativo al trattato (art. 31, 2° par.).

Il contesto è perciò costituito: dal *testo* dell'accordo; dal *preambolo*, in cui sono esplicitate, solitamente, in modo solenne le finalità del trattato e assume così valore nell'interpretazione; da eventuali *allegati*, costituiti da documenti di vario genere (carte geografiche, protocolli di contenuto diverso). Fanno parte del contesto anche gli *accordi*, in rapporto con il trattato, contestuali alla sua conclusione e intervenuti fra le medesime parti, quali ad esempio, accordi di interpretazione autentica di determinati termini impiegati nell'accordo. Infine, sono inclusi nel contesto gli *strumenti* predisposti unilateralmente da uno o più Stati parti dell'accordo, sempre contestualmente alla conclusione del trattato (es., dichiarazione interpretativa).

L'attività interpretativa realizzata tramite la *considerazione dei termini nel loro contesto* si avvale, perciò, di un *criterio interpretativo sistematico*, che si aggiunge a quello testuale. Il criterio sistematico è imperniato anche sull'utilizzo di materiale successivo al trattato.

La Convenzione di Vienna stabilisce (art. 31, 3° par.), infatti, che, oltre che del contesto, si debba tenere conto anche di altro materiale, elencando tre diverse ipotesi. L'interpretazione si dispiega, in tal caso, come di tipo *storico-evolutivo*.

Rilevanza di altro materiale: (criterio interpretativo storico-evolutivo)

Innanzitutto, deve essere considerato (a) ogni *accordo ulteriore* intervenuto fra le parti sull'interpretazione del trattato o sulla sua applicazione. In secondo luogo, deve essere tenuta in conto (b) qualsiasi *prassi successivamente seguita* nell'applicazione del trattato *attraverso la quale si sia formato un accordo delle parti* in materia di interpretazione del medesimo. Infine, il terzo tipo di materiale di cui occorre tenere conto è costituito (c) da qualsiasi *regola pertinente* di diritto internazionale applicabile nei rapporti fra le parti: l'interpretazione di un trattato non può avvenire, insomma, in modo totalmente indipendente da altri trattati in vigore tra le medesime parti contraenti, precedenti o successivi, nonché dalle norme consuetudinarie e dai principi generali di diritto comuni (diritto internazionale pertinente).

L'attribuzione del significato ai vari termini deve avvenire, inoltre, in *buona fede* e *alla luce dell'oggetto e dello scopo* del trattato.

Il riferimento alla *buona fede*, oltre a collegarsi alla regola *pacta sunt servanda*, accomuna l'*interpretazione* e l'*applicazione del trattato*: la prima, oggetto dell'art. 31, 1° par., è rivolta a qualsiasi interprete, incluse, in tale veste, le parti; la seconda è oggetto dell'art. 26 e, come detto, è rivolta solo alle parti.

La buona fede nella interpretazione del trattato

Con il riferimento all'oggetto e allo scopo del trattato si impone l'*ulteriore criterio interpretativo teleologico-funzionale*: dinanzi a diversi possibili significati di una disposizione occorre prediligere quello coerente con essi. Pertanto, occorre individuare sia l'*oggetto del trattato*, ossia l'effetto che le parti hanno inteso raggiungere con l'accordo, per-

Interpretazione alla luce dell'oggetto e dello scopo del trattato ...

... (criterio teleologico-funzionale)

ché alla luce di questo deve essere interpretato, escludendo interpretazioni che porterebbero a norme senza alcun effetto utile, sia lo *scopo del trattato*, cioè le finalità che le parti contraenti intendono perseguire.

Con tale criterio si può ricorrere ad un'interpretazione estensiva del trattato e anche all'uso dell'analogia, con un totale superamento di quella tesi, diffusa in passato, che la sovranità e la libertà degli Stati imponga un'interpretazione più restrittiva possibile. D'altro canto, il principio dell'*effetto utile* e lo scopo del trattato possono, talora, giustificare un'interpretazione degli obblighi pattizi anche sulla base di posizioni diverse dalla stretta reciprocità.

La sola eccezione alla regola generale di interpretazione è data dalla norma secondo cui un termine è da intendere in un senso particolare se risulta che tale era *l'intenzione delle parti* (art. 31, 4° par.). È questa l'unica concessione al (superato) metodo soggettivo.

Mezzi complementari di interpretazione

Oltre ai mezzi primari di interpretazione (art. 31), la Conv. Vienna prevede mezzi complementari (art. 32), cui è possibile fare ricorso esclusivamente in *due ipotesi*: la prima, allo scopo di *confermare il senso* che risulta dall'applicazione delle norme dell'art. 31; la seconda, allo scopo di *determinare il senso* quando l'interpretazione data in conformità all'art. 31 *lascia il senso ambiguo o oscuro*, oppure, *conduce ad un risultato che è manifestamente assurdo o irragionevole*. La Convenzione di Vienna elenca, a puro titolo esemplificativo, quali mezzi complementari di interpretazione, i *lavori preparatori* e le *circostanze nelle quali il trattato è stato concluso*.

Lingua di redazione del trattato

In ordine alla lingua di redazione del trattato, quelli contro le doppie imposizioni sono bilaterali e, come per gli altri accordi di questo tipo, sono redatti nella lingua dei due Stati contraenti, in genere, nei vari accordi bilaterali italiani, tutte egualmente facenti fede.

Interpretazione dei trattati autentici in più lingue

Circa l'interpretazione degli accordi redatti in più lingue la Conv. Vienna 1969 fissa, infatti, la regola generale (art. 33, 1° par.) secondo cui, quando un trattato è stato autentificato in due o più lingue, il suo testo fa fede in ciascuna di queste lingue, *a meno che il trattato non disponga*, oppure *le parti non convengano che, in caso di divergenza, prevalga un testo determinato*.

4. IL RINVIO AL DIRITTO INTERNO.

a) *La renvoi clause per i termini privi di definizione nel trattato.*

La cd. renvoi clause nei trattati contro le doppie imposizioni

Nei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni internazionali è contenuta una previsione, cosiddetta, *renvoi clause*, che compie un rinvio esplicito al diritto interno per il significato dei termini che sono privi di definizione espressa nel trattato, rinvio che non opera se il contesto richiede una diversa interpretazione.

La clausola del Mod. OCSE 2017 (art. 3, 2° par.) prevede che *per l'applicazione della Convenzione in qualsiasi momento da parte di uno Stato contraente, le espressioni ivi non definite hanno, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione o le competenti autorità non concordino per un differente significato ai sensi delle disposizioni dell'art. 25, il significato che ad esse è attribuito in quel momento dalla legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la Convenzione si applica, prevalendo ogni significato attribuito dalle leggi fiscali applicabili di detto Stato sul significato dato al termine nell'ambito di altre leggi di detto Stato.*

Un problema interpretativo di fondo che investe la clausola di rinvio dell'art. 3, 2° par., riguarda il *rapporto fra interpretazione in base al rinvio e interpretazione in base al contesto*: anche ai fini della clausola di rinvio resta fondamentale la regola generale dell'art. 31, 1° par., Conv. Vienna, sicché *se un'interpretazione basata sul diritto interno conduce ad un risultato contrario a quello che è l'oggetto e lo scopo del trattato, il contesto richiede una diversa interpretazione.*

Prevalenza sul rinvio della interpretazione in base al contesto (cd. interpretazione autonoma)

Il nuovo testo risulta da una modifica apportata dal Mod. OCSE 2017 rispetto alla precedente versione 2014, consistente nell'aggiunta dell'inciso che rinvia alla procedura amichevole dell'art. 25 (*“o le competenti autorità non concordino per un differente significato ai sensi delle disposizioni dell'art. 25”*).

Altra modifica che ha interessato la clausola di rinvio a partire dalla versione 1995 concerne l'ambito di materia del diritto interno da cui attingere il significato del termine non definito dal trattato, essendo possibile accertare tale significato avendo riguardo a qualsiasi pertinente disposizione dell'ordinamento interno, a prescindere che sia o meno una legge fiscale. Tuttavia, se un termine è definito in modo diverso ai fini delle diverse leggi di uno Stato Contraente, è il significato attribuito dalla legge relativa alle imposte cui si applica la Convenzione a prevalere su tutti gli altri, inclusi quelli stabiliti ai fini di altre leggi tributarie (Com. OCSE 2017, punto 13.1).

Il rinvio presenta un evidente rischio di *non identità di significati del termine nei due ordinamenti interni*, circostanza suscettibile, in date ipotesi, di vanificare lo scopo del trattato di eliminare il doppio d'imposta oppure di determinare una doppia non imposizione (*“double non-taxation”*), rimediabile solo con il raggiungimento di un accordo amichevole tra le autorità fiscali dei due Stati contraenti sul significato da attribuire al termine, stabilita dall'art. 3, 2° par., mediante il riferimento all'art. 25.

Rischio insito nel rinvio al diritto interno

La clausola di rinvio dell'art. 3, 2° par., Mod. OCSE 2017, risolve espressamente il problema dell'individuazione, sotto il profilo temporale, del *diritto interno oggetto del rinvio*, se cioè esso debba essere inteso alla norma interna vigente all'epoca della stipulazione dell'accordo (da cui, il cosiddetto, *“static meaning”*), ovvero a quella vigente al momento in cui essa è applicata (*“ambulatory meaning”*). Infatti, la clausola

Interpretazione statica o evolutiva