

V. UCRIVALE (a cura di), *Dizionario tributario internazionale* (CEDAM, 2005)

## CAPITOLO VI

### L'INTERPRETAZIONE DELLE CONVENZIONI INTERNAZIONALI CONTRO LA DOPPIA IMPOSIZIONE

ALBERTO POZZO (\*)

#### 1. L'interpretazione dei trattati internazionali.

La prevalente dottrina <sup>(1)</sup> ritiene che, per regola generale, ad un trattato internazionale si debba attribuire il senso che è fatto palese dal testo, che risulta dai rapporti di connessione logica intercorrenti tra le varie parti di quest'ultimo e che si armonizza con l'oggetto e la funzione dell'atto desumibili dal testo medesimo <sup>(2)</sup>.

L'orientamento dottrinale prevalente, pertanto, ha accolto il c.d. «metodo obbiettivistico» di interpretazione, abbandonando il «metodo subjettivistico» che era stato mutuato dal regime dei contratti di diritto interno ed in base al quale si renderebbe necessaria, in tutti i casi ed ad ogni costo, una ricerca della volontà effettiva delle parti come contrapposta alla volontà dichiarata.

Nella concezione obbiettivistica, pertanto, i lavori preparatori, nei quali dovrebbe essere espressa la volontà effettiva delle parti, rivestono una funzione sussidiaria atteso che il ricorso al loro contenuto si giustifica solo in

(\*) Professore a contratto di Sistemi fiscali comparati nell'Università di Genova e avvocato in Genova.

<sup>(1)</sup> Sull'interpretazione dei trattati internazionali si vedano: BENTIVOGLIO L., *La funzione interpretativa nell'ordinamento internazionale*, Milano, 1958; BENTIVOGLIO L., *Interpretazione delle norme internazionali*, in *Enc. dir.*, XII, 1972, 310; GIARDINA A., *Le convenzioni internazionali di diritto uniforme nell'ordinamento interno*, in *Riv. Dir. Int.*, 1973, 701; BOS P., *Theory and Practice of Treaty Interpretation*, in *Netherlands International Law Review*, 1980, 3 e-135; BARIATTI S., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali di diritto uniforme*, Padova, Cedam, 1986, 175 ss.; (MONACO B.), voce *Interpretazione delle norme internazionali*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1993.

<sup>(2)</sup> Così, in sintesi, CONFORTI B., *Lezioni di diritto internazionale*, Napoli, 1985, 81 ss.

presenza di un testo ambiguo e lacunoso e risponde allo scopo di confermare e rafforzare interpretazioni che già emergono dal testo del trattato.

A parte il ricorso al metodo obiettivistico, l'interpretazione dei trattati internazionali è retta da quelle regole che la teoria generale ha elaborato con riguardo all'interpretazione delle norme giuridiche in genere e che possono considerarsi come vigenti tendenzialmente in tutti gli ordinamenti.

Al riguardo, pertanto, rilevano le regole sull'interpretazione restrittiva o estensiva, la regola per cui tra più interpretazioni egualmente possibili occorre scegliere quella più favorevole alla parte più onerata o al contraente più debole, oppure ancora la regola che permette di assegnare comunque una funzione alla norma in assenza di un suo palese significato.

La dottrina prevalente<sup>(3)</sup>, a tale riguardo, ritiene che ormai debba considerarsi superata l'opinione, una volta dominante fra gli interpreti e nella prassi, secondo cui i trattati dovevano essere sempre o almeno in modo tendenziale interpretati restrittivamente in quanto connessi ad una limitazione della sovranità e della libertà degli Stati.

Ne consegue la piena ammissibilità del ricorso ad un'interpretazione estensiva di un trattato o anche alla interpretazione analogica di una o più norme in esso contenute.

Le regole interpretative dinanzi considerate trovano applicazione come principi generali di diritto.

Esse, quindi, si collocano tra quelle fonti del diritto internazionale richiamate anche dallo Statuto della Corte internazionale di Giustizia (art. 38) e collocate, a livello gerarchico, dopo gli accordi e le consuetudini (la loro utilizzazione, pertanto, dovrebbe avvenire in funzione sussidiaria laddove manchino norme pattizie o consuetudinarie applicabili ad un caso concreto)<sup>(4)</sup>.

## 2. La Convenzione di Vienna.

L'affermazione del metodo obiettivistico di interpretazione ha trovato definitivo riconoscimento nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trat-

<sup>(3)</sup> Vedasi, fra gli altri, CONFORTI B., *Lezioni di diritto internazionale*, cit., 82.

<sup>(4)</sup> L'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia richiama i principi generali di diritto riconosciuti dalle Nazioni civili. Cfr. sul punto SACCHETTO C., *Le fonti del diritto tributario internazionale*, in AA.VV., *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, Milano, Ipsoa, 2002, 5 e cap. III nel presente volume.

tati<sup>(5)</sup>, la quale dedica alle regole sull'interpretazione dei trattati la sezione terza della sua parte seconda<sup>(6)</sup> ed, in tal modo, costituisce l'unica fonte di interpretazione di natura legislativa<sup>(7)</sup>.

Peraltro, si ritiene comunemente che la Convenzione di Vienna abbia codificato principi di interpretazione già affermatasi a livello consuetudinario.

Il metodo esegetico codificato nella Convenzione di Vienna ha infatti natura prevalentemente oggettiva, atteso che in sede di sua redazione si è ritenuto che il metodo testuale potesse essere considerato come «*established law*»<sup>(8)</sup>.

L'articolo 31 della Convenzione di Vienna (il quale reca il titolo «*Regola generale di interpretazione*») pone come criterio interpretativo fondamentale quello testuale o letterale (sebbene, come si sottolineerà nel corso della trattazione, non manchino gli spazi lasciati aperti al ricorso di un'interpretazione di tipo soggettivo).

In quest'ottica, pertanto, la Convenzione, ha accolto, almeno in linea di principio, l'orientamento per cui la volontà dei contraenti deve essere ricostruita mediante il testo del trattato e per cui, al contrario, l'indagine sul processo di elaborazione del trattato medesimo o sulla situazione storica in cui esso è stato concluso può essere del tutto superflua o, al massimo, rivestire una funzione complementare.

Infatti, il primo paragrafo dell'art. 31 dinanzi citato prevede che «un

(5) La Convenzione di Vienna è stata stipulata il 23 maggio 1969, resa esecutiva in Italia con la legge 12 febbraio 1974, n. 112 ed è entrata in vigore il 27 gennaio 1980 (detta convenzione, come ogni trattato internazionale, è divenute parte dell'ordinamento interno italiano nel momento in cui è stata ratificata).

Le disposizioni della Convenzione di Vienna sono vincolanti per gli Stati che l'hanno sottoscritta; tuttavia, almeno secondo l'opinione dottrinale prevalente, esse vincolano anche gli altri Stati, in quanto soggetti della comunità internazionale, atteso che costituiscono diritto internazionale consuetudinario. Così SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, cit., 17.

Sulle norme della Convenzione in esame relative all'interpretazione si vedano: YASSEEN M.K., *L'interprétation des traités d'après la Convention de Vienne sur le droit des traités*, in *Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de la Haye*, 1976, III, 1; CAPOTORTI F., *Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati*, Padova, 1984, 35 ss.; SINCLAIR I., *The Vienna Convention of the Law of the Treaties*, II ed., Manchester, 1984.

(6) È stato al riguardo affermato che le norme della Convenzione di Vienna esprimono principi e forniscono metodi di interpretazione piuttosto che regole interpretative. Così GALLI G.B., MIRAULO A., *Italian National Report*, IFA Congress 1993, in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXXVIII, 396.

(7) GALLI G.B., MIRAULO A., *Italian National Report*, cit., 387.

(8) Così BARIATTI S., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali di diritto uniforme*, cit., 184.

*trattato deve essere interpretato in buona fede seguendo il senso ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo».*

Pertanto, premesso che l'intera attività interpretativa deve essere improntata alla buona fede in correlazione e conformità a quanto stabilisce l'art. 26 della Convenzione di Vienna (secondo cui i trattati devono essere eseguiti in buona fede), occorre evidenziare come, ai sensi della disposizione dinanzi considerata, i criteri sui quali l'interprete deve fondare la propria attività ermeneutica sono quattro: i) il senso ordinario da attribuire ai termini; ii) il loro contesto (ovvero il contesto del trattato in cui tali termini si trovano); iii) l'oggetto del trattato; iv) lo scopo di quest'ultimo.

I criteri dinanzi evidenziati sono tutti concorrenti e tra loro non sussiste alcuna gerarchia <sup>(9)</sup>.

L'interpretazione, pertanto, deve basarsi sull'individuazione del significato ordinario delle parole e delle espressioni usate, tenendo conto, in primo luogo, del contesto in cui esse si collocano.

Il concetto di «contesto» è fornito dal 2° paragrafo dell'art. 31 in precedenza indicato il quale precisa che «*ai fini dell'interpretazione di un trattato, il contesto comprende, oltre al testo, il preambolo e gli allegati ivi compresi: a) ogni accordo in rapporto col trattato e che è stato concluso fra tutte le parti in occasione della conclusione del trattato; b) ogni strumento posto in essere da una o più parti in occasione della conclusione del trattato e accettato dalle parti come strumento in connessione col trattato*».

In questo modo documenti formalmente distinti dal trattato, sono messi sullo stesso piano di quest'ultimo, ai fini dell'interpretazione.

Sotto altro aspetto, si può osservare come, sebbene la Convenzione di Vienna, menzioni sempre congiuntamente l'«oggetto e lo scopo» del trattato, sia innegabile che l'oggetto del trattato si lega direttamente al contesto dell'accordo, mentre «*lo scopo del trattato se ne differenzia in quanto venga dato un certo rilievo anche all'intenzione delle parti*» ovvero, per essere precisi «*alle finalità che esse hanno voluto perseguire mediante l'intero accordo*» <sup>(10)</sup>.

Il terzo paragrafo dell'art. 31 delinea poi ulteriori criteri di riferimento da utilizzare a fini interpretativi (che costituiscono altri mezzi primari di

<sup>(9)</sup> CAPOTORTI F., *Convenzione di Vienna sul diritto dei Trattati*, cit., 38. *Contra* però: KRISHNA, *Canadian International Taxation*, Scarborough, Carswell, 1995, 2-9. Cfr. inoltre Corte Europea dei diritti dell'uomo, 4 aprile 2000.

<sup>(10)</sup> CAPOTORTI F., *Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati*, cit., 37 ss.

interpretazione sebbene si collochino al di fuori del contesto) e precisa che, oltre che del contesto, si deve tener conto:

a) di ogni accordo ulteriore intervenuto fra le parti in materia di interpretazione del trattato o della applicazione delle sue disposizioni, ivi compresi gli accordi che sono derivati da qualsiasi prassi seguita nell'applicazione del trattato successivamente alla sua conclusione, nonché

b) di qualsiasi regola pertinente di diritto internazionale applicabile nei rapporti fra le parti.

Il primo dei criteri dinanzi individuati si pone come corollario ristretto del principio secondo cui l'atteggiamento successivo dei contraenti costituisce elemento di interpretazione di un trattato. In base ad esso, ai fini ermeneutici, si deve tener conto solo degli accordi interpretativi o di esecuzione sopravvenuti fra le parti (anche se non necessariamente fra tutte le parti) e della prassi applicativa in quanto ne risulti l'accordo di quest'ultime circa l'interpretazione del trattato.

Il secondo dei criteri in esame risponde invece alle esigenze di una corretta interpretazione sistematica, la quale deve proporsi di armonizzare le norme di un singolo trattato con tutta la restante disciplina del settore e con ogni regola che possa incidere nel medesimo ambito.

Con riguardo ai criteri dinanzi indicati, e con specifico riferimento ai trattati in materia fiscale, è stato osservato <sup>(11)</sup> che:

– i protocolli interpretativi o finali (art. 31, paragrafo 2, lett. a) assumono un'estrema rilevanza in materia fiscale perché in tale sede gli Stati contraenti forniscono definizioni, chiariscono la portata ed il senso di espressioni, considerano specifiche questioni di relazione con il diritto interno degli Stati contraenti <sup>(12)</sup>;

– gli elementi di cui all'art. 31, paragrafo 2, lett. b) non presentano rilevanza ai fini fiscali;

– gli accordi *ex art. 31, paragrafo 3, lett. a)*, ovvero i protocolli successivi, servono per modificare o chiarire alcuni aspetti della convezione senza la necessità di rinegoziare il trattato in presenza, per esempio, di modifiche legislative <sup>(13)</sup>;

– un esempio di quanto indicato dall'art. 31, paragrafo 3, lett. b) è

<sup>(11)</sup> SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, cit., 18.

<sup>(12)</sup> Il protocollo al trattato italo-francese per esempio nel punto 9, contiene l'interpretazione autentica dell'art. 12 relativo ai canoni.

<sup>(13)</sup> Un esempio di protocollo aggiuntivo e successivo si trova nella Convenzione che l'Italia ha stipulato con la Svizzera.

costituito dagli scambi di note o dagli accordi derivanti dalla procedura amichevole.

Il paragrafo 4 del art. 31 ammette infine che un termine possa essere *«inteso in un senso particolare se risulta che tale era l'intenzione delle parti»*.

In questo modo la Convenzione di Vienna ammette come eccezione l'applicazione del criterio ermeneutico della ricerca dell'intenzione comune delle parti <sup>(14)</sup>, che prevale sul criterio dell'interpretazione letterale qualora si accerti che le parti hanno voluto attribuire uno speciale valore a determinati termini.

Del resto, come è stato in precedenza evidenziato, l'intenzione della parti assume rilevanza quale criterio interpretativo anche all'interno dell'individuazione del significato del testo del trattato, tenuto conto che il 1° paragrafo dell'art. 31, nel fare riferimento allo scopo del trattato, prende in considerazione le finalità che le parti hanno voluto perseguire mediante l'accordo e che il 2° paragrafo dell'art. 31 fa riferimento a documenti che, verosimilmente, potrebbero essere inclusi fra i lavori preparatori.

Quest'ultimi, in realtà, ai sensi dell'art. 32 della Convenzione di Vienna devono rivestire una funzione interpretativa gerarchicamente subordinata ovvero supplementare.

Detto articolo, infatti, stabilisce che *«si può fare ricorso ai mezzi supplementari di interpretazione, e in particolare ai lavori preparatori e alle circostanze nelle quali il trattato è stato concluso, allo scopo, sia di confermare il senso che risulta dall'applicazione dell'art. 31, sia di determinare il senso quando l'interpretazione data in conformità all'articolo 31:*

- a) lascia il senso ambiguo o oscuro; oppure
- b) conduce ad un risultato che è manifestamente assurdo o irragionevole».

Con riguardo a detto articolo si è osservato che il suo rigore è più *«apparente che reale»* in quanto *«nulla vieta all'interprete di cercare, ogni volta*

(14) L'eccezione alla regola generale si spiega come concessione alla posizione espressa, in sede di lavori preparatori da diverse delegazioni, fra cui quella degli Stati Uniti, favorevoli alla difesa del metodo subiettivistico.

Dette delegazioni avevano ripetutamente sottolineato come fosse prioritaria l'esigenza di ricercare, anche al di là del testo, l'intenzione delle parti e di tener conto altresì delle circostanze in cui ciascun trattato viene concluso; esse, pertanto, criticavano il ruolo, a loro avviso secondario, attribuito dal progetto di Convenzione sia ai lavori preparatori di un trattato, in quanto strumento interpretativo, sia alla valutazione delle circostanze in cui esso era stato concluso.

*che lo creda, con i "mezzi complementari", la conferma - o meglio la verifica - dei risultati conseguiti con gli altri criteri»* <sup>(15)</sup>.

Il solo limite all'utilizzazione dei mezzi complementari sta nell'esclusione che l'interpretazione possa interamente o principalmente farsi ricorrendo a tali mezzi e quindi che questi possano da soli giustificare un certo risultato, magari in contrasto con altre possibilità offerte dal contesto.

La dottrina <sup>(16)</sup> ha sottolineato come, per quanto attiene al diritto tributario, detti mezzi interpretativi non rivestano particolare importanza.

Le norme sull'interpretazione contenute nella Convenzione di Vienna si chiudono con una disposizione, l'articolo 33, che fa riferimento all'interpretazione dei trattati autenticati in due o più lingue (situazione che si verifica frequentemente nel diritto tributario).

Al riguardo, tale disposizione, al primo paragrafo, prevede che *«quando un trattato è stato autenticato in due o più lingue, il suo testo fa fede in ciascuna di queste lingue, a meno che il trattato non disponga o che le parti non convengano che in caso di divergenza prevalga un testo determinato»*.

Detta disposizione si correla, a livello logico, a quella contenuta nel successivo paragrafo 3, a norma della quale è posta la presunzione che i termini di un trattato abbiano lo stesso significato nei diversi testi autentici.

Al contrario, conformemente a quanto disposto dal paragrafo 4, nel caso in cui dalla comparazione dei testi emerga una differenza non eliminabile con gli usuali strumenti interpretativi previsti dagli articoli 31 e 32, si adatterà il senso che, tenuto conto dell'oggetto e del scopo del trattato, permette di meglio conciliare i testi in questione.

Tuttavia, detta regola non troverà applicazione nel caso in cui un determinato testo debba prevalere ai sensi di quanto disposto dal primo paragrafo dinanzi riportato (ovvero in forza di una specifica disposizione del trattato o di una diversa disposizione contenuta anche in atti differenti dal trattato).

In merito, peraltro, il secondo paragrafo dell'art. 33 precisa che qualora un trattato sia accompagnato da una versione redatta in una lingua diversa da quelle in cui il testo è stato autenticato, detta versione sarà considerata come testo autentico solo se il trattato lo prevede o se le parti si sono accordate in tal senso <sup>(17)</sup>.

<sup>(15)</sup> CAPOTORTI F., *Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati*, cit., 38.

<sup>(16)</sup> SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, cit., 18.

<sup>(17)</sup> In questo caso si fa riferimento all'ipotesi, diversa da quella di un trattato auten-

### 3. I trattati contro la doppia imposizione e le norme in essi contenute.

Le convenzioni contro le doppie imposizioni appartengono alla categoria generale dei trattati internazionali di natura bilaterale<sup>(15)</sup>, rientrano ovviamente fra i trattati internazionali in materia tributaria<sup>(16)</sup> e costituiscono negozi giuridici internazionali<sup>(20)</sup>.

Ai sensi dell'art. 9 della Convenzione di Vienna, i trattati divengono efficaci con la dichiarazione di consenso di entrambi gli Stati contraenti.

A norma dell'art. 11 della Convenzione di Vienna la modalità di manifestazione dell'accordo fra gli Stati è rimessa al loro ordinamento interno. L'art. 14 di detta Convenzione, tuttavia, prevede come regola per i trattati più importanti la sottoscrizione e lo scambio degli strumenti di ratifica.

L'art. 29 del Modello OECD prevede la ratifica per la conclusione di convenzioni contro la doppia imposizione internazionale.

In Italia, ai sensi degli artt. 80 e 87 Cost., l'adattamento ai trattati contro la doppia imposizione avviene mediante un atto normativo (generalmente una legge) che contiene sia l'ordine di esecuzione interna del trattato sia l'autorizzazione alla ratifica<sup>(21)</sup>.

Mediante l'ordine di esecuzione il trattato acquista efficacia senza che vi sia la analitica riproduzione del testo convenzionale, ma semplicemente facendo riferimento al testo del trattato.

Alla ratifica del trattato provvede poi il Presidente della Repubblica.

---

ticato in più lingue, in cui un trattato sia accompagnato da una versione in una lingua diversa da quelle in cui esso è stato autenticato. Tale versione, per quanto ufficiale, non può essere considerata come autentica, a meno che le parti non pattuiscano l'eguale valore del testo autenticato e delle eventuali sue traduzioni destinate ad accompagnarlo.

<sup>(15)</sup> BALLADORE PALLIERI G., *Diritto internazionale pubblico*, Milano, 1962, 65; R. MONACO, *Diritto internazionale pubblico*, 1977, 85. Nella dottrina tributarista si vedano FANTOZZI A., VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1990, vol. V, 189.

<sup>(16)</sup> UCKMAR V., *I trattati internazionali in materia tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura di AMATUCCI A., Padova, 1995, 727 ss.

<sup>(20)</sup> MONACO R., *Diritto internazionale pubblico*, cit., 84.

Parte della dottrina statunitense, peraltro, rileva come i trattati contro la doppia imposizione siano stati elaborati in contrasto («against») con un ampio corpus di *international tax common law*, come sarebbe stato esemplificato dai Commentari. Così AULT H., *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, in *Intertax*, 1994, 145.

<sup>(21)</sup> Si tratta del c.d. procedimento «speciale» di adattamento, che si distingue da quello «ordinario» che si concreta mediante la riproduzione integrale del testo del trattato nell'atto normativo di trasposizione.

Con l'ordine di esecuzione avviene il recepimento delle norme dei trattati contro la doppia imposizione nel nostro ordinamento, mentre con la ratifica e con lo scambio degli strumenti di ratifica, il trattato contro la doppia imposizione entra in vigore <sup>(22)</sup>.

In tal modo le norme del trattato diventano norme di carattere interno <sup>(23)</sup> ed assumono forza formale e materiale pari alla legge ordinaria.

Una legge nazionale successiva può pertanto limitare o persino abrogare la norma interna posta con il trattato (il che, comunque, comporterebbe una violazione del diritto internazionale).

Tuttavia, alla prevalenza delle norme convenzionali rispetto alle successive norme interne, e salvo che queste ultime non abbiano espressamente posto una deroga al diritto convenzionale, si perviene mediante l'affermazione della specialità delle norme di adattamento alla convenzione nonché mediante la presunzione della conformità della legge interna al trattato <sup>(24)</sup>.

Quindi <sup>(25)</sup>, le norme contenute nelle convenzioni, una volta avvenuto il recepimento all'interno del nostro ordinamento, si pongono come norme di carattere speciale idonee in quanto tali a prevalere sulla legge ordinaria <sup>(26)</sup>.

<sup>(22)</sup> Il momento da cui la Convenzione produce i suoi effetti può però essere diverso (ovvero anticipato o posticipato). Detto momento risulta di regola espressamente indicato all'interno delle Convenzioni contro la doppia imposizione.

<sup>(23)</sup> Comm. Trib. 1° grado Roma, 17 ottobre 1983. GALLI G.B., MIRAULO A., *Italian National Report*, cit., 387. Nella dottrina tributarista si vedano FANTOZZI A.-VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, cit., 190; SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, in AA.VV., *Materiali di Diritto Tributario internazionale*, Milano, 2002, 8 e 11-12.

<sup>(24)</sup> FANTOZZI A., VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, cit., 190 che citano PAU G., *Considerazioni sul valore dei trattati internazionali nell'ordinamento italiano*, in *Riv. Dir. Int.*, 1984, 741 e LA PERGOLA A.-DEL DUCA P., *Community Law, International Law and the Italian Constitution*, in *The Ann. Rev. of International Law*, 1985, 598.

<sup>(25)</sup> In generale sulle norme di diritto convenzionale e sui rapporti tra quest'ultime e l'ordinamento tributario interno si vedono: UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, Cedam, 1949, 264; MICHELI G.A., *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1965, I, 216; GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Cedam, 1990, 504.

<sup>(26)</sup> GALLI G.B., MIRAULO A., *Italian National Report*, cit., 387.

### 3.1. *Natura e scopo delle norme contenute nei trattati contro la doppia imposizione.*

Quanto alla natura ed allo scopo delle norme contenute nelle convenzioni contro la doppia imposizione, occorre rilevare che la dottrina<sup>(27)</sup> sottolinea come le norme contenute nei trattati contro la doppia imposizione, pur presentandone lo schema formale, differiscano sotto il profilo sostanziale dalle norme di diritto internazionale privato, atteso che esse non sono dirette a stabilire l'applicabilità della legge interna o di una legge straniera, ma, al contrario, comportano che ciascuno degli Stati contraenti applichi la propria legge interna.

Più esattamente siffatte disposizioni, in certi casi, determinano l'applicazione della legge tributaria interna di entrambi gli Stati contraenti (sebbene con alcune limitazioni), mentre, in altri, esse si correlano all'applicazione delle norme tributarie di uno solo di detti Stati in funzione dell'astensione all'esercizio della potestà impositiva da parte dell'altro Stato.

Le norme in esame, pertanto, non determinano in nessun caso l'applicazione della legge tributaria di uno Stato contraente all'interno dell'altro Stato.

In relazione ai suddetti aspetti, pertanto, le disposizioni in esame si pongono come norme che, pur correlandosi all'applicazione della legge interna, ne limitano frequentemente la piena esplicazione.

In relazione alla suddetta funzione ed alla differenziazione con le norme di diritto internazionale privato dinanzi indicata, tali disposizioni sono state definite come «*distributive rules*».

La giurisprudenza italiana ha assunto una posizione parzialmente differente da quella accolta in dottrina, dimostrando di dover ulteriormente affinare i presupposti istituzionali cui essa ha ritenuto di dover fare riferimento.

Al riguardo, occorre rilevare come la Corte di Cassazione<sup>(28)</sup>, dopo

(27) Così VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, cit., 421; FANTOZZI A.-VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, cit., 19; SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, cit., 9.

(28) Cass., 2 febbraio 2000, n. 1122, in *Foro it.*, 2001, I, col. 1023; Cass., 28 luglio 2000, n. 9942, cit., 701.

La suddetta affermazione della Corte Suprema si rinviene anche in alcune pronunce delle Commissioni tributarie di merito, come ad esempio Comm. Trib. Prov. Sanremo, 22 marzo 1996, n. 256 e Comm. Trib. Prov. Imperia, 26 giugno 1997, n. 381 entrambe in *Riv. Giur. Trib.*, 1998, 568 ss. (vedasi specificamente 569 e 571), nelle quali si afferma che lo

aver sottolineato che lo scopo dei trattati contro la doppia imposizione è quello «di evitare nella maggior misura possibile una doppia imposizione»<sup>(29)</sup> ovvero, per usare le espressioni che la Corte Suprema ha adoperato all'interno di due sue pronunce al fine di ricapitolare le deduzioni di parte ricorrente, quello «di limitare l'esercizio della sovranità nazionale in materia tributaria, rendendo, così, più chiaro ed armonizzato il regime fiscale a coloro che operano fra i due Paesi firmatari»<sup>(30)</sup>, ha affermato che le norme delle convenzioni contro la doppia imposizione contengono «norme di conflitto destinate a ripartire la potestà impositiva tra i due Stati firmatari»<sup>(31)</sup>.

Il concetto dinanzi illustrato è stato ribadito in ulteriori circostanze nelle quali si è affermato che le norme convenzionali hanno lo scopo di limitare reciprocamente la potestà impositiva diretta dei due Stati contraenti<sup>(32)</sup>.

La Corte Suprema<sup>(33)</sup>, in altre occasioni, ha per altro cercato di approfondire maggiormente la tematica ed, al riguardo, ha affermato che le «convenzioni in materia di doppia imposizione, nella loro natura di norma di diritto internazionale di conflitto, hanno il fine di eliminare le sovrapposizioni dei sistemi fiscali nazionali, perché, in tal caso, le pretese fiscali degli Stati si sommerebbero, e i soggetti obbligati dovrebbero subire, per i loro redditi e patrimoni all'estero, un carico più gravoso, che finirebbe con l'osta-

---

scopo di una convenzione contro la doppia imposizione «è quello di ripartire le pretese tributarie di ciascuno Stato sopra uno stesso soggetto».

<sup>(29)</sup> Con riguardo agli specifici casi sottoposti al suo giudizio, la Corte Suprema ha rilevato che lo scopo dinanzi evidenziato emerge dal preambolo della convenzione conclusa fra l'Italia ed il Regno Unito il 4 luglio 1960.

<sup>(30)</sup> Cass., 2 febbraio 2000, n. 1122, in *Foro it.*, 2001, col. 1022.

<sup>(31)</sup> Cass., 2 febbraio 2000, n. 1122, in *Foro it.*, 2001, col. 1026.

<sup>(32)</sup> Cass., 7 marzo 2002, n. 3367, punto 3.4; Cass., 7 marzo 2002, n. 3369, punto 3.4; Cass., 26 marzo 2002, n. 4319, punto 3.4; Cass., 25 maggio 2002, n. 7689, punto 3.4; Cass., 25 luglio 2002, n. 10925, punto 3.6; Cass., 6 dicembre 2002, n. 17373.

<sup>(33)</sup> Cass., 17 marzo 2000, n. 3119, in *I quattro codici della riforma tributaria - Big*, CD Rom, Ipsos; Cass., 8 maggio 2000, n. 5768, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, II, 312 con nota di L. CARPENTIERI, «Si chiude la questione della "reviviscenza" dell'Ilor sulle royalties non assoggettate a ritenuta: per la Cassazione i principi del diritto comunitario vincolano l'applicazione delle disposizioni convenzionali»; Cass., 2 ottobre 2000, n. 12997 e Cass., 27 ottobre 2000, n. 14197 in *I quattro codici della riforma tributaria - Big*, CD Rom, Ipsos; Cass., 28 ottobre 2000, n. 14253, in *Riv. Giur. Trib.*, 2002, 707 con nota di Pozzo A., «Principio di non discriminazione e imponibilità ai fini Ilor delle "royalties" corrisposte a residenti negli Stati Uniti e nel Regno Unito».

In senso conforme Cass., 2 febbraio 2000, n. 1122; cit., 1026; Cass., 12 marzo 2001, n. 3588; Cass., 24 marzo 2001, n. 3547; Cass., 30 marzo 2001, n. 4764 tutte in *I quattro codici della riforma tributaria - Big*, CD Rom, Ipsos.

*colare le attività internazionali economiche e d'investimento», aggiungendo, inoltre, che lo scopo dei trattati contro la doppia imposizione è pertanto «quello di stabilire che ad un potere impositivo su un determinato oggetto di uno Stato deve corrispondere una rinuncia all'esercizio del potere impositivo da parte dell'altro Stato».*

Secondo la Corte Suprema, pertanto, le norme contenute nelle Convenzioni contro la doppia imposizione avrebbero natura di norma di diritto internazionale di conflitto ed, in quanto tali, sarebbero destinate a ripartire la potestà impositiva tra i due Stati firmatari. Al contrario, esse non avrebbero lo scopo di «garantire che l'imposizione alla quale è soggetto il contribuente in uno Stato non sia superiore a quella a cui egli sarebbe soggetto nell'altro. Tale diversità è infatti soltanto una conseguenza della mancanza di misure di unificazione o di armonizzazione nell'ambito comunitario» (34).

#### 4. L'applicazione della Convenzione di Vienna ai trattati contro la doppia imposizione.

Alle convenzioni contro la doppia imposizione, in quanto trattati internazionali, sono applicabili in via generale le norme del diritto comune sui trattati.

Detto rilievo vale anche per quanto attiene ai profili che attengono all'interpretazione (35).

La dottrina (36) riconosce pertanto che la Convenzione di Vienna è applicabile ai trattati contro le doppie imposizioni.

(34) Cass. 2 febbraio 2000, n. 1122, cit., 1026.

In tale circostanza la Corte Suprema si è richiamata alla sentenza 12 maggio 1998, causa C-336/96 della Corte di Giustizia (Gilly / Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin) e ha recepito i principi in quest'ultima espressi.

(35) VOGEL K., *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, in *Int'l Tax & Bus. Lawyer*, 1986, 1, 17; GARBARINO C., *Alcune considerazioni sulle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in *Dir. Comm. Int.*, 1989, 54.

(36) UCKMAR V., *The Interpretation of Tax Laws with special Reference to form and substance*, in *Italy National Report IFA Congress 1965*, BIZIOLI G.L., *Tax Interpretation in Italy*, in AA.VV., *Tax Treaty Interpretation*, Hrsg. Michael Lang, Linde Verlag, 2001, 195; GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Cedam, 1990; GALLI G.B., MIRAULO A., *Italian National Report*, cit., 385; MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, in *Rass. Trib.*, parte I, 1995, 1966, e parte II, 1996, 88; GIULIANI F.M., *La interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da UCKMAR V., Padova, II ed., 2002, 131 ss.; SACCHETTO C., *Le*

Tale principio è stato riconosciuto in tempi recenti anche dalla Corte di Cassazione, la quale ha sottolineato come, ai sensi dell'articolo 27 del Trattato di Vienna, uno Stato firmatario non può invocare una disposizione del proprio diritto interno per giustificare la mancata esecuzione del trattato ed ha altresì evidenziato il contenuto ermeneutico di detta Convenzione<sup>(37)</sup>.

In merito, essa ha richiamato il testo dell'art. 31 della Convenzione di Vienna<sup>(38)</sup> affermando che<sup>(39)</sup> «un trattato deve essere interpretato secondo buona fede in conformità al senso ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce dell'obiettivo e scopo del trattato medesimo».

La Corte ha pertanto aggiunto che, ai fini della corretta interpretazione di un trattato contro la doppia imposizione (nel caso di specie si faceva riferimento a quello concluso con il Regno Unito nel 1960), si deve prescindere da interpretazioni letterali o restrittive, atteso che lo scopo di sif-

---

fonti del diritto internazionale tributario, cit., 1 ss.; MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 587 ss.

Nella dottrina internazionale si veda AVERY JONES J.F. ed altri, *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1984, I, 1629.

Nella dottrina spagnola si veda J. DE AREPACHOCHAGA, *Planificación fiscal internacional*, Madrid, 1996 100-107.

Nella dottrina statunitense ROSENBLUM D., *Tax Treaty Interpretation*, in *IBFD Bulletin*, 1980, 543; AULT H.J., *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, cit., 145.

Nella dottrina tedesca si vedano VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, Boston-Deventer, 1990, 13 ss. VOGEL K., PROKISH R., *General Report*, IFA Congress 1993, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXVIII, 1993, 123; M. LEHNER, *Interpretation of Tax Treaties according to German Theory and Practice*, in AA.VV. (Vogel K. editor), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, 1998, 85 ss.

Nella dottrina canadese WARD D.A., *Principles to be Applied in Interpreting Tax Treaties*, 25 *Canadian Tax Journal*, 263 (1977); WARD D.A., *Ward's Tax Treaties*, David Ward & Beck, 1996-1997, Carswell, 1996, Scarborough, Ontario, 14 ss.

Nella dottrina olandese VAN RAAD K., *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*, in *Intertax*, vol. 29, issue 6-7, 212.

Per un quadro generale del problema dell'interpretazione nei Paesi Europei si veda AA.VV., *Tax Treaty Interpretation*, Hrsg. Michael Lang, Linde Verlag, 2001.

<sup>(37)</sup> Cass., 28 luglio 2000, n. 9942, in *Riv. Giur. Trib.*, 2002, 701 con nota di Pozzo A., *Principio di non discriminazione e imponibilità ai fini Ilor delle «royalties» corrisposte a residenti negli Stati Uniti e nel Regno Unito*.

<sup>(38)</sup> In realtà la Corte di Cassazione è incorsa in un errore richiamando solo l'art. 27 della Convenzione di Vienna, il quale non attiene alla interpretazione, ma al rapporto tra diritto interno e diritto convenzionale, e non anche l'art. 31.

<sup>(39)</sup> Cass., 2 febbraio 2000, n. 1122, cit., 1023.

fatti trattati è quello di limitare l'esercizio della sovranità nazionale in materia tributaria rendendo così più chiaro ed armonizzato il regime fiscale a coloro che operano fra i due Paesi firmatari.

L'interpretazione dei trattati contro la doppia imposizione deve pertanto essere fondata sui criteri interpretativi contenuti nella Convenzione di Vienna ed evidenziati nel paragrafo 2 della presente trattazione.

In merito, tuttavia, deve essere osservato che la Convenzione di Vienna contiene soltanto le regole generali dell'interpretazione e quindi non disciplina le questioni di dettaglio; essa, pertanto, non tiene conto della specificità delle convenzioni contro la doppia imposizione internazionale<sup>(40)</sup>.

Tale rilievo spiega in parte la difficoltà della giurisprudenza ad affrontare il tema dell'interpretazione e dei problemi connessi all'applicazione delle convenzioni contro la doppia imposizione.

Le pronunce emesse al riguardo sono oltre tutto poco numerose e, prima degli ultimi anni, esse sono state, in linea di massima, impostate all'enunciazione di principi istituzionali riguardanti la problematica della doppia imposizione internazionale.

Nel panorama giurisprudenziale, devono per altro essere segnalate due sentenze degli anni ottanta, nelle quali la Cassazione<sup>(41)</sup> ha affermato che un accordo concluso mediante uno scambio di lettere tra i ministri delle finanze ha valore interpretativo, in presenza di una disposizione come quella contenuta nell'art. 27 della Convenzione italo francese del 29 ottobre 1958 secondo la quale, gli accordi previsti dall'art. 26 della Convenzione medesima (ovvero i regolamenti necessari all'esecuzione delle disposizioni della Convenzione, quelli emanati per dare interpretazione alle norme della convenzione, quelli rivolti ad evitare, ad istanza del contribuente, le doppie imposizioni) dovevano essere stipulati tra le autorità fiscali dei due Paesi.

Al contempo, nella suddetta circostanza, la Cassazione ha invece escluso che un processo verbale di una riunione di una Commissione mista (nel caso di specie, franco-italiana), contenente una determinata interpretazione dell'art. 11 della Convenzione italo-francese, potesse avere valore normativo, atteso che detto verbale documentava mere trattative.

In fattispecie più recenti la Corte di Cassazione è ricorsa ad un'inter-

<sup>(40)</sup> FANTOZZI A., VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, cit., 194.

<sup>(41)</sup> Cass. 24 maggio 1988, n. 3610, in *I quattro codici della riforma tributaria - Big*, CD Rom, Ipsa e n. 3611 in *Banca dati Documentazione tributaria del Ministero dell'Economia e delle finanze* ([www.finanze.it](http://www.finanze.it)).

pretazione letterale, come ad esempio nel caso in cui essa <sup>(42)</sup> ha escluso che l'art. 1 della Convenzione italo-britannica del 1960 contenesse un'elencazione esaustiva di tributi sottoposti all'ambito applicativo di detto trattato oppure nel caso <sup>(43)</sup>, relativo allo scambio di note intervenuto tra l'Italia e gli Stati Uniti il 13 dicembre 1974, in cui ha negato che, successivamente all'entrata in vigore della riforma tributaria del 1973, l'Ilor rientrasse nell'ambito di applicazione della convenzione italo-statunitense.

### 5. Il Modello OECD.

Proprio per le ragioni in precedenza accennate, in funzione della specificità delle convenzioni contro la doppia imposizione, alla Convenzione di Vienna si sono affiancati ulteriori strumenti interpretativi.

In merito, occorre innanzi tutto considerare il Modello OECD.

Le disposizioni in esso contenute hanno natura e finalità di «*guide lines*» e sono quindi prive di effetto vincolante sia per gli Stati Contraenti sia per le Autorità fiscali (fino al loro recepimento in un trattato ed alla successiva ratifica di detto trattato, vedasi infra il successivo paragrafo) <sup>(44)</sup>.

In merito, per quanto attiene al nostro ordinamento, la Corte di Cassazione <sup>(45)</sup> ha affermato che il modello OECD non contiene norme direttamente applicabili nell'ordinamento interno, ma costituisce solo un modello che può ispirare gli Stati membri nella conclusione di convenzioni bilaterali.

Di conseguenza, soltanto il diritto positivo nazionale può fornire risposte a problemi di natura interpretativa «*non potendo riconoscersi né al modello OECD né al Protocollo una funzione qualificatoria riservata al diritto nazionale*» (nel caso di specie esaminato dalla Corte Suprema si trattava di stabilire se l'Ilor doveva essere qualificata come imposta erariale oppure locale con conseguentemente negazione della sua riconducibilità all'interno dell'ambito applicativo convenzionale).

<sup>(42)</sup> Cass. 2 febbraio 2000, n. 1122, cit., 1023; Cass. 28 luglio 2000, n. 9942, cit., 701.

<sup>(43)</sup> Cass. 5 febbraio 2002, n. 1523, in *Riv. Giur. Trib.*, 2002, 1123.

<sup>(44)</sup> GALLI G.B., MIRAGLIO A., *National Italian Report*, cit., 387; SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, cit., 16 ss.

<sup>(45)</sup> Cass. 2 febbraio 2000, n. 1122, cit., col. 1024; Cass. 28 luglio 2000, n. 9942, cit., 701.

A questo proposito, la Corte di Cassazione, a supporto delle proprie affermazioni, ha richiamato la sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 12 maggio 1998, C-336/96 <sup>(46)</sup> (la quale, in verità, non esprime esplicitamente il principio dinanzi evidenziato, limitandosi a sottolineare come le convenzioni contro la doppia imposizione stipulate dagli Stati membri della UE siano «*ispirate, in particolare ai modelli di convenzione tributaria concernenti il reddito e il patrimonio elaborati ... dall'OECD*»).

In ogni caso, nel panorama giurisprudenziale italiano, si rinvengono delle sentenze della Corte di Cassazione all'interno delle quali disposizioni contenute nel Modello OECD sono state utilizzate in chiave interpretativa <sup>(47)</sup>.

#### 5.1. I criteri interpretativi interni alle convenzioni: il paragrafo 3 (2) del Modello di convenzione OECD.

Come è stato in precedenza affermato al paragrafo 3, la dottrina <sup>(48)</sup> sostiene che le norme contenute nelle convenzioni contro la doppia imposizione, una volta avvenuto il recepimento all'interno del nostro ordinamento, si pongono come norme di carattere speciale in considerazione del loro peculiare e circoscritto contenuto.

Questo comporta che la norma di cui all'art. 3, prg. 2 del Modello OECD, una volta recepita in una convenzione, si pone come norma spe-

<sup>(46)</sup> Corte Giust., 12 maggio 1998, causa C-336/96 (Gilly / Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin), punto 24.

<sup>(47)</sup> Per esempio, nella sentenza emessa il 5 settembre 2000, n. 11648, la Corte di Cassazione, con riguardo al problema della ripartizione dei costi fra la capo gruppo e le relative stabili organizzazioni ha fatto riferimento all'art. 7, n. 3 (versione 1977) del Modello OECD (in merito cfr. anche, nella prassi, ris. min. 8 aprile 1980, n. 9/427; ris. min. 31 gennaio 1981, n. 9/2555; ris. min. 21 ottobre 1997, n. 271/E/1059/SP/97).

Nelle sentenze relative al c.d. caso Philip Morris, la Cassazione ha fatto invece riferimento all'art. 5, paragrafo 7 del Modello OECD (vedasi Cass., 7 marzo 2002, n. 3367; Cass., 7 marzo 2002, n. 3369; Cass., 26 marzo 2002, n. 4319; Cass., 25 luglio 2002, n. 10925; Cass., 25 maggio 2002, n. 7689; Cass., 6 dicembre 2002, n. 17373).

In un'altra sentenza, afferente alla soggettività ai fini dell'IVA della stabile organizzazione nei rapporti intragruppo, la Cassazione ha invece fatto richiamo all'art. 7, paragrafo 2 del Modello OECD (Cass., 23 aprile 2004, n. 7851, in *Riv. Giur. Trib.*, 2004, 1037).

<sup>(48)</sup> Cfr. GARBARINO C., *Alcune riflessioni sulle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in *Dir. Comm. Int.*, 1989, 59 ss.; GALLI G.B., MIRAULO A., *Italian National Report*, cit., 387.

ciale rispetto alle regole generali di interpretazione sancite dalla Convenzione di Vienna e che essa, pertanto, prevale sulle regole generali dinanzi considerate.

La norma dinanzi citata attiene specificamente all'interpretazione dei termini presenti in una convenzione contro la doppia imposizione e non definiti in tale contesto.

Infatti, essa, nella versione attualmente in vigore, stabilisce che *«per quanto riguarda l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato Contraente, in qualunque tempo essa debba avvenire, qualsiasi termine non definito all'interno della convenzione, a meno che il contesto non richieda un'altra interpretazione, avrà il significato che esso ha in quel tempo nella legge di quello Stato ai fini delle imposte alle quali si applica la Convenzione e qualsiasi significato della legislazione tributaria di quello Stato effettivamente applicabile sarà prevalente sul significato attribuito a quel termine da altre leggi di quello Stato»* <sup>(49)</sup>.

Il Commentario al Modello OECD, con riguardo al paragrafo 2 dell'art. 3, precisa che detta disposizione fornisce una regola generale di interpretazione dei termini usati nella Convenzione ma non definiti in essa.

Tuttavia, lo stesso Commentario segnala che sussiste il problema di stabilire a quale legislazione si debba fare riferimento al fine di determinare il significato dei termini non definiti nella Convenzione, dovendosi scegliere fra la legislazione in vigore quando la Convenzione è stata sottoscritta o quella in vigore quando la Convenzione è stata applicata, vale a dire quando l'imposta è applicata.

Il Comitato sugli Affari fiscali ha concluso che deve prevalere la seconda delle interpretazioni dinanzi indicate e, nel 1995, ha proceduto ad emendare il Modello di Convenzione per rendere esplicito questo punto.

Il paragrafo 2 della norma dinanzi menzionata specifica tuttavia che essa si applica soltanto se il contesto non richiede una interpretazione alternativa <sup>(50)</sup>.

<sup>(49)</sup> Il testo della suddetta disposizione contenuto nella versione del Modello OECD del 1963 e del 1977 stabiliva invece che *«per quanto riguarda l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato Contraente, le espressioni non diversamente definite hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di detto Stato relativa alle imposte oggetto della Convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione»*.

<sup>(50)</sup> La dottrina, tuttavia, sottolinea come le eventuali modifiche alla legge interna non devono stravolgere il trattato, poiché altrimenti si avrebbe violazione degli obblighi internazionali e che dal contesto può risultare il tipo di interpretazione da privilegiare. Così SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, cit., 20.

Il contesto è determinato, in particolare, dall'intenzione degli Stati Contraenti al momento della sottoscrizione della Convenzione come anche dal significato attribuito al termine in questione nella legislazione dell'altro Stato Contraente (il che costituisce un implicito riferimento al principio di reciprocità sul quale è fondata la Convenzione).

La dottrina tuttavia ritiene che il contesto debba essere inteso in senso molto ampio includendovi i protocolli successivi, gli scambi di note e il Commentario stesso (con i riferimenti in esso contenuti e dinanzi illustrati) <sup>(21)</sup>.

La formulazione dell'articolo, pertanto, permette alle autorità competenti una qualche libertà di azione.

Conseguentemente la formulazione del paragrafo 2 stabilisce un soddisfacente bilanciamento tra, da un lato, la necessità di assicurare la permanenza degli impegni assunti dagli Stati al momento di firmare una convenzione (poiché ad uno Stato non dovrebbe essere permesso di rendere un trattato parzialmente in operativo mediante successivi emendamenti della portata dei termini non definiti nella Convenzione apportati nella sua legislazione interna) e, dall'altro, la necessità di essere in grado di applicare la Convenzione in un modo opportuno e pratico nel corso del tempo (la necessità di far riferimento a concetti superati dovrebbe essere evitata).

Il paragrafo 2 è stato emendato nel 1995 per conformare il suo testo al modo di intendere generalmente e costantemente manifestato dagli Stati membri.

Ai fini del paragrafo 2, il significato di qualsiasi termine non definito nella Convenzione può essere accertato mediante riferimento al significato che esso ha ai fini di qualunque rilevante disposizione di diritto interno di uno Stato contraente, sia essa di diritto tributario oppure no <sup>(22)</sup>.

Tuttavia, qualora un termine sia definito in modo differente ai fini di differenti leggi di uno Stato contraente, il significato dato a quel termine ai fini delle leggi che impongono dei tributi ai quali si applica la Convenzione, dovrebbero prevalere su tutti gli altri, inclusi quelli dati ai fini di altre leggi tributarie.

Gli Stati che, ai sensi dell'art. 25 del Modello OECD ed in particolare

---

<sup>(21)</sup> SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, cit., 21.

<sup>(22)</sup> Antecedentemente ai suddetti emendamenti, il rinvio alla legislazione interna doveva essere inteso in funzione della legge tributaria e non alle definizioni di carattere generale contenute nel diritto privato. Cfr. la precedente nota 49.

del paragrafo 3 in esso contenuto, possono concludere accordi volti a stabilire il significato di termini non definiti nella convenzione, dovrebbero prendere in considerazione tali accordi ai fini di interpretare i termini suddetti <sup>(33)</sup>.

### 5.2. I conflitti di qualificazione.

Particolari problemi di natura interpretativa possono sorgere quando una convenzione contro la doppia imposizione utilizza istituti o concetti che fanno parte al tempo stesso del diritto materiale di entrambi gli Stati contraenti e quando a detti istituti o concetti viene data una diversa interpretazione dalle autorità amministrative e giudiziarie di detti Paesi.

In tali casi, in sostanza, si è di fronte ad una diversa interpretazione degli stessi concetti giuridici.

Siffatta problematica è stata oggetto di particolare approfondimento da parte della dottrina tedesca, che, mutuando il nome dal diritto internazionale privato, le ha attribuito la denominazione di «*conflitti di qualificazione*» («*qualifikationskonflikte*») <sup>(34)</sup>.

I conflitti di qualificazione, talvolta, sono risolti all'interno della stessa convenzione contro la doppia imposizione mediante un'esplicita ed autonoma definizione (si pensi ad esempio all'art. 11, 3° paragrafo o all'art. 12, 2° paragrafo del Modello OECD) oppure mediante rinvio al diritto interno di uno degli Stati contraenti (si pensi ad esempio all'art. 6, 2° paragrafo e all'art. 10, 3° paragrafo del Modello OECD).

Tuttavia, anche la presenza, all'interno di una convenzione, di una definizione espressa di un determinato concetto giuridico o di una nozione giuridica, talvolta non evita che i singoli Stati contraenti forniscano diffe-

<sup>(33)</sup> Per ulteriori approfondimenti sulla portata dell'art. 3(2) del Modello OECD si vedano AVERY JONES J., ed altri, *The Interpretation of Tax Treaties with Particular reference to Article 3(2) of the OECD Model*, cit., 1629; GIULIANI F.M., *La interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, in AA.Vv., in *Corso di diritto tributario internazionale*, II ed., cit., 131 ss.

<sup>(34)</sup> HERZFELD E., *Probleme des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualifikationsproblems*, VJ Schr., 1933, 422 456 ss.; VOGEL K., *Interpretation of Double Taxation Treaties. In Particular the Problem of «Qualification»*, in *Rass. Trib.*, 1988, 175 ss.; VIALE M., voce *Doppia imposizione (dir. intern.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1964, 1010; FANTOZZI A., VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, cit., 195 ss.

renti interpretazioni di detto concetto o di detta nozione o della loro definizione <sup>(55)</sup>.

La dottrina ha individuato quattro distinti criteri tratti dal diritto internazionale privato, volti a fornire soluzioni ermeneutiche nei casi in cui la convenzione non preveda alcuna definizione espressa di una nozione giuridica.

I criteri dinanzi considerati sono i seguenti:

A) Il criterio della *lex fori*, secondo cui ogni Stato qualifica le espressioni della Convenzione secondo le regole del proprio diritto interno (qualificazione secondo il diritto interno dello Stato che applica la disposizione).

A favore dell'applicazione di questo criterio depone la considerazione pratica per cui i giudici dello Stato che applica la norma conoscono meglio di ogni altro il proprio ordinamento interno. In senso contrario, può essere addotta la considerazione per cui detta soluzione conduce all'applicazione differenziata della convenzione da parte degli Stati contraenti, rilievo che, in definitiva, può condurre alla mancata eliminazione della doppia imposizione internazionale o alla doppia non imposizione <sup>(56)</sup>.

B) Il criterio c.d. della *lex causae* <sup>(57)</sup>, secondo cui entrambi gli Stati procedono alla qualificazione di comune accordo sulla base del diritto dello Stato in cui è stata conseguita l'entrata (ovvero il criterio della qualificazione secondo il diritto interno dello Stato della fonte).

Siffatto criterio conduce all'applicazione univoca della convenzione in entrambi gli Stati <sup>(58)</sup>, ma favorisce lo Stato contraente che attribuisca al concetto da qualificare il significato più ampio (in tal caso, infatti, la sua potenziale pretesa impositiva risulterebbe di maggior estensione rispetto a quella dell'altro Stato).

Tale rilievo sembra contraddire lo scopo delle convenzioni contro la doppia imposizione di ripartire ugualmente la potestà di imposizione e non appare dunque adeguato a fornire una soluzione di portata generale al problema dei conflitti di qualificazione.

<sup>(55)</sup> Cfr. US Tax Court, *Pierre Boulez v. Commissioner of Internal Revenue*, 16th October 1985, 83 Tax Cases, 3692.

<sup>(56)</sup> VOGEL K., *De Räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm*, 1965, 101.

<sup>(57)</sup> In senso critico su detta definizione si vedano FANTOZZI A., VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, cit., 196, che sostengono che *lex causae* sarebbe *lex fori*.

<sup>(58)</sup> AVERY JONES J. ed altri, *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model*, in *Dir. Prat. Trib.*, cit., 1625.

La stessa conclusione varrebbe per la soluzione che privilegiasse il diritto dello Stato di residenza.

C) Il criterio della qualificazione autonoma, secondo cui entrambi gli Stati si impegnano a cercare una qualificazione univoca sulla base del significato complessivo della convenzione.

Questa impostazione viene ritenuta da una parte della dottrina <sup>(59)</sup> come la più auspicabile e la più rispondente allo scopo delle convenzioni. Essa, infatti, conduce ad un'interpretazione unica applicabile in entrambi gli Stati ed assicura così anche una apprezzabile armonia delle decisioni, sebbene, qualora la convenzione non contenga definizioni esplicite, risultino assenti i punti di riferimento necessari per procedere ad una qualificazione autonoma.

D) Il criterio della qualificazione univoca sulla base del diritto interno di uno degli Stati contraenti <sup>(60)</sup>. Detta soluzione, tuttavia, presuppone un accordo degli Stati contraenti avente sostanzialmente per oggetto la rinuncia, da parte di uno di essi, all'applicazione della propria normativa interna.

Si tratta pertanto di una soluzione che presenta limiti pratici facilmente intuibili.

I metodi di soluzione dei conflitti di qualificazione dinanzi evidenziati non appaiono pertanto risolutivi, per lo meno se considerati singolarmente e quindi parte della dottrina <sup>(61)</sup> ritiene che essi dovrebbero essere combinati tra loro, nell'interpretazione caso per caso, nella prospettiva di una interpretazione autonoma della norme di una convenzione.

Tale dottrina, peraltro, sottolinea come ragioni di praticabilità ed anche di certezza del diritto inducano per lo più a preferire la qualificazione sulla base del diritto dello Stato che applica la norma ed evidenzia come l'individuazione dei presupposti soggettivi di applicazione (ovvero la verifica del fatto se la convenzione è applicabile o meno ad un determinato soggetto), nonché gli effetti delle «*distributive rules*» e cioè la definizione del presupposto oggettivo e l'imputazione del presupposto di fatto al soggetto non possano che essere riferiti al diritto suddetto <sup>(62)</sup>.

<sup>(59)</sup> FANTOZZI A., VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, cit., 196.

<sup>(60)</sup> FANTOZZI A., VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, cit., 196.

<sup>(61)</sup> FANTOZZI A., VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, cit., 196.

<sup>(62)</sup> La dottrina sottolinea come «solo sul piano delle particolari condizioni sul presupposto recate da norme di distribuzione è possibile pensare che la qualificazione in base alla *lex fori* conduca non solo alla doppia imposizione ma anche alla doppia esenzione. In questo caso

L'art. 3 (2) del Modello OECD, in precedenza considerato, offre una regolamentazione parziale del problema in esame.

Infatti, in base a detto articolo, ciascuno Stato deve interpretare le espressioni non diversamente definite con il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di ciascuno Stato contraente ai fini delle imposte alle quali si applica la convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione.

In merito, tuttavia, si pone il problema di stabilire quando ricorre detta limitazione e con riguardo a detta tematica la dottrina tedesca ha prospettato diverse soluzioni, una ispirata al diritto internazionale, una improntata al diritto interno ed una intermedia <sup>(63)</sup>.

Con riguardo al problema in esame, occorre comunque considerare che l'art. 3 (2) del Modello OECD rinvia al diritto interno innanzi tutto relativamente alle imposte ai fini delle quali si applica la convenzione.

In sostanza, dalla lettura dell'art. 3(2) dinanzi citato emerge che:

- se nel trattato esiste una definizione autonoma, quest'ultima prevale;
- se invece il trattato o il contesto ad esso relativo rinvia ad una specifica legislazione, l'art. 3(2) non trova applicazione;
- se, infine, nel trattato manca la definizione o il rinvio ad una data legislazione, occorre fare riferimento alla legislazione dello Stato contraente che applica la convenzione ed, al riguardo, si deve considerare la legislazione relativa alle imposte oggetto della convenzione (e precisamente alle disposizioni afferenti alle imposte sui redditi sia in relazione agli aspetti sostanziali, che in relazione alle norme procedurali, che in riferimento alle norme che attengono all'accertamento ed alla riscossione) in secondo luogo la ulteriore legislazione tributaria ed infine, qualora i precedenti riscontri normativi abbiano dato esito negativo, la legislazione di natura non tributaria.

---

*devono essere considerate le diverse possibilità di una qualificazione autonoma che tenga conto della concreta prassi nella redazione delle convenzioni da parte dei due Stati, dell'evoluzione della loro terminologia, del modello OECD e del suo commentario». Così FANTOZZI A., VOGEL K., voce Doppia imposizione internazionale, cit., 196.*

<sup>(63)</sup> KORN H., DEBATIN R., *Doppelbesteuerung I* (1986), Systematik, I-IV, Syst. III Randnummer, 125.

## 6. I Commentari al modello OECD.

L'Introduzione del Model Tax Convention on Income and on Capital elaborato dall'OECD (edizione 2003) precisa, al paragrafo 28, che i Commentari sono rivolti ad illustrare ed ad interpretare le disposizioni contenute nel suddetto modello.

Il successivo paragrafo 29 sottolinea che i Commentari, pur non essendo destinati ad essere annessi ai trattati sottoscritti dagli Stati membri dell'OECD, svolgono una funzione di grande aiuto nell'applicazione e nell'interpretazione delle convenzioni ed in particolare nella composizione delle controversie, in quanto sono stati elaborati da esperti nominati nel Comitato degli Affari fiscali dell'OECD dai governi degli Stati membri ed aggiunge che i Commentari medesimi, ancorché non siano stati redatti per essere annessi alle Convenzioni (le quali, diversamente dal Modello OECD, sono uno strumento giuridicamente vincolante), possono tuttavia essere di grande assistenza nell'applicazione e nell'interpretazione delle Convenzioni ed, in particolare, nella composizione delle controversie.

La stessa Introduzione del Modello OECD riconosce, ai paragrafi 29.1, 29.2 e 29.3, la concreta rilevanza dei Commentari ai fini interpretativi per quanto attiene all'applicazione delle Convenzioni contro la doppia imposizione sia da parte dei contribuenti, che da parte delle Amministrazioni finanziarie<sup>(64)</sup>, sia, infine, da parte degli organi giurisdizionali<sup>(65)</sup>.

In merito, peraltro, deve essere sottolineato che il paragrafo 15 evidenzia come le disposizioni del Modello OECD abbiano trovato riconoscimento in tutto il mondo e risultino utilizzate all'interno della maggioranza dei trattati e come, pertanto, detto rilievo abbia contribuito a qualificare i Commentari come una guida diffusamente accettata per l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni delle convenzioni attualmente esistenti<sup>(66)</sup>.

(64) In merito il prg. 29.2 sottolinea come i Commentari rivestano particolare importanza in Paesi, come fino a pochi anni fa l'Italia, nei quali non sussiste una procedura per ottenere un «*advance ruling*» in materia fiscale da parte delle Amministrazioni finanziarie.

In tali ipotesi, infatti, i Commentari possono essere l'unica fonte di interpretazione concretamente disponibile.

(65) Il paragrafo 30 evidenzia inoltre come le osservazioni inserite nei Commentari da quegli Stati membri che non sono stati in grado (*unable*) di concorrere all'interpretazione data ai Commentari medesimi non siano volte ad esprimere un disaccordo rispetto al testo della Convenzione, ma indichino utilmente il modo in cui tali Stati applicheranno la norma convenzionale specificamente considerata.

(66) La disposizione sopra citata aggiunge anche che l'utilizzazione dei Commentari ha facilitato l'interpretazione e l'applicazione di trattati contro la doppia imposizione sc-

Il Consiglio dell'OECD, del resto, mediante ripetute Raccomandazioni <sup>(67)</sup>, ha affermato, fra l'altro, che:

i) i Paesi membri dell'OECD, in conformità alle raccomandazioni del Consiglio dell'OECD, nel concludere o nel modificare i trattati bilaterali contro la doppia imposizione, «*dovrebbero conformarsi al modello OECD così come interpretato dai Commentari ed avendo riguardo alle riserve in essi contenute*»,

ii) le Amministrazioni finanziarie dei Paesi membri dell'OECD «*dovrebbero attenersi ai Commentari, così come modificati di tempo in tempo, ed assoggettarsi alle osservazioni ivi previste*» allorché procedono ad applicare o interpretare le disposizioni contenute nei trattati che sono basati sul Modello OECD.

Al riguardo, in ogni caso, occorre osservare che le riserve che gli Stati appongono su determinate interpretazioni fornite dal Commentario del Modello OECD hanno un'indubbia rilevanza interpretativa (si pensi, ad esempio a quella che l'Italia ha apposto al prg. 43 del Commentario all'art. 5 in relazione alla lista di esempi di stabile organizzazione).

I suddetti riscontrano evidenziano pertanto come:

i) l'interpretazione fornita dai Commentari non sia vincolante e come la stessa OECD ne sia consapevole allorché afferma che solo le convenzioni e non il Modello OECD sono uno strumento giuridicamente vincolante e aggiunge che i Commentari non sono stati redatti per essere annessi alle Convenzioni;

ii) il Consiglio dell'OECD raccomandi agli Stati membri di seguire l'interpretazione fornita dai Commentari.

Le raccomandazioni non vincolano, tuttavia, lo Stato o gli Stati a cui si

---

condo direttrici comuni e che, poiché la rete di convenzioni contro la doppia imposizione continua ad aumentare, l'importanza dei Commentari, quali guida ormai comunemente accettata guida, tende a diventare sempre più grande.

<sup>(67)</sup> Raccomandazione dell'OECD Council adottata il 23 ottobre 1997; Raccomandazione dell'OECD Council adottata il 31 marzo 1994.

La Raccomandazione del 1997 cita come proprio riferimento l'art. 5(b) del trattato istitutivo dell'OECD.

Cfr. anche la Raccomandazione del 21 settembre 1995 che modifica l'Appendice alla Raccomandazione del 1994.

La Raccomandazione del 1997, in ogni caso, contiene un inciso mediante il quale il Council dichiara espressamente di abrogare le Raccomandazioni del 1994 e del 1995 da ultimo citate.

In precedenza l'OECD Council ha emesso altre Raccomandazioni nel 1963, nel 1977 e nel 1992.

dirigono a tenere il contegno raccomandato e quindi non sono propriamente da annoverare tra le fonti previste da accordi <sup>(65)</sup>.

La raccomandazione produce un c.d. effetto di «liceità», per cui non commette illecito lo Stato che, per eseguire una raccomandazione di un organo internazionale, tiene un contegno contrario ad impegni precedentemente assunti mediante accordo oppure ad obblighi derivanti dal diritto internazionale consuetudinario <sup>(67)</sup>.

L'effetto di liceità deve essere ammesso solo nei rapporti fra gli Stati membri ed è da ammettere solo in ordine alle raccomandazioni legittime cioè alle raccomandazioni che non fuoriescono dalle competenze proprie degli organi e da ogni altro limite che il Trattato istitutivo ponga all'azione degli organi medesimi.

iii) la stessa OECD sia consapevole del fatto che le indicazioni interpretative fornite dai Commentari sono in concreto applicate e seguite a livello giudiziale, di prassi amministrativa e di ordinaria consulenza fiscale non solo all'interno dei Paesi membri OECD, ma anche di quelli, che pur non essendo membri dell'OECD, utilizzano il Modello da quest'ultima predisposto al fine della conclusione di trattati contro la doppia imposizione.

La dottrina internazionale riconosce al Modello OECD ed ai Commentari una funzione interpretativa ed afferma che essi costituiscono una fonte dalla quale gli organi giurisdizionali possono trovare una comune interpretazione <sup>(70)</sup> <sup>(71)</sup> in riferimento ai rapporti tra gli Stati membri dell'OECD.

<sup>(65)</sup> CONFORTI B., *Lezioni di diritto internazionale*, cit., 142.

In tema si vedano: VIRALLY M., *Le valeur juridique des recommandations des organisations internationales*, *Annuaire français de droit international*, Centre National de la Recherche Scientifique, 1956, 66; MALINTOPPI A., *Le raccomandazioni internazionali*, Milano, 1958; PANEBIANCO, *Raccomandazioni delle Nazioni Unite e libertà degli Stati membri*, *Annuario di diritto internazionale*, 1966, 268; JACQUÉ J.P., *Éléments pour une théorie de l'acte juridique en droit international public*, Paris, 1972, 228.

<sup>(67)</sup> SACCHETTO C., *Le fonti del diritto tributario internazionale*, cit., 16.

<sup>(70)</sup> FANTOZZI A., VOGEL K., voce *Doppia imposizione internazionale*, cit., 95.

Cfr. AVERY JONES J. ed altri, *The interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model*, cit., 1629.

Nella dottrina tedesca si veda VOGEL K., *On Double Tax Conventions*, cit., 33; VOGEL K., PROKISH R., *General Report*, cit., 64 che ne sottolineano la grande importanza ai fini del raggiungimento di un'interpretazione uniforme. Contra SWITZER E.B., *Exchange of Information Article*, in *26 Canadian Tax Journal*, 313 (1978).

<sup>(71)</sup> Cfr. in relazione all'applicazione di tale principio ai soli rapporti tra gli Stati membri dell'OECD, la sentenza della Corte Suprema olandese 2 settembre 1992, in *Dir. Prat. Trib.*, 1993, I, 592.

Anche la dottrina statunitense è concorde nel ritenere che il Commentario al Modello OECD costituisce un importante ed autorevole fonte ai fini della determinazione dello scopo e del contenuto delle norme convenzionali <sup>(72)</sup>.

In merito si deve rilevare come l'American Law Institute, nel proprio *Report* del 1992, affermi che gli organi giurisdizionali, nell'interpretazione di uno specifico trattato, dovrebbero attribuire un «*peso sostanziale*» ai Commentari del Modello OECD <sup>(73)</sup> e sottolinei come quest'ultimi rivestano «*una posizione del tutto unica nella gerarchia dei materiali di diritto tributario internazionale*».

L'ALI, peraltro, evidenzia come la rilevanza dei Commentari potrebbe essere limitata dalle specifiche differenze esistenti fra il Modello OECD ed il trattato di volta in volta considerato.

In dottrina, tuttavia, si riscontrano opinioni differenti in merito alla riconduzione dei Commentari all'interno dei mezzi di interpretazione della Convenzione di Vienna <sup>(74)</sup>.

Una parte di dottrina <sup>(75)</sup> ritiene infatti che i Commentari debbano essere considerati come il risultato di trattative congiunte tra gli Stati mem-

<sup>(72)</sup> ROBERTS S.J., GLICKLICH P.A., *US Interprets Netherlands-US Tax Treaty by Reference to Later Treaties with Other Nations*, 34 *Canadian Tax Journal*, 228 (1986); KATZ S.L., *Interpretation of Double Taxation Convention*, *US National Report IFA Congress 1993*, in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LVXXIIIa, cit., 637; AULT H.J., *The Rule of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, *Intertax*, cit., 144.

In particolare KATZ S.L., *US National Report IFA Congress 1993*, cit., 638 afferma che il ruolo del Commentario del Modello OECD nella «quotidiana» interpretazione dei trattati (nell'interpretazione che, cioè, non assume rilievo giudiziale) è molto più rilevante di quanto può emergere dall'esame della giurisprudenza o da documenti di natura pubblica.

<sup>(73)</sup> American Law Institute, 1992, 52-54.

L'ALI afferma che dovrebbe essere attribuita rilevanza anche:

- agli accordi bilaterali di carattere amministrativo intervenuti successivamente alla conclusione di una convenzione, come pure alla «*practise*»: ovvero al modo in cui concretamente, nel corso del tempo, gli Stati hanno proceduto ad applicare i trattati;

- ai documenti pubblicati unilateralmente prima o contemporaneamente alla ratifica del trattato da parte del Paese che deve applicare quest'ultimo e che non sono stati né accettati né respinti dall'altra parte contraente;

- le sentenze degli organi giurisdizionali statunitensi che hanno interpretato analoghe o simili disposizioni convenzionali.

<sup>(74)</sup> Cfr. sul punto HEINRICH J., MORITZ H., *Interpretation of Tax Treaties*, in *European Taxation*, 2000, 148.

<sup>(75)</sup> VOGEL K., PROKISCH R., *General Report*, cit., 64; VAN RAAD K., *Interpretatie van belastingverdragen*, in *M.B.B.*, 1978, n. 2/3, 49.

Contro questa impostazione vedasi AVERY JONES J. ed altri, *The interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model*, cit., 1671.

bri dell'OECD (che al momento della loro elaborazione sono liberi di apporre le riserve ritenute necessarie).

In quest'ottica essi devono essere inquadrati fra i mezzi interpretativi primari di cui all'art. 31 par. 2, lett. b) ed essere specificamente collocati nell'ambito del «contesto» come strumento elaborato dalle parti in connessione con la conclusione del trattato ed accettato dalle altre parti in quanto strumento relativo al trattato.

Altri autori, invece, propendono per la riconduzione dei Commentari fra i mezzi primari di interpretazione di cui all'art. 31 par. 3<sup>(76)</sup>, collocandoli nell'ambito degli «accordi successivi» (lettera b) oppure delle norme di diritto internazionale applicabili alle relazioni tra le parti (lettera c)<sup>(77)</sup>.

Un'ulteriore parte di dottrina, invece, li considera quali mezzi supplementari di interpretazione<sup>(78)</sup>.

Nella prassi dell'Amministrazione finanziaria, il recepimento della valenza interpretativa dei Commentari emerge da documenti emessi fin nei primi anni ottanta<sup>(79)</sup>.

<sup>(76)</sup> V. sul punto AVERY JONES J. ed altri, *The interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model*, cit., 1671 e 1676.

<sup>(77)</sup> CALDERÓN J.M., PIÑA M.D., *Interpretation of Tax Treaties*, in *European Taxation*, 1999, 385.

<sup>(78)</sup> Vedasi, per esempio, TIXIER G., *Droit fiscal International*, Paris, 1990, 424; J.M. MOESSNER, *Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, in *Liber Amicorum I*, Seidl-Hohenveldern, 412.; TOVILLAS J., *La interpretación de los convenios de doble imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE*, in *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1996, 119-121.

Contro questa impostazione si veda VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, cit., 34.

Cfr. sul punto AVERY JONES J. ed altri, *The interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model*, cit., 1671.

<sup>(79)</sup> Circ. 12 dicembre 1981, n. 42/12/1587 (in tema di definizione del *know how*); ris. 11 novembre 1995, n. 282/E/VII-14-118 (in tema di interpretazione del concetto di stabile organizzazione all'interno della convenzione stipulata dall'Italia con la Svizzera); circ. 17 agosto 1996, n. 201/E/VII-14/164 (in materia di applicazione del regime convenzionale relativo all'imposizione di redditi da lavoro dipendente ed in particolare dell'esenzione di cui al prg. 2 dell'art. 15 del modello di convenzione OECD. Vedasi la Raccomandazione del Consiglio del 24 ottobre 1991); ris. 20 maggio 1997, n. 72/E/VII-14/675 (in tema di estensione alle convenzioni vigenti con la Germania ed i Paesi Bassi dell'interpretazione espressa con una precedente nota ministeriale in ordine all'applicazione del regime convenzionale di esonero dall'imposta per gli interessi dei titoli di Stato italiani, stabilito dalla convenzione italo francese); ris. 30 luglio 1997, n. 1969/E/VII-14/1658 (in materia di applicazione dell'art. 7 o 12 del modello OECD ai compensi per la concessione dell'uso di programmi software); circ. 22 dicembre 1996, n. 306/E/5-2185 (in materia di interpretazione del concetto di «persona»); ris. 31 marzo 1999, n. 59/E/1999/51073 (in materia di

La dottrina italiana <sup>(80)</sup> attribuisce anch'essa una valenza interpretativa al Modello OECD ed ai suoi Commentari (anche nel caso in cui i trattati non si ispirino al Modello OECD) e li inquadra all'interno dei mezzi primari di interpretazione quali strumento relativo al trattato di cui all'articolo 31, 2° prg, lett. a) della Convenzione di Vienna ovvero all'interno del contesto di cui alla lett. b) della norma suddetta (che comprende «ogni accordo in rapporto col trattato e che è stato concluso fra tutte le parti in occasione della conclusione del trattato» facendo tuttavia salve le riserve espresse da ciascuno Stato nelle rispettive sedi <sup>(81)</sup>).

Una duplice impostazione dottrinale si riscontra anche in relazione al problema dell'eventuale differenza di applicazione dei Commentari a seconda che si faccia riferimento a convenzioni concluse tra Stati membri dell'OECD oppure a quelle stipulate da uno Stato membro dell'OECD con Stati che non sono membri di detta organizzazione internazionale (oppure ancora alle convenzioni concluse tra Stati che non appartengono all'OECD).

Una parte della dottrina ritiene che, nei casi in cui Stati che non sono membri dell'OECD adottino il Modello OECD ai fini di un accordo contro la doppia imposizione, il Modello OECD e il suo Commentario assumano una minor rilevanza in quanto né l'uno né, tanto meno, l'altro possono essere considerati come parte del contesto del trattato. Il Commentario, infatti, sarebbe pur sempre l'incontro delle volontà di Stati estranei, per nulla paragonabile al Modello in sé. Pertanto, l'intenzione delle parti contraenti di adottare una disposizione entro il significato del Modello OECD può essere presunta solo se il testo della disposizione coincide con il Modello OECD e se il contesto non suggerisce altra interpretazione <sup>(82)</sup>.

---

interpretazione dell'art. 24 del trattato italo francese, articolo relativo all'applicazione del credito d'imposta); ris. 10 settembre 1999, n. 145/E/1999/147475 (in materia di interpretazione dell'art. 17 della convenzione italo francese relativa all'imposizione degli artisti e degli sportivi); circ. 16 novembre 2000, n. 207/E/2000/237953 (in materia di interpretazione del concetto di «persona» di cui all'art. 3 del Modello di Convenzione OECD, ai fini dell'applicazione della disciplina interna CFC).

<sup>(80)</sup> GALLI G.B., MIRAULO A., *Italian National Report*, 397 ss.; MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, II, cit., 93-94; GIULIANI F.M., *La interpretazione delle convenzioni internazionali*, cit., 131 ss.; BIZIOLI G., *Italian National Report*, in AA.VV., *Tax Treaty Interpretation*, cit., 195.

<sup>(81)</sup> MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, II, cit., 94.

<sup>(82)</sup> Cfr. sul punto VOGEL K., *On Double Taxations Conventions*, cit., 36.

Altra parte di dottrina <sup>(83)</sup>, invece, ritiene che il Commentario possa essere considerato come parte del contesto del trattato anche con riferimento a trattati ispirati al modello OECD conclusi da Stati che non siano membri dell'OECD.

Non si riscontra poi unanimità di vedute per quanto attiene alla determinazione dei criteri in base ai quali i Commentari possono inserirsi all'interno del processo interpretativo.

Parte della dottrina <sup>(84)</sup>, osserva come non sia agevole giustificare l'utilizzazione del testo dei Commentari alla luce della normativa fornita dalla Convenzione di Vienna.

Tale dottrina, riconosce che, nella prassi, i Commentari costituiscono un fondamentale punto di riferimento per l'interpretazione delle convenzioni contro la doppia imposizione sia per gli organi giurisdizionali che per l'amministrazione finanziaria che per i contribuenti e che il contenuto dei Commentari si conforma senza dubbio in modo migliore, rispetto alla Convenzione di Vienna, alle specifiche esigenze di ripartizione del carico tributario proprie delle convenzioni contro la doppia imposizione (la Convenzione di Vienna, infatti, sembra maggiormente adattarsi ai trattati internazionali che regolano le relazioni tra Stati).

Tuttavia, tale dottrina sottolinea come sia un dato di fatto che la Convenzione di Vienna risulta applicabile alle convenzioni contro la doppia imposizione e che essa si caratterizza per esigere una stretta interpretazione testuale ovvero un'interpretazione rigorosamente oggettiva.

Per tale orientamento dottrinale, pertanto, è difficile comprendere come i Commentari possano svolgere un rilevante ruolo interpretativo in base alle disposizioni proprie della Convenzione di Vienna. In particolare, poi, per detto orientamento risulta di difficile comprensione la riconduzione dei Commentari entro il concetto di «contesto» di cui all'art. 31, 2° paragrafo della Convenzione di Vienna o, anche, all'interno dell'estensione del concetto di contesto di cui all'art. 31, 3° paragrafo di detta Convenzione oppure, infine, all'interno della disposizione di cui all'art. 32 (a) - (b), sempre della predetta Convenzione.

Sotto questo profilo, è stata assunta una posizione particolarmente critica nei confronti di quella dottrina europea <sup>(85)</sup> secondo la quale i Com-

---

<sup>(83)</sup> VOGEL K., PROKISCH R., *General Report*, cit., 65.

<sup>(84)</sup> AULT H.J., *The Rule of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, cit., 144.

<sup>(85)</sup> Vedasi VOGEL K., PROKISCH R., *General Report*, cit., 64.

mentari potrebbero essere ricondotti all'interno del contesto in quanto considerati come «strumento elaborato (...) in connessione con le conclusioni del Trattato» ed assumere, di conseguenza, rilevanza ai fini dell'art. 31, 1° paragrafo della Convenzione di Vienna.

La suddetta dottrina è stata poi criticata per aver ritenuto in considerazione del contenuto delle Raccomandazioni dell'OECD Council (elaborate in occasione dell'adozione del Modello di Convenzione), che nella prassi dell'applicazione dei Trattati sia riscontrabile un «blando» dovere giuridico di attenersi ai Commentari.

Con riguardo al primo dei suddetti aspetti si è sottolineato<sup>(86)</sup> come i Commentari non siano stati elaborati con specifico riferimento ad una particolare convenzione e pertanto non siano intrinsecamente connessi ai trattati effettivamente stipulati. Quindi, conformemente a quanto riconosciuto dalla stessa Introduzione al Modello OECD in precedenza considerata, essi non costituiscono strumenti internazionali legalmente vincolanti.

Con riferimento invece al secondo profilo dinanzi prospettato, si è invece evidenziato<sup>(87)</sup>:

a) innanzi tutto, come i destinatari delle Raccomandazioni del OECD Council siano gli organi governativi deputati alla stipulazione o alla revisione dei trattati e non gli organi giurisdizionali cui, in verità, spetta il ruolo fondamentale per quanto attiene all'analisi applicativa delle convenzioni ultima analisi;

b) secondariamente, come, almeno in un contesto giuridico anglo-americano, sia difficile ipotizzare che un Tribunale, di fronte alla necessità di dover interpretare un trattato, si senta in alcun modo vincolato dalle raccomandazioni dell'OECD Council;

c) in terzo luogo, come non siano state spiegate le modalità mediante le quali il presunto «blando» dovere giuridico di attenersi ai Commentari derivante dalle Raccomandazioni dell'OECD Council possa armonizzarsi con il dovere imposto dall'art. 31 della Convenzione di Vienna di restringere i materiali utilizzabili per l'interpretazione dei trattati a quelli enumerati.

Parimenti si è rilevato come sia difficile configurare i Commentari co-

<sup>(86)</sup> Vedasi in merito a questo aspetto AVERY JONES J. ed altri, *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model*, cit., 1671.

<sup>(87)</sup> AULT H.J., *The Rule of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, cit., 145.

me mezzi supplementari di interpretazione ai sensi dell'art. 32 (a) - (b) della Convenzione di Vienna <sup>(68)</sup>.

Infatti, in considerazione dell'attenzione prestata nella redazione degli articoli del modello convenzionale, apparirebbe davvero strano che si verificassero le ipotesi di «ambiguità» e di «oscurità» o di «risultato assurdo» che costituiscono il presupposto per poter utilizzare ai fini interpretativi materiale «non contestuale».

Alla luce di queste considerazioni, la dottrina dinanzi considerata <sup>(69)</sup> afferma che il Commentario può essere innanzi tutto considerato come uno strumento per confermare e rafforzare l'interpretazione della disciplina convenzionale raggiunta mediante l'applicazione dei criteri prospettati dalla Convenzione di Vienna.

A questo riguardo, si sottolinea come la portata dell'art. 32 della predetta Convenzione sia stata spesso sottovalutata, atteso che detta norma ammette il ricorso a mezzi supplementari di interpretazione non solo quando l'interpretazione raggiunta non è soddisfacente perché oscura o incongrua <sup>(70)</sup>, ma anche al fine di confermare il significato che deriva dall'applicazione della metodologia interpretativa delineata dal precedente art. 31.

Secondariamente, sempre a giudizio della dottrina dinanzi considerata, i Commentari possono tuttavia rivestire un ruolo ancor più rilevante, in quanto possono porsi come strumento di applicazione del contenuto normativo dell'art. 31, paragrafo 4 del Modello OECD, il quale, si ram-

<sup>(68)</sup> AULT H.J., *The Rule of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, cit., 145.

<sup>(69)</sup> AULT H.J., *The Rule of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, cit., 144.

Tale opinione risulta del resto condivisa anche da Autori di differenti Paesi. Si vedano OBERSON V.-HULL H.L., *Switzerland In International Tax Law*, Amsterdam, 1996, 73 ss. Per una critica a detta impostazione si veda VOGEL K., *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, *IBFD Bulletin*, 2000, 614-615 il quale sottolinea come, a ragione dell'abbreviarsi dei tempi di modifica del Modello OCSE e dei relativi Commentari, delle loro modalità di pubblicazione nonché dei tempi di pubblicazione, il riferimento ai Commentari come espressione dell'«ordinary» o dello «special meaning» di un termine contenuto in un trattato contro la doppia imposizione, non possa più considerarsi come regola generale.

<sup>(70)</sup> Con riferimento al punto suddetto la dottrina statunitense in questa sede considerata si pone in contrasto con VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, cit., 30, il quale sembra considerare i mezzi supplementari di cui all'art. 32 della Convenzione di Vienna prevalentemente come strumenti funzionali a fattispecie in cui l'applicazione dei metodi interpretativi ordinari ha condotto ad un risultato ambiguo.

menta, dispone che «ad un'espressione sarà attribuito uno speciale significato se è stabilito che quest'ultimo esprimeva l'intenzione delle parti».

Tale disposizione, infatti, si presta ad essere posta in diretta e stretta correlazione con l'art. 32 della Convenzione di Vienna ed interpretata nel senso di permettere comunque il ricorso ai mezzi supplementari previsti dall'articolo da ultimo citato ai fini di individuare la volontà delle parti di utilizzare un'espressione in una specifica maniera.

Ciò, ed è questo il profilo maggiormente rilevante, anche nel caso in cui l'applicazione degli strumenti interpretativi previsti dall'art. 31 non porti, almeno apparentemente, a risultati contraddistinti da oscurità ed ambiguità.

I Commentari, infatti, costituiscono il «background» dell'opera di elaborazione e redazione degli articoli del modello convenzionale e, conseguentemente, è fondatamente presumibile che il loro contenuto e l'interpretazione normativa da essi fornita fossero perfettamente conosciuti dalle parti della convenzione nel momento in cui quest'ultime hanno scelto di utilizzare il Modello OECD ai fini della stipulazione del trattato contro la doppia imposizione.

In altre parole, secondo la dottrina in questa sede considerata si può fondatamente presumere che, nei casi di utilizzazione del Modello OECD, le parti del trattato abbiano aderito anche all'interpretazione del Modello fornita nei Commentari e l'abbiano quindi adottato e che, pertanto, i Commentari corrispondano ed esprimano l'intenzione delle parti.

Ne consegue che se le parti hanno utilizzato il Modello OECD ed il Commentario attribuisce uno specifico significato ad una determinata espressione in esso contenuta, allora si può sostenere che detto significato è stato stabilito dalle parti medesime e, pertanto, che esso è quello che esprime la loro intenzione.

Sulla base di tale rilievo è quindi possibile invocare l'applicazione del paragrafo 4 dell'art. 31 della Convenzione di Vienna.

Il risultato concreto di detta interpretazione è costituito dalla possibilità di ricorrere ai mezzi supplementari di interpretazione attribuendo loro un ruolo primario e non quello subordinato che la lettera dell'art. 32 della Convenzione di Vienna sembra loro riconoscere.

Una rilevante problematica concernente l'utilizzazione dei Commentari ai fini dell'interpretazione delle convenzioni contro la doppia imposizione riguarda l'individuazione del testo del Commentario cui fare riferimento.

La formulazione del Commentario è infatti assoggettata a periodiche

modificazioni, le quali, oltre tutto, negli ultimi anni sono divenute abbastanza frequenti.

Si pone quindi il problema di stabilire se, nel caso di utilizzazione del Commentario, si debba fare riferimento al testo vigente al momento della conclusione della convenzione o, invece, a quello vigente al momento della applicazione del trattato.

Il Comitato sugli Affari Fiscali dell'OECD si è ripetutamente pronunciato a favore della cosiddetta «interpretazione dinamica» («*ambulatory interpretation*») ovvero in favore dell'utilizzazione del testo del commentario vigente al momento dell'applicazione del trattato<sup>(51)</sup>.

Nel 1995, poi, il testo del modello di convenzione è stato modificato al fine di recepire le indicazioni dinanzi considerate; l'attuale formulazione del modello, infatti, prevede in modo esplicito che «... qualunque termine che non è stato definito in un'altra parte all'interno della Convenzione, a meno che il contesto non richieda altrimenti, ha il significato che gli è proprio al tempo dell'applicazione della Convenzione...»<sup>(52)</sup>.

Sulla problematica dinanzi considerata, la posizione della prassi e della giurisprudenza in ambito europeo non è ancora ben definita<sup>(53)</sup>; in dottrina, invece, sembra prevalere un atteggiamento critico<sup>(54)</sup> fondato prevalentemente sull'argomento interpretativo legato alla volontà delle parti ed ai vincoli costituzionali connessi all'eventuale automatica accettazione di modifiche ai Commentari che non siano una semplice chiarificazione del testo convenzionale, ma che abbiano natura di modifica sostanziale.

---

<sup>(51)</sup> Vedasi l'Introduzione al Modello OECD del 1977 al paragrafo 30, l'Introduzione al Modello OECD del 1992 al paragrafo 33.

<sup>(52)</sup> Vedasi sul punto il Commentario al Modello OECD (versione 1998), articolo 3, paragrafo 2, punti 11 e 13.1.

Il Commentario afferma che la modificazione del testo del paragrafo 2 dell'art. 3 operata nel 1995 è avvenuta per rendere detto testo più vicino alla generale e costante comprensione da parte degli Stati membri dell'OECD.

<sup>(53)</sup> Sul punto si veda il quadro delineato da AVERY JONES J., *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, in *IBFD Bulletin*, 2002, 103 ss.

Inoltre, a titolo di esempio, si vedano, in relazione alla posizione della prassi, della giurisprudenza e della dottrina austriaca, HEINRICH J.-MORITZ H., *Interpretation of Tax Treaties*, cit., 148-149; LANG M., *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not To Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties*, in *Intertax*, 1997, 7.

Detti autori sottolineano come la prassi austriaca sia orientata ad accettare l'*ambulatory interpretation*, mentre la giurisprudenza sembra orientata in senso contrario.

<sup>(54)</sup> VOGEL K., *On Double Taxation Conventions*, ed. 1997, 36, n. 82b; REIMER E., *Interpretation of Tax Treaties*, in *European Taxation*, 1999, 469.

Analoghi riscontri possono essere constatati nella dottrina statunitense e canadese <sup>(72)</sup>.

Nella giurisprudenza statunitense, tuttavia, non mancano esempi in cui gli organi giurisdizionali hanno accettato l'«*ambulatory interpretation*» <sup>(73)</sup>.

Al riguardo, si è osservato come l'utilizzazione di un testo del Commentario differente rispetto a quello vigente al momento della conclusione della convenzione possa essere accettata nel caso in cui le modifiche abbiano avuto per oggetto la formulazione letterale al fine di migliorarla e di renderla più precisa.

In tal caso, il ricorso ad un testo di Commentario più aggiornato risulta peraltro conforme alle regole dettate dallo stesso Commentario in materia di interpretazione delle espressioni non definite all'interno della Convenzione, per le quali deve essere fatto riferimento al diritto interno.

In siffatta ipotesi, il Commentario raccomanda espressamente che l'interpretazione sia operata sulla base del diritto interno vigente al momento dell'applicazione della Convenzione e non di quello in vigore al momento della stipulazione di quest'ultima <sup>(74)</sup>.

In proposito, tuttavia, il medesimo Commentario precisa che ad uno Stato non dovrebbe essere permesso di incidere a livello sostanziale sul contenuto della Convenzione mediante modifiche successive del diritto interno inerenti alla portata delle espressioni non definite <sup>(75)</sup>.

In altre parole, non può essere consentito che uno Stato contraente, mediante interventi normativi di diritto interno, modifichi il proprio ordinamento tributario con l'effetto di «svuotare» la convenzione del suo contenuto sostanziale.

Dette considerazioni devono essere tenute presenti anche in relazione ad eventuali modifiche apportate al testo del Commentario.

Se infatti le predette modifiche del Commentario incidono a livello

<sup>(72)</sup> AULT H.J., *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, *Intertax*, 1994/4, 144; LANGER M., *The Need for Reform in the Tax Treaty Area*, citato da J.E. BISCHEL Ed., *Income Tax Treaties*, New York, Practising Law Institute, 1978, 717-758; WARD D., *Ward's Tax Treaties*, Davis-Ward & Beck, 1996-97, Carswell, 1996, Scarborough-Ontario, 40-41.

<sup>(74)</sup> *Estate of Burghardt v. Commissioner*, 80 TC 705 (1983) affirmed 734 F 2d 3 (3rd Cir., 1984).

<sup>(75)</sup> Cfr. il Commentario al Modello OECD, art. 3 (2), paragrafo 11.

<sup>(76)</sup> Cfr. il Commentario al Modello OECD, art. 3 (2), paragrafo 13.

sostanziale sull'applicazione della convenzione variando la portata ed il senso di talune espressioni in essa contenuta, la legittimità dell'utilizzazione del testo «aggiornato» del commentario può essere messa in discussione.

Detta utilizzazione non sembra cioè ammissibile se il nuovo testo del Commentario, incidendo a livello interpretativo, comporta un emendamento della convenzione, modificando sostanzialmente il significato di un articolo (al quale, peraltro, non è stata apportata alcuna modifica lessicale).

Siffatto rilievo, d'altro canto, assume ancor più significato nel caso in cui si aderisca all'impostazione in precedenza delineata, secondo la quale l'utilizzazione dei Commentari può essere giustificata ai sensi dell'art. 31, quarto paragrafo, della Convenzione di Vienna anche in ipotesi in cui l'interpretazione conseguita mediante il ricorso ai mezzi «ordinari» non è ambigua o oscura, in considerazione del fatto che i Commentari, nel caso in cui un trattato sia stato stipulato sulla base del Modello OECD, esprimono l'intenzione delle parti e pertanto eventuali specifici significati da essi attribuiti ad una determinata espressione possono essere ricondotti direttamente alla volontà delle parti medesime in quanto da quest'ultime implicitamente «stabiliti».

È evidente, infatti, che la suddetta ricostruzione, la quale si fonda sulla supposta adesione delle parti all'interpretazione della norme convenzionali fornita dai Commentari al momento della stipulazione del trattato, mal si concilia con l'«*ambulatory interpretation*», che si concreta nella possibilità di una progressiva modifica di detta interpretazione e quindi nella possibilità di esiti interpretativi che, in quanto sconosciuti alle parti contraenti al momento della stipulazione del trattato, non possono certo essere considerati come accettati dalle parti predette.

#### 6.1. *L'utilizzazione dei Commentari al Modello OECD da parte della giurisprudenza italiana.*

Anche all'interno della giurisprudenza italiana si riscontrano precedenti nei quali i Commentari sono stati utilizzati come punti di riferimento a scopo interpretativo.

In una serie di pronunce, relative al contenuto della nozione di stabile organizzazione ed alla sua individuazione anche in presenza di enti dotati di personalità giuridica, si è fatto riferimento al Commentario al-

l'art. 5, paragrafo 4, punti 23, 24, 25, 33, 37, 38<sup>(99)</sup>.

In un'ulteriore e recentissima ordinanza<sup>(100)</sup> emessa in tema di rilevanza della ripartizione delle spese di regia agli effetti dell'imposizione ai fini IVA, si è invece fatto riferimento al Commentario art. 7(3) e (4) note 17.6 e 17.7.

In un'ottica comparatistica, si può osservare come analoghi riscontri emergano dalla giurisprudenza statunitense.

Nel caso *United States v. AL Burbank & Co Ltd*, la US Court of Appeals (2nd Circuit)<sup>(101)</sup>, nell'interpretare il trattato contro la doppia imposizione stipulato tra gli Stati Uniti ed il Canada nel 1942, ha preso in considerazione il Modello di Convenzione OECD del 1963 nonché la redazione del Commentario redatta nel 1977 al fine di confermare l'interpretazione dei giudici di grado inferiore fondata, nel caso di specie, sul chiaro significato del testo del trattato.

Nel caso *Taisei Fire and Marine Insurance Co, Ltd v. CIR*<sup>(102)</sup>, la *Tax Court*, dovendo interpretare determinate disposizioni del trattato contro la doppia imposizione concluso dagli Stati Uniti con il Giappone nel 1971, ha attribuito notevole rilevanza al Modello OECD ed al relativo Commentario<sup>(103)</sup>.

Al riguardo, la *Tax Court* ha rilevato come, di regola, dovrebbero es-

<sup>(99)</sup> Cass., 7 marzo 2002, n. 3367; Cass., 26 marzo 2002, n. 4319; Cass., 25 maggio 2002, n. 7689; Cass., 25 luglio 2002, n. 10925; Cass., 6 dicembre 2002, n. 17373 (casi Philip Morris).

<sup>(100)</sup> Cass. 23 aprile 2004, n. 7851, cit.

<sup>(101)</sup> US Court of Appeals (2nd Circuit) 525 F.2d 9 (2nd Circuit, 1975); cert. denied 426 US 934 (1976).

Vedasi anche *United States v. Lincoln First Bank* 80-1 USTC 9231 (SDNY, 1980).

<sup>(102)</sup> *Taisei Fire and Marine Insurance Co, Ltd v. CIR*, 104 TC 535 (USTC, 1995).

<sup>(103)</sup> La fattispecie riguardava la qualificazione o meno come stabile organizzazione, ai sensi di una disposizione corrispondente all'art. 5 (4) e (5) del Modello OECD del 1963, di un agente di una società non residente.

Tale disposizione stabiliva che un agente che godeva di un «*independent status*» non costituiva una stabile organizzazione.

Il termine «*agent of independent status*» non risultava definito nel Modello di Convenzione e non era definito neppure nello specifico trattato afferente al caso di specie.

Tuttavia il paragrafo 15 del Commentario all'articolo 5 del Modello OECD stabiliva che concretavano una stabile organizzazione solo gli agenti che erano tali «*both from the legal and economic points of view*».

La *Tax Court* ritenne che la congiunzione «*and*» dovesse essere interpretata in senso disgiuntivo.

Il Commentario del 1977 avvalorava questa interpretazione che, del resto, trovava riscontro anche nel *Report of the Fiscal Committee of the League of Nations* del 1928.

sere presi in considerazione soltanto i Commentari adottati prima della ratifica dello specifico trattato considerato nel caso di specie.

Tuttavia, nella fattispecie in esame la *Tax Court* ha ritenuto di attribuire rilievo anche al Commentario del 1977, atteso che, a suo giudizio, quest'ultimo rifletteva «l'originale intenzione del Commentario relativo al Modello del 1963» e quindi, sostanzialmente, presentava un contenuto che coincideva con il Commentario precedente <sup>(104)</sup>.

I Commentari, d'altra parte, sono stati utilizzati come base interpretativa anche all'interno di alcuni *rulings* <sup>(105)</sup>.

## 7. Il ruolo del diritto comunitario a fini interpretativi.

Il diritto comunitario influenza in modo significativo sia il diritto tributario interno dei singoli Stati membri della UE, sia il diritto internazionale tributario.

In particolare, per quanto attiene al tema in questa sede esaminato, il diritto comunitario svolge un ruolo fondamentale ai fini dell'interpretazione delle convenzioni contro la doppia imposizione <sup>(106)</sup>.

In merito, si deve segnalare che la Corte di Giustizia <sup>(107)</sup> ha affermato l'esistenza dell'obbligo del giudice nazionale di procedere ad una interpretazione del diritto interno conforme al diritto comunitario (soprattutto quando si tratti di norme o principi del diritto comunitario primario).

Al riguardo, la Corte ha aggiunto che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite, nel rispetto del diritto comunitario, anche nella materia delle imposte dirette, sebbene quest'ultima, allo stato attuale del diritto comunitario, non rientri nella competenza della Comunità <sup>(108)</sup>.

L'art. 220 del Trattato (art. 293 nella versione consolidata a seguito del Trattato di Amsterdam) si limita infatti a prevedere che gli Stati membri

<sup>(104)</sup> Vedasi la sentenza citata alla nota precedente a pagina 550.

<sup>(105)</sup> Rev. Rul. 86-145, 1986-2 C.B. 297; Rev. Rul. 75-131, 1975-1 C.B. 255.

<sup>(106)</sup> LEHNER M., *Interpretation of Tax Treaties according to German Theory and Practice*, in AA.VV. (K. Vogel editor), *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, 1998, 95.

<sup>(107)</sup> Corte Giust., 25 febbraio 1999, C-131/97, (Annalisa Carbonari ed altri / Università degli Studi di Bologna) punto 48 della motivazione.

<sup>(108)</sup> Corte Giust., 4 ottobre 1991, causa C-246/89, punto 12 (Commissione / Regno Unito); Corte Giust., 14 febbraio 1995, causa C-279/93 (Finanzamt Koeln-Altstadt / Schumaker).

avviino tra loro «per quanto occorra, negoziati intesi a garantire, a favore dei loro cittadini...l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità»<sup>(109)</sup>, ma non prevede una specifica competenza comunitaria nel campo delle imposte dirette.

La Corte di Cassazione<sup>(110)</sup>, per altro, richiamando la giurisprudenza comunitaria dinanzi menzionata<sup>(111)</sup>, ha affermato che l'imposizione diretta non è materia attribuita alla competenza comunitaria, ma ciò non esclude che i diritti nazionali e le convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione in essi recepite non debbano rispettare il diritto comunitario ed in particolare il principio di non discriminazione ed il diritto di stabilimento.

Sulla base della giurisprudenza della Corte di Giustizia, la Corte di Cassazione<sup>(112)</sup> ha affermato che il diritto comunitario svolge un proprio ruolo nell'interpretazione ed applicazione dei trattati internazionali conclusi da paesi membri della Comunità europea tra loro e anche con Paesi terzi.

In merito, tuttavia, è stato precisato che il regime comunitario è differente a seconda che la disciplina convenzionale applicabile sia anteriore o posteriore all'entrata in vigore del Trattato di Roma.

Infatti, il primo comma dell'art. 234 (art. 307 a seguito del Trattato di Amsterdam) fa salve le convenzioni concluse tra Stati membri prima di tale data, per cui i diritti e gli obblighi sorti da tali convenzioni restano immutabili e non subiscono l'influenza del diritto comunitario (tale regola è ricondotta al principio «*pacta sunt servanda*») (113).

<sup>(109)</sup> Cass., 17 marzo 2000, n. 3119, cit.

<sup>(110)</sup> Cass., 2 febbraio 2000, n. 1122, cit., col. 1025; Cass., 17 marzo 2000, n. 3119, cit.; Cass., 24 marzo 2000, n. 3547, cit.; Cass., 12 marzo 2001, n. 3588, cit.; Cass., 30 marzo 2001, n. 4764, cit.

Cfr. anche Cass., 28 luglio 2000, n. 9942, cit., 701 che richiama la giurisprudenza comunitaria che afferma l'esistenza dell'obbligo del giudice nazionale di procedere ad una interpretazione del diritto interno conforme al diritto comunitario.

<sup>(111)</sup> Richiamano i principi della sentenza 14 febbraio 1995, C-279/93 (caso Schumaker): Cass., 17 marzo 2000, n. 3119, cit.; Cass., 28 luglio 2000, n. 9942, cit., 701; Cass., 27 ottobre 2000, n. 14197; cit.; Cass., 2 ottobre 2000, n. 12977; Cass., 28 ottobre 2000, n. 14253; Cass., 8 maggio 2000, n. 5768.

Richiamano i principi della sentenza Schumaker e quelli espressi nella sentenza 12 maggio 1998, causa C-336/96 (caso Gilly): Cass., 24 marzo 2000, n. 3547; Cass., 12 marzo 2001, n. 3588; Cass., 30 marzo 2001, n. 4764; Cass., 2 febbraio 2000, n. 1122, cit.

<sup>(112)</sup> Cass., 17 marzo 2000, n. 3119, cit., punto 3.3; Cass., 27 ottobre 2000, n. 14197; punto 3.3; Cass., 28 ottobre 2000, n. 14253, punto 3.3; Cass., 2 ottobre 2000, n. 12977, punto 3.3; Cass., 8 maggio 2000, n. 5768, punto 3.5, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, II, 312.

<sup>(113)</sup> Conformemente a quanto riconosciuto dalla CGCE nelle sentenze 14 ottobre

In merito, per altro, la Corte ha sottolineato come, ai sensi del secondo comma dell'art. 234 (art. 307 nella versione consolidata), gli Stati membri devono assumere le necessarie misure per rimuovere le divergenze col diritto comunitario che possano derivare dall'applicazione dei trattati contro la doppia imposizione ed ha evidenziato come, dalle predette disposizioni si evinca, a contrario, che i trattati internazionali conclusi dagli Stati membri con Paesi terzi successivamente all'entrata in vigore del Trattato di Roma devono conformarsi al diritto comunitario primario e secondario.

L'applicazione delle norme convenzionali nell'ambito intra comunitario e nell'ordinamento dello Stato membro contraente di un trattato contro la doppia imposizione incontra i limiti del principio di non discriminazione e del rispetto delle libertà fondamentali del trattato anche nelle fattispecie relative a trattati conclusi con i Paesi terzi rispetto alla Comunità.

La soggezione al diritto comunitario, nell'ambito della Comunità Europea, della normativa contenuta nei trattati conclusi con Paesi terzi comporta quindi l'obbligo del giudice nazionale e della pubblica amministrazione di interpretare le disposizioni convenzionali in modo conforme al diritto comunitario.

Nei casi in cui tale interpretazione conforme non sia possibile vi sarà quindi l'obbligo di trarre tutte le conseguenze che derivano dal contrasto tra le norme dei due ordini prima fra tutte l'obbligo di disapplicare le norme interne o di diritto internazionale patrizio contrastanti con le disposizioni ed i principi di diritto comunitario primario o secondario che abbiano diretta applicabilità (qual è certamente l'articolo 6) <sup>(114)</sup>.

---

1980, C-812/79 procedimento penale c. Juan C. Burgoa; 17 marzo 1986, C-121/85, Conegate Limited c. HM Customs & Excise.

<sup>(114)</sup> Il principio per cui le norme di diritto interno devono essere interpretate in modo conforme al diritto comunitario è stato affermato dalla Cassazione anche in materia di IVA.

Le norme nazionali che impiegano in materia di IVA devono essere sottoposte ad interpretazione adeguatrice alla luce di quella prevista dall'art. 9, n. 1 della sesta direttiva (Cass., 7 marzo 2002, n. 3367; Cass., 25 maggio 2002, n. 7689, Cass., 25 luglio 2002, n. 10925; Cass., 6 dicembre 2002, n. 17373).

### 7.1. Il principio di non discriminazione.

Il principio di non discriminazione sulla base della nazionalità è contenuto nell'art. 12 CE (ex art. 6 del Trattato CEE) <sup>(115)</sup>.

La giurisprudenza <sup>(116)</sup> e la dottrina <sup>(117)</sup> concordano nell'attribuire a detto principio un carattere generale, essendo esso previsto sia dal diritto comunitario, che dal diritto convenzionale che, infine, dagli accordi commerciali internazionali.

L'applicabilità del principio di non discriminazione nel campo dell'imposizione diretta è stata peraltro ripetutamente affermata dalla Corte di Giustizia <sup>(118)</sup>.

La Corte di Cassazione <sup>(119)</sup> ha recepito l'insegnamento della Corte di Giustizia ed ha affermato <sup>(120)</sup> che i trattati devono rispettare il diritto comunitario ed in particolare il principio di non discriminazione e quello di stabilimento (artt. 6 e 52 TR divenuti, rispettivamente, l'art. 12 e l'art. 43).

Ne deriva che si deve escludere un'interpretazione che conduca a risultati interpretativi in contrasto con il diritto comunitario.

<sup>(115)</sup> Si veda il cap. XXI, AMATUCCI F., *La discriminazione di trattamento nel Modello OECD (art. 24)*.

<sup>(116)</sup> Cass., 8 maggio 2000, n. 5768; Cass., 28 luglio 2000, n. 9942; Cass., 2 ottobre 2000, n. 12997; Cass., 27 ottobre 2000, n. 14197; Cass., 28 ottobre 2000, n. 14253.

<sup>(117)</sup> ADONNINO P., *Il principio di non discriminazione nei rapporti tributari fra Paesi membri secondo le norme della Cee e la giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1993, 62 ss.; AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, 63 ss., 103 ss., 179 ss.; GARCIA MONCÓ A., *Libre circulación de capitales en la Unión europea: problemas tributarios*, Madrid, 1999, 176 ss.

<sup>(118)</sup> Vedasi la sentenza 14 febbraio 1995, C-279/93 (Schumaker) in cui è affermato che il principio di non discriminazione, previsto in generale dall'art. 6 del Trattato (12 nella versione consolidata) e ribadito in altre norme, quale l'art. 48 nei confronti dei lavoratori dipendenti, osta a che la normativa di uno Stato membro in materia d'imposte dirette conceda ai residenti il beneficio di particolari procedure (nel caso di specie, il conguaglio annuale delle ritenute alla fonte a titolo d'imposta sulle retribuzioni), ma lo neghi a persone fisiche che percepiscono risorse di natura retributiva nel suo territorio, ma non abbiano *ivi* residenza.

Vedasi anche Corte Giust., 28 gennaio 1985, C-270/83 (Commissione / Francia); Corte Giust., 13 luglio 1993, C-330/91 (The Queen / Inland Revenue Commissioner ex parte Commerzbank); Corte Giust., 12 aprile 1994, C-1/93 (Halliburton Services BV / Staatssecretaris van Financiën); Corte Giust., 15 maggio 1997, C-250/95 (Futura Participations SA / Administration de contributions).

<sup>(119)</sup> Cass., 17 marzo 2000, n. 3119, cit.

<sup>(120)</sup> Cass., 2 febbraio 2000, n. 1122, cit.; Cass., 17 marzo 2000, n. 3119, punto 3.2 Cass., 24 marzo 2000, n. 3547; Cass., 8 maggio 2000, n. 5768; Cass., 2 ottobre 2000, n. 12997; Cass., 27 ottobre 2000, n. 14197; Cass., 28 ottobre 2000, n. 14253; Cass., 12 marzo 2001, n. 3588; Cass., 30 marzo 2001, n. 4764.

La Cassazione <sup>(121)</sup> ha quindi sostenuto che anche le norme tributarie interne devono essere interpretate alla luce del principio di non discriminazione.

In merito, essa ha osservato che l'applicazione del principio di non discriminazione in materia fiscale, dapprima applicato con riferimento alla libera circolazione dei lavoratori, ha finito con l'assumere un'estensione più ampia, includendo tutte quelle forme dissimulate, basate sulla residenza o su sistemi differenziati di tassazione, che si traducono in discriminazioni basate sulla nazionalità e finiscono col limitare la libera circolazione dei capitali (art. 58 ex 73 D del Trattato).

Pertanto, detto principio deve essere applicato anche al trattamento d'imposizione fiscale diretta dei redditi percepiti in uno Stato membro da una società avente sede in un altro Stato membro, essendo la regola generale di non discriminazione prevista dall'art. 6 (ora art. 12) del Trattato, testualmente riferita alle persone fisiche, considerata estensibile alle società.

In merito, la Corte Suprema <sup>(122)</sup> ha affermato che «il principio di non discriminazione svolge...un ruolo adeguato sull'interpretazione della disciplina dettata dal diritto interno, nelle sue connessioni con la disciplina convenzionale».

Più specificamente la Corte di Cassazione <sup>(123)</sup> nel fare un richiamo alla più autorevole dottrina giuridica estera <sup>(124)</sup> ha recepito il principio (espresso da detta dottrina) secondo cui la stessa funzione dei trattati sulla doppia imposizione comporta che nel sistema da essi introdotto costituisca «principio regolatore fondamentale il divieto di discriminazione, anche nei trattati non conformi al modello OECD, che non contengano una specifica clausola che recepisca detto principio».

In merito, la Cassazione <sup>(125)</sup> ha specificato che l'applicazione delle

<sup>(121)</sup> Cass., 28 luglio 2000, n. 9942, cit., 701.

<sup>(122)</sup> Cass., 28 luglio 2000, n. 9942, cit., 701.

<sup>(123)</sup> Cass., 17 marzo 2000, n. 3119, punto 3.2.

<sup>(124)</sup> La Corte Suprema ha fatto riferimento alla dottrina tedesca e statunitense senza però specificare gli Autori da essa considerati. Nel senso da essa indicato si vedano: HERZIG N.-DAUTZENBERG N., *Diskriminierung der Grenzüberschreitenden Spaltung im Spaltunserlaß*, in *Der Betrieb*, 1992, 2519.

<sup>(125)</sup> Cass., 17 marzo 2000, n. 3119, cit., punto 3.3 (la fattispecie riguardava una supposta discriminazione a ragione del non riconoscimento del credito d'imposta su dividendi corrisposti da società statunitense (art. 10 trattato USA Italia); Cass., 8 maggio 2000, n. 5768, cit.; Cass., 2 ottobre 2000, n. 12997, cit.; Cass., 27 ottobre 2000, n. 14197, cit.; Cass., 28 ottobre 2000, n. 14253, cit. (tutte relative alla questione afferente all'imponibilità ai fini

norme convenzionali nell'ambito intra-comunitario e nell'ordinamento dello Stato contraente incontra i limiti del principio di non discriminazione e del rispetto delle libertà fondamentali garantite dal Trattato e che detto principio vale anche per i trattati con i Paesi terzi.

Infatti, come è già stato rilevato al paragrafo precedente «*la soggezione al diritto comunitario - nell'ambito della Comunità Europea - del contenuto dei trattati coi Paesi terzi comporta, quindi, l'obbligo del giudice nazionale e della pubblica amministrazione a interpretare le disposizioni convenzionali in modo conforme al diritto comunitario e, nei casi in cui tale interpretazione conforme non sia possibile, a trarre tutte le conseguenze che derivano dal contrasto tra le norme dei due ordini, prima fra tutte l'obbligo di disapplicare le norme (interne o di diritto internazionale patrizio) contrastanti con le disposizioni e principi di diritto comunitario, primario e secondario, che abbiano diretta applicabilità quale è certamente l'art. 6 del Trattato CEE*»<sup>(125)</sup>.

Un problema particolare è costituito dall'applicazione del principio di non discriminazione a tutela di contribuenti appartenenti a Stati membri della UE ed a Stati terzi rispetto all'Unione Europea.

In merito, in una prima occasione, la Corte di Cassazione<sup>(127)</sup> si è richiamata alla sentenza 12 maggio 1998 C-336/96<sup>(128)</sup> (Coniugi G. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin) ed ha sottolineato che, alla luce di quanto espresso da detta sentenza:

a) l'art. 220 TR si limita a tracciare il quadro di trattative che gli Stati membri intavoleranno tra loro per quanto occorra e indica come obiettivo eventuale l'eliminazione della doppia imposizione all'interno della Comunità.

Detta norma, infatti, pone solo un programma di armonizzazione delle legislazioni fiscali, la quale, attualmente, è stata, pur parzialmente, conse-

dell'Ilor delle *royalties* corrisposte a residenti in USA e nel Regno Unito durante la vigenza delle convenzioni del 1955 e del 1960).

<sup>(124)</sup> Sulla base dei suddetti principi, la Corte ha affermato che se una norma di convenzione bilaterale (nel caso di specie l'art. 11, paragrafo 1 del trattato italo francese del 1958) dovesse essere interpretata nel senso di escludere l'ammissibilità di un costo da *redevances* perché le stesse sono state pagate a favore della società madre avente sede nell'altro stato contraente tale interpretazione comporterebbe una discriminazione rispetto a identici pagamenti fatti da una società figlia ad una società madre entrambe aventi sede in Italia e limiterebbe il diritto di stabilimento della seconda. Così Cass., 12 marzo 2001, n. 3588, cit.; Cass., 24 marzo 2001, n. 3547, cit.; Cass., 30 marzo 2001 n. 4764, cit.

<sup>(127)</sup> Cass. 2 febbraio 2000, n. 1122, cit., col. 1026.

<sup>(128)</sup> Corte Giust., 12 maggio 1998, causa C-336/96.

guita in alcuni settori come l'IVA e le dogane e non nel campo dell'imposizione diretta;

b) anche se l'eliminazione della doppia imposizione figura tra gli obiettivi del Trattato, dalla lettera del suddetto articolo risulta che questo non può conferire ai singoli diritti che possono essere fatti valere dinanzi ai giudici nazionali;

c) il principio di non discriminazione non osta a che una convenzione bilaterale tra Paesi membri, il cui scopo è soltanto quello di evitare una doppia imposizione, stabilisca una ripartizione tra i due paesi della potestà di imposizione fiscale la quale comporti l'applicazione di un diritto statale che contenga una disciplina meno favorevole di quello dell'altro Paese;

d) lo scopo delle convenzioni contro la doppia imposizione non consiste quindi nel garantire che l'imposizione alla quale è soggetto il contribuente in uno Stato membro non sia superiore a quella cui egli sarebbe soggetto nell'altro.

Sulla base di detti principi, la Corte di Cassazione ha applicato il principio di non discriminazione in relazione al trattamento dei residenti in Italia e ai residenti nel Regno Unito ed ha affermato che il principio di non discriminazione non può giustificare l'applicazione ai residenti nel Regno Unito di una disciplina diversa e più favorevole di quella prevista a livello di convenzione bilaterale ovvero di una disciplina contenuta in un'altra convenzione bilaterale conclusa in ambito comunitario di cui sia parte lo Stato italiano la quale menzioni espressamente l'ILOR tra i tributi oggetto della sua applicazione.

In sostanza, il principio di non discriminazione non attribuisce ad uno Stato membro della UE il diritto di ottenere da un altro Stato membro il trattamento fiscale più favorevole stabilito da una convenzione bilaterale che detto Stato ha stipulato con un altro Stato membro o da una normativa interna di un altro Stato.

Il principio di non discriminazione non può quindi giustificare che a Stati membri parti di convenzioni bilaterali sia riconosciuto un diritto, che discenderebbe dal Trattato Cee, ad un pari trattamento fiscale nei due Paesi.

In relazione a detta problematica, la Corte di Cassazione<sup>(129)</sup> ha successivamente assunto una posizione diversa.

Essa, in primo luogo, ha sottolineato che l'art. 6 del Trattato (ora art.

<sup>(129)</sup> Cass., 28 luglio 2000, n. 9942, cit., 701.

12) «anche se direttamente applicabile, non attribuisce in senso assoluto ai soggetti degli Stati membri un diritto ad ottenere un trattamento fiscale omogeneo» e che il un diritto ad un uniforme trattamento non è riconosciuto (ai singoli) neppure dall'art. 220 del Trattato CE (nella parte in cui dispone che gli Stati membri avvino tra loro «per quanto occorra negoziati intesi a garantire a favore dei loro cittadini... l'eliminazione della doppia imposizione fiscale all'interno della Comunità».

Tuttavia, pur consapevole delle premesse dinanzi esposte, la Corte ha dichiarato di prendere atto dell'avviso espresso dalla più recente e autorevole dottrina inglese e tedesca (il quale costituirebbe l'opinione «comune» <sup>(130)</sup>) secondo cui il principio di non discriminazione comporta l'estensione automatica di un vantaggio o di un'opportunità accordata ai soggetti di uno Stato membro mediante una norma patrizia o anche di diritto interno ai soggetti di tutti gli altri Stati membri.

Tale principio pur non avendo ancora trovato applicazione nella giurisprudenza relativa all'imposizione diretta risulta affermato in alcune sentenze della Corte di Giustizia, per esempio con riferimento ad una supposta «discriminazione linguistica» <sup>(131)</sup>.

La Corte di Cassazione ha riferito detto principio non al solo campo dell'uso di una lingua, ma, con applicazione estensiva, anche a quello della libera circolazione della persone e che deve essere ritenuto applicabile a tutte le libertà fondamentali protette dal diritto comunitario.

Sulla base di dette premesse, la Corte Suprema ha ritenuto che costituisca una violazione del principio di non discriminazione il fatto che l'applicazione della disciplina convenzionale determinasse che i redditi perce-

<sup>(130)</sup> Vedasi la nota 124.

<sup>(131)</sup> Nella sentenza 28 novembre 1998, in causa C-274/96 (Procedimenti penali c. Horst Otto Nickel e Ulrich Franz), la Corte di Giustizia ha affermato che l'art. 6 del Trattato non consente che una normativa nazionale, da un lato, riconosca ai cittadini che risiedono nel territorio di uno specifico ente locale e che appartengono ad un ceppo linguistico diverso dalla lingua principale dello Stato membro interessato il diritto ad ottenere che i procedimenti penali si svolgano nella loro lingua e, dall'altro, non garantisca il medesimo diritto ai cittadini di altri Stati membri, della stesse lingua dei cittadini dinanzi considerati, che circolano e soggiornano nello stesso territorio.

In concreto il principio espresso dalla Corte di Giustizia è il seguente: è in contrasto con il principio di non discriminazione il fatto che lo Stato italiano attribuisca ai cittadini di lingua tedesca della provincia di Bolzano il diritto che il procedimento penale si svolga nella loro lingua, ed al contempo neghi detto diritto ai cittadini di altri Stati membri che soggiornano o circolano in Italia e che sono di lingua tedesca (a nulla influendo il rilievo per cui il diritto di che trattasi trovi ragione nell'esigenza di tutelare una minoranza).

piti da un residente nel Regno Unito fossero soggetti ad un regime più gravoso di quello previsto per le *royalties* percepite da residenti di Paesi diversi dal Regno Unito o, più esattamente, da altri soggetti non residenti (appartenenti o meno all'area comunitaria) <sup>(132)</sup>.

Il principio per cui, anche per i trattati con i Paesi terzi, l'applicazione delle norme convenzionali nell'ambito intra comunitario e nell'ordinamento dello Stato membro contraente incontra i limiti del principio di non discriminazione e del rispetto delle libertà fondamentali del trattato è stato ribadito in ulteriori pronunce <sup>(133)</sup>.

Successivamente, tuttavia la Corte di Cassazione <sup>(134)</sup> è ritornata sui propri passi ed ha affermato che «il principio di non discriminazione in base alla nazionalità si riferisce ai Paesi aderenti alla Comunità, giacché secondo la Corte di Giustizia, non esiste nel Trattato un principio generale che imponga alle Comunità, nelle relazioni esterne, di consentire sotto tutti gli aspetti un trattamento uguale ai vari Paesi terzi».

Detto principio, in verità è stato affermato dalla Corte di Giustizia anche in riferimento al regime della concorrenza.

In merito, infatti, la Corte di Giustizia ha sottolineato come i trattati comunitari non sanciscano un principio generale secondo cui la Comunità deve garantire la parità di trattamento sotto ogni aspetto anche nell'interscambio extra-comunitario e come gli operatori non possano comunque far valere siffatto principio generale <sup>(135)</sup> <sup>(136)</sup>.

<sup>(132)</sup> Si tratta della problematica, che è già stata precedentemente ricordata, relativa alla all'imponibilità ai fini dell'Ilor delle *royalties* corrisposte a residenti in USA e nel Regno Unito durante la vigenza delle convenzioni del 1955 e del 1960.

L'applicazione della convenzione comportava il mancato assoggettamento alla ritenuta sostitutiva e quindi determinava l'assoggettamento ad Ilor delle *royalties* in esame, mentre i residenti di Paesi diversi dal Regno Unito, non legati all'Italia da un trattato contro la doppia imposizione, avrebbero subito solo la ritenuta sostitutiva di tutte le imposte sul reddito ed avrebbero quindi beneficiato dell'esclusione dall'Ilor.

<sup>(133)</sup> Cass., 7 marzo 2002, n. 3367; Cass., 25 luglio 2002, n. 10925; Cass., 25 luglio 2002, n. 10925; Cass., 6 dicembre 2002, n. 17373, in cui parte controcorrente era una società residente negli Stati Uniti (casi Philip Morris).

In forza di tale principio non può ammettersi una nozione di stabile organizzazione applicabile ai rapporti tra i due paesi più sfavorevole di quella dettata dall'ordinamento nazionale e da quello comunitario per i rapporti tra i Paesi membri della Ue.

<sup>(134)</sup> Cass. 5 febbraio 2002, n. 1523, in *Riv. Giur. Trib.*, 2002, 1123. Sul punto vedasi anche le considerazioni dubitative espresse sull'esistenza di detto principio da Cass., ss.uu., 20 novembre 2003, n. 17632 riprese anche da Cass. 9 luglio 2004, n. 12698, in *Giur. imp.*, 2004, 1344.

<sup>(135)</sup> In sostanza, non esiste nel Trattato un principio generale che imponga alla Comu-

### 8. La Procedura amichevole.

Una interpretazione comune ed autentica di una convenzione contro la doppia imposizione può derivare prima di tutto da un accordo ad «*hoc*» tra le stesse parti.

Un'interpretazione comune ed autentica può inoltre essere ottenuta anche nell'ambito di un accordo conseguente ad una procedura amichevole<sup>(137)</sup>, sulla base, ovviamente, per quanto attiene al profilo operativo, degli strumenti ermeneutici dinanzi illustrati.

In merito, l'art. 25 del Modello di Convenzione OECD prevede tre distinti tipi di procedura amichevole: la procedura amichevole in senso stretto (o «*specific case method*»), la procedura di consultazione (o «*interpretative method*») e la procedura integrativa (o «*legislative method*») (138).

Più esattamente l'art. 25 (2) del Modello OECD stabilisce che la competente autorità di uno Stato cercherà di risolvere i casi di imposizione contestante con le disposizioni del trattato mediante un reciproco accordo

---

nità nelle relazioni esterne di consentire sotto tutti gli aspetti un trattamento uguale ai vari Paesi terzi. Né esiste un diritto degli operatori economici ad invocare il divieto di discriminazione qualora la differenza di trattamento sia la conseguenza automatica della diversità di trattamento riservata ai Paesi terzi. Si vedano Corte Giust., 22 gennaio 1976, n. 55/76 (Balkan / Hauptzollamt Berlin-Packhof); Corte Giust., 28 ottobre 1982, causa 52/81 (Faust / Commission); Corte Giust., 24 giugno 1986, causa 36/86 (Malt / Hauptzollamt Duesseldorf).

(135) La Cassazione, nella sentenza n. 9942 più volte citata, ha altresì affermato che il principio di non discriminazione opera anche con riferimento al diritto di stabilimento. Al riguardo, La Corte Suprema si è richiamata alla sentenza Corte Giust., 28 gennaio 1986, C-270/83 in tema di imposte sulle società in Francia, secondo la quale il riconoscimento del credito d'imposta esclusivamente agli azionisti residenti in Francia violava l'art. 52 del Trattato.

La Cassazione in merito ha affermato che l'art. 43 (ex art. 52 del Trattato), il quale conferisce agli operatori economici il diritto di scegliere liberamente la forma giuridica appropriata per l'esercizio della loro attività in un altro Stato membro, vieta agli Stati membri di limitare tale facoltà di scelta attraverso disposizioni fiscali che discriminano i non residenti a beneficio dei residenti.

Al riguardo è stato sottolineato che l'art. 48 (ex 58) del Trattato equipara espressamente, per quanto attiene al diritto di stabilimento, le società alle persone fisiche.

(137) Cfr. ADAMI F.-LEITA F., *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 349 e soprattutto 371 ss.; per un approfondimento si veda il cap. XXX del presente volume ADONNINO P., *La prevenzione e soluzione delle controversie tributarie in sede internazionale*.

(138) GARBARINO C., *Note a margine del «Caso Onduline»: interpretazione funzionale delle convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, I, 975 ss.

con la competente autorità dell'altro Stato considerando la necessità di evitare un'imposizione contraria alla Convenzione ed aggiunge che ogni accordo sarà applicato nonostante qualunque termine di prescrizione presente nella legge interna degli Stati contraenti.

La prima parte del 3° paragrafo dell'art 25 dinanzi citato stabilisce che le competenti autorità degli Stati Contraenti cercheranno di risolvere mediante un reciproco accordo qualunque difficoltà o dubbio che sorga in riferimento all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione, mentre la seconda parte del paragrafo 3 appena menzionato dispone che dette Autorità si consulteranno anche reciprocamente per l'eliminazione dei casi di doppia imposizione non previsti dalla Convenzione.

La procedura amichevole in senso stretto, prevista dal paragrafo 2 dell'art. 25, ha per oggetto il caso concreto, prospettato da un contribuente, di una imposizione non conforme alla convenzione attuata nei confronti del contribuente dall'amministrazione fiscale di uno o di entrambi gli Stati contraenti.

In questo caso, l'accordo raggiunto con l'Amministrazione finanziaria dell'altro Stato contraente consente la definizione della fattispecie esaminata, sebbene sorgano dubbi in merito al fatto che l'Amministrazione finanziaria dello Stato «di residenza» sia poi effettivamente vincolata a dare esecuzione all'accordo raggiunto.

La procedura amichevole di consultazione o integrativa opera in funzione interpretativa o legislativa al fine di risolvere problemi interpretativi e di applicazione attinenti alla convenzione senza che necessariamente vi sia un riferimento ad una fattispecie concreta e di estendere l'ambito di applicazione della stessa ai casi di doppia imposizione non previsti. In entrambi i casi l'iniziativa è assunta dalle amministrazioni finanziarie degli Stati contraenti e verte su fattispecie astratte.

Secondo la dottrina <sup>(139)</sup>, in tali casi ci si trova di fronte ad un'interpretazione di parte che vincola, al pari delle circolari e degli atti amministrativi a quest'ultime similari, la sola amministrazione finanziaria.

Gli accordi in questione, per acquisire un'efficacia pari ad un nuovo

---

<sup>(139)</sup> SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, cit., 14.

Più in dettaglio si veda: GARBARINO C., *Note a margine del «Caso Onduline»: interpretazione funzionale delle convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole*, cit., 981 ss.; ADAMI F., LEITA F., *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, cit., 400 ss.

trattato internazionale e produrre effetti nell'ordinamento interno devono sottostare alla usuale procedura che si articola nell'autorizzazione alla ratifica da parte delle Camere, nell'ordine di esecuzione e nella successiva ratifica da parte del Presidente della Repubblica.

In merito alla suddetta problematica, per altro, può ricordarsi come in precedenza sia stato evidenziato che, in passato, la Cassazione <sup>(140)</sup> ha affermato che, in presenza di una disposizione come quella contenuta nell'art. 27 della Convenzione italo francese del 1958 <sup>(141)</sup>, un accordo concluso mediante uno scambio di lettere tra i ministri delle finanze ha valore interpretativo.

Nella suddetta circostanza, per altro, la Cassazione ha invece escluso che un processo verbale di una riunione di una Commissione mista (nel caso di specie, franco-italiana) contenente una determinata interpretazione dell'art. 11 della Convenzione italo-francese, potesse avere valore normativo, rilevano al riguardo come detto verbale documentasse mere trattative <sup>(142)</sup>.

## 9. L'art. 128 del T.U.I.R.

Un ultimo appunto riguarda l'art. 169 del vigente T.U.I.R. (ex art. 128 T.U.I.R.) a norma del quale le disposizioni del presente testo unico si applicano se più favorevoli al contribuente anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione.

<sup>(140)</sup> Cass., 24 maggio 1988, n. 3610, in *I quattro codici della riforma tributaria* - Big, CD Rom, Ipsoa e n. 3611 in Banca dati Documentazione tributaria del Ministero dell'Economia e delle finanze ([www.finanze.it](http://www.finanze.it)).

<sup>(141)</sup> Secondo tale disposizione gli accordi previsti dall'art. 26 della Convenzione in esame (ovvero i regolamenti necessari all'esecuzione delle disposizioni della Convenzione, quelli emanati per dare interpretazione alle norme della convenzione, quelli rivolti ad evitare, ad istanza del contribuente, le doppie imposizioni) dovevano essere stipulati tra le autorità fiscali dei due Paesi.

<sup>(142)</sup> In connessione della pronuncia dinanzi considerata, ed in concomitanza con la sottoscrizione della Convenzione italo-francese del 1989, il Ministro delle finanze francese e quello italiano, hanno proceduto ad uno scambio di lettere con cui hanno confermato l'interpretazione fornita dalla Commissione mista in precedenza considerata.

Sulla fattispecie oggetto della sentenza dinanzi considerata e sulle problematiche interpretative da essa affrontate si vedano GALLI G.B., MIRAULO A., *Italian National Report*, cit., 389 e, soprattutto, 392; SANTA MARIA A., *Sul valore dell'interpretazione dell'art. 11 del trattato fra Italia e Francia per evitare le doppie imposizioni del 29 ottobre 1958 ai sensi dello scambio di lettere del 5 ottobre 1989*, in *Dir. Pr. Trib.*, I, 1413.

La Corte di Cassazione <sup>(143)</sup> ha attribuito all'articolo dinanzi citato il ruolo di criterio normativo per dirimere contrasti tra norme interne e norme o principi di fonti internazionali partizie <sup>(144)</sup>.

In dottrina <sup>(145)</sup>, tuttavia, si è sottolineato come l'applicazione concreta di detta norma concreti una deroga al principio di specialità ed attui una teorica violazione del diritto internazionale, arteso che il disposto normativo dell'articolo dinanzi considerato non pare trovi un giustificato fondamento giuridico solo per il fatto che esso stabilisce una deroga in senso favorevole al contribuente.

In merito si è aggiunto che la giustificazione di tale disposizione «sembra doversi ricercare nella volontà del legislatore tributario di dare valore positivo ai trattati contro le doppie imposizioni» <sup>(146)</sup>.

---

<sup>(143)</sup> Cass., 17 marzo 2000, n. 3119.

<sup>(144)</sup> In merito si veda anche Cass., 30 ottobre 2003, n. 16347, in *Riv. Giur. Trib.*, 2004, 250 e spec. 251.

<sup>(145)</sup> SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, cit., 14.

<sup>(146)</sup> SACCHETTO C., *Le fonti del diritto internazionale tributario*, cap. III in questo «Corso».