



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Pluralismo giuridico ed interpretazione della norma tributaria

di Pasquale Pistone

Abstract

Legal interpretation of tax provision may raise specific issues in the presence of phenomena of legal pluralism. Different issues can arise according to whether pluralism is due to the existence of a supranational legal system or to the relevance of the same situation for the purposes of different legal relations in two or more different legal orders at the international level. After a conceptual delimitation of the boundaries of legal pluralism for tax purposes, this work will categorize its phenomenology and analyze some repercussions on the interpretation of tax provisions. Particular attention shall be paid to the implications on the supremacy of European Union law on the exercise of national sovereignty in tax matters, but also to the interpretation of the provisions contained in international treaties on double taxation. As far as the latter ones are concerned, the search for the legal meaning also requires the identification of the limits within which one should allow the interaction with the provisions of domestic (tax) law of the Contracting States and the concrete application of the interpretative criteria contained in the Vienna Convention on the Law of Treaties, also taking into account the semantic problems due to linguistic pluralism. The problems of legal interpretation of the provisions contained in international tax treaties raises particular problems, considering that such treaties generally include the clauses that are contained in model conventions, in particular the OECD, which are the true soft law source of international tax law. Taking into account this common origin, after focusing on the impact of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention on the interpretation of provisions contained in bilateral tax treaties, the final part of this work analyses the problems concerning the relevance of foreign court decisions for interpretative purposes.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Delimitazione del campo di analisi – 3. Il pluralismo giuridico sovranazionale nel diritto tributario – 4. Il pluralismo giuridico sovranazionale nel diritto tributario – 5. Pluralismo giuridico ed interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione

1) Introduzione

Questo studio si propone di fornire spunti per ulteriori riflessioni sulle tematiche ermeneutiche della norma tributaria nei contesti di pluralismo giuridico. In particolare, l'attenzione di questo studio sarà centrata sulle conseguenze giuridiche che si devono determinare in materia tributaria per effetto dell'esigenza di conoscere il significato concreto di norme tributarie che producono i loro effetti in un sistema giuridico da quello in cui trovano la loro origine. Lo studio affronterà tali problematiche sia nei problemi in cui il pluralismo giuridico si presenta combinato con l'esistenza di un ordinamento sovranazionale, sia in quelli di pluralismo internazionale, ossia tra norme di due ordinamenti tributari separati tra loro, che, però, potenzialmente sono in grado di incidere sulla medesima fattispecie tributaria, in alcuni casi anche per effetto dell'esistenza di una convenzione internazionale contro la doppia imposizione.

2) Delimitazione del campo di analisi

In via preliminare occorre chiarire che questo tipo di problematiche non può porsi nei rapporti tra norme tributarie e norme che provengono da altre branche interne del diritto, come ad esempio le norme civilistiche, penali od amministrative, essendo ciò impedito dall'unitarietà stessa dell'ordinamento giuridico. Non si ritiene opportuno ritornare in questa sede sulle annose discussioni in merito al supposto particolarismo del diritto tributario. L'evoluzione della dottrina tributaria nel corso dei vari decenni ha, infatti, chiarito che, tanto nell'ordinamento giuridico italiano, quanto in altri sistemi giuridici positivi, l'esigenza di tenere conto di rapporti giuridici attinenti all'attuazione del tributo

può giustificare interventi correttivi da parte del legislatore rispetto alle norme che potrebbero altrimenti definirsi di diritto comune, ma non piuttosto giungere ad una generale applicabilità condizionata di quest'ultime norme al recepimento da parte delle fattispecie astratte tributarie. Queste conclusioni non potrebbero nemmeno cambiare nei sistemi giuridici in cui l'accesso al diritto tributario viene regolato da una legge generale tributaria, come ad esempio negli ordinamenti spagnolo e tedesco. Infatti, la funzione di una legge generale tributaria è in sostanza quella di regolare con precisione e sistematicità i flussi concettuali e giuridici, ma non già quella di escludere in modo generale l'applicabilità del diritto comune alla materia tributaria. In questo senso sembra corretto affermare che la stessa funzione venga svolta nell'ordinamento tributario italiano da alcune disposizioni della l. 212/2000, denominata statuto dei diritti del contribuente, ma, in realtà, contenente altresì alcune norme di carattere generale sulla formazione delle leggi tributarie e sull'interpretazione ed applicazione¹³⁵. Questo fenomeno di regolamentazione dell'accesso alla sfera giuridica e normativa tributaria è in sostanza una qualificazione tributaria delle fattispecie astratte extratributarie, onde poterne consentire un'applicazione alla materia tributaria.

L'ambito di analisi di queste riflessioni è, dunque, necessariamente rivolto alle situazioni in cui una fattispecie tributaria può rilevare ai fini di due ordinamenti giuridici separati. Si potrebbe a questo punto giungere all'affrettata conclusione che oggetto del presente studio debbano necessariamente essere le fattispecie transnazionali. Eppure questa conclusione coglierebbe solo in parte l'essenza del fenomeno. Da un punto di vista concettuale, il pluralismo giuridico non presuppone, infatti, necessariamente nel diritto tributario (né invero in altri contesti giuridici), la sussistenza di fattispecie transnazionali, quelle cioè che per loro natura siano ricollegabili alla sovranità tributaria di due o più Stati in ragione della localizzazione del contribuente o della materia imponibile. Accanto a queste ipotesi, che possono definirsi con il termine di pluralismo giuridico internazionale, esistono, infatti, quelle di pluralismo giuridico sovranazionale, quando accanto alla norma tributaria interna ne esiste un'altra che appartiene ad un sistema giuridico distinto da quello interno e che, come nel caso del diritto dell'Unione Europea, si impone sullo stesso in virtù del primato nella gerarchia delle fonti. Non vi è dubbio che in alcuni ambiti del diritto dell'Unione

¹³⁵ Si vedano in questo senso gli artt. 1, co. 2; 2, 3 e 4.

Europea sia pur sempre necessario rinvenire una fattispecie transnazionale, come ad esempio nel caso delle libertà fondamentali. E', però, altresì vero che in altri ambiti, come nel caso degli aiuti di Stato e, più di recente, grazie alle innovazioni del Trattato di Lisbona, dei diritti fondamentali, questo è un elemento soltanto eventuale e che in altri ambiti ancora, come in particolare nell'IVA, accise, tributi doganali e tassazione sulla raccolta dei capitali, l'esistenza di una politica fiscale largamente armonizzata non presuppone necessariamente l'esistenza di un elemento transnazionale ai fini dell'applicazione delle norme del diritto sovranazionale europeo.

E' necessario ora approfondire entrambe le ipotesi di pluralismo, onde delinearne gli elementi essenziali, comuni e dissimili prima di pervenire all'analisi delle questioni di natura più strettamente ermeneutica.

3) Il pluralismo giuridico sovranazionale nel diritto tributario

Il pluralismo giuridico sovranazionale è il risultato intenzionale della creazione di un ordinamento giuridico ulteriore rispetto a quello che uno Stato si è dato. Non si tratta, dunque, di un problema di scelta della legge da applicare, ma piuttosto della contemporanea rilevanza di una fattispecie concreta ai fini di due ordinamenti giuridici separati, ma pur sempre collegati tra loro. Nel caso dell'Unione Europea questo fenomeno normogenetico si giustifica in base all'esigenza di conseguire gli obiettivi per i quali gli Stati membri hanno acconsentito ad una limitazione della loro propria sovranità nazionale.

Proprio in virtù di tali considerazioni si è determinata la creazione di un ordinamento giuridico separato da quello dei singoli Stati membri, ma in grado di imporre i propri principi e le proprie norme primarie e derivate all'interno degli ordinamenti giuridici degli Stati membri. La peculiarità dell'interazione tra i due ordinamenti giuridici ai fini dell'interpretazione delle rispettive norme può cogliersi con maggiore precisione ove si consideri che il meccanismo di collaborazione tra autorità giudiziali nazionali e sovranazionali posto a base del funzionamento del diritto dell'Unione Europea obbliga ciascun giudice ad interpretare il proprio diritto. L'altro diritto (ossia quello nazionale, se visto dalla prospettiva del giudice europeo, e quello sovranazionale, se visto dalla prospettiva del giudice nazionale) viene, invece, letto e recepito come mero fatto, acquisito nell'ambito delle procedure di rinvio pregiudiziale nei precisi termini in cui viene interpretato e descritto dall'altro giudice. In questo modo si determina una competenza

esclusiva ripartita in merito all'interpretazione delle norme nell'ambito di un fenomeno di coordinazione del pluralismo giuridico, seguendo una linea di demarcazione che corrisponde all'ambito operativo dei rispettivi sistemi giuridici (nazionale e sopranazionale). Nelle procedure di rinvio pregiudiziale questo meccanismo assicura così che l'interpretazione delle norme giuridiche sia coerente in ciascuno dei due ordinamenti, assicurando al primato del diritto sovranazionale la effettiva possibilità di trovare applicazione. La Corte di Giustizia Europea tutela rigorosamente il funzionamento del riparto di giurisdizione a livello interpretativo. Infatti, nel caso in cui dall'interpretazione della norma interna da parte del giudice nazionale emerga un contrasto con quella sovranazionale come risulta chiaramente dall'interpretazione di tale diritto in precedenza fornita dalla Corte di Giustizia Europea (anche in relazione ad una fattispecie nazionale strutturalmente simile, ancorché relativa ad altro Stato membro), il giudice nazionale, ancorché di ultima istanza, è tenuto a disapplicare la norma interna senza necessità di rimettere la questione alla Corte di Giustizia, come altrimenti dovrebbe fare, pena la responsabilità finanziaria dello Stato.

Il pluralismo sovranazionale nell'esperienza dell'Unione Europea determina un diverso tipo di questioni nel momento in cui sia richiesto al legislatore nazionale di intervenire a livello normogenetico per attuare il diritto sovranazionale in quello nazionale, come accade, ad esempio, nel caso delle direttive. Infatti, pur essendo le direttive generalmente rivolte agli Stati membri, non è escluso che le stesse siano in grado di produrre effetti diretti¹³⁶. Basta guardare al contenuto delle direttive in materia fiscale (sia per le imposte dirette, sia per quelle indirette) per cogliere che questo fenomeno si verifica molto di frequente¹³⁷. In queste ipotesi l'interpretazione delle direttive determina un interessante sdoppiamento dell'attività ermeneutica, giacché per un verso occorrerà conoscere il significato della norma nazionale di trasposizione della direttiva ed i relativi effetti; per altro verso, occorrerà accertarne la rispondenza al testo sovranazionale, determinando nel contempo quali effetti si possano produrre immediatamente a vantaggio dei contribuenti (se del caso anche nei confronti dello Stato membro) dal testo della direttiva. I riflessi concreti della

¹³⁶ CGCE, 4.12.1974, causa 41/74, *van Duyn*; 5.4.1979, causa 148/78, *Ratti*.

¹³⁷ E' possibile ritenere che questa sia la conseguenza dell'attenzione che normalmente gli Stati membri riservano a questa materia, prevedendo disposizioni dettagliate onde determinare con precisione (e possibilmente in questo modo anche limitare) il trasferimento di sovranità dal livello nazionale a quello sovranazionale.

questione sono numerosi e non solo di natura teorica. Si pensi ad esempio all'utilizzo di un termine diverso nella direttiva rispetto a quello che viene usato dal legislatore nazionale.

In alcune ipotesi il problema può essere risolto in modo agevole, come nel caso in cui le direttive IVA parlano di deduzione, intendendo in realtà parlare di detrazione, cosa che può comprendersi dal meccanismo di funzionamento dell'IVA.

In altri casi la questione è più complessa. Così è stato nel caso dei termini stabile organizzazione e centro di attività stabile, tenuto conto del fatto che il primo termine ha trasposto il secondo nella normativa italiana, creando per lunghi anni una confusione anche concettuale per effetto di costruzioni teoriche che intendevano ricavarne la dimensione giuridica dalle convenzioni internazionali in materia fiscale¹³⁸. Gradualmente si è però fatta strada la corretta impostazione per la soluzione del problema che, pur riconoscendo un possibile nucleo comune ai due concetti, ha riconosciuto la derivazione concettuale della sede fissa di affari ai fini dell'IVA dall'ordinamento giuridico dell'Unione Europea, come interpretato dalla Corte di Giustizia Europea.

Il problema si può analizzare anche in materia di imposte dirette. In particolare, sembra opportuno soffermarsi sui concetti di ritenuta alla fonte, beneficiario effettivo ed agente pagatore, che appaiono anch'essi all'interno del testo di alcune direttive europee.

La dimensione giuridica delle ritenute alla fonte nella direttiva madre-figlia va parametrata alla *ratio* della direttiva stessa, che è quella di evitare qualsiasi forma di prelievo sul percettore degli utili distribuiti in forma di dividendi. In questo senso la Corte di Giustizia Europea non ha esitato ad espandere e restringere il concetto di ritenuta alla fonte, fino a ricomprendervi le imposte di successione applicate al momento della distribuzione dei dividendi¹³⁹ ed ad escluderne altre fattispecie¹⁴⁰.

Questo concetto di ritenuta alla fonte assume un carattere relativo all'ambito di applicazione della direttiva. Condiziona dunque la normativa nazionale che recepisce la direttiva, determinando l'incompatibilità con la stessa di ogni prelievo in capo al percettore del dividendo sia nello Stato della fonte, sia in entrata nel proprio Stato di residenza. Non tocca, invece, l'esercizio della potestà impositiva su fattispecie non coperte dalla direttiva stessa, lasciando, quindi, all'interprete un concetto relativo di ritenuta alla fonte.

¹³⁸ Sul punto cfr. Pistone, P., Centro di attività stabile e stabile organizzazione: l'IVA richiede un'evoluzione per il XXI secolo?, in Riv. Dir. Trib., 1999/1, III, pp. 12-31

¹³⁹ CGCE, 8.6.2000, causa C-375/98, *Epson*.

¹⁴⁰ CGCE, 26.6.2008, causa C-284/06, *Burda*

Una situazione sostanzialmente analoga si determina ai fini della direttiva sulla tassazione degli interessi e delle royalties, nonostante la più limitata finalità di contrasto della doppia imposizione giuridica (e non, invece, anche di quella economica) che si determina in quest'ultimo caso. Diversa deve, invece, ritenersi l'interpretazione del termine ritenuta nella direttiva e negli accordi internazionali europei sulla tassazione del risparmio. La ritenuta rileva nel regime che trova applicazione nei casi di pagamento di interessi da agenti pagatori residenti in Austria, Lussemburgo o in Stati contraenti non membri dell'Unione Europea. In tali casi, infatti, il termine ritenuta non coincide necessariamente con quello corrispondente ai fini delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione in vigore con i suddetti Stati. Si applica, infatti, ad una base imponibile più ampia, determinata sulla base di un concetto di interesse anch'esso più ampio ed in grado di ricomprendere al suo interno anche gli interessi capitalizzati (anche quando solo maturati e non materialmente pagati) e nei soli casi in cui il percettore sia una persona fisica che abbia diritto a riceverlo per proprio conto¹⁴¹.

Quest'ultimo elemento consente di delimitare anche la figura giuridica del beneficiario effettivo nelle direttive fiscali. Infatti, l'assenza di un obbligo a riversare il reddito ad altro soggetto potrebbe assumersi quale elemento caratterizzante la figura del percettore di interessi (sia nella direttiva sulla tassazione del risparmio, sia su quella sugli interessi intersocietari) e di royalties, in grado di differenziarlo rispetto agli altri percettori di tali redditi. Si potrebbe ritenere che questa ricostruzione concettuale non necessariamente influenzi anche gli altri ambiti in cui il diritto tributario utilizza il concetto di beneficiario effettivo. E qui non ci si intende solo riferire a quei sistemi giuridici degli Stati membri dell'Unione Europea che conoscono la ripartizione del diritto di proprietà tra titolarità giuridica (*legal ownership*) e diritto a godere dei benefici dello stesso (*economic ownership*, anche nota come proprietà economica), ma anche a quella dimensione che la figura del beneficiario effettivo ha acquisito nel diritto delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione dal momento in cui, nel 1977, l'OCSE l'ha introdotta nel proprio Modello di convenzione. L'interpretazione della nozione in diritto tributario secondario dell'Unione Europea prescinde, infatti, da un problema di mera titolarità del diritto e individua con maggiore precisione se il soggetto che abbia ricevuto il pagamento di

¹⁴¹ Cr. Art. 1, co. 4 Direttiva 2003/49/CE.

interessi (o royalties) sia nel momento stesso del pagamento obbligato a riversarlo ad altri. A ben guardare, però, non si determina necessariamente una differenza con il concetto di beneficiario effettivo ai fini delle convenzioni, soprattutto ove si tenga conto dell'interpretazione che dello stesso viene fatta nel Commentario al Modello OCSE¹⁴², in cui si sottolinea che lo stesso non deve essere inteso in senso stretto alla stregua del suo significato nel diritto anglosassone come ripartizione del diritto di proprietà, ma piuttosto in modo da non essere obbligati a ritenere che lo Stato della fonte sia obbligato ad applicare la ritenuta in misura ridotta per il solo fatto che il percettore materiale del reddito sia residente nell'altro Stato contraente. In questo senso è possibile sostenere che la ricostruzione concettuale fondata sul diritto sovranazionale eserciti un'influenza anche sull'esercizio della potestà impositiva da parte degli Stati membri dell'Unione Europea sulle stesse materie all'atto di applicare le rispettive norme delle convenzioni contro la doppia imposizione. Secondo quest'impostazione interpretativa, dunque, fra i vari possibili significati attribuibili all'espressione "beneficiario effettivo" in base alle convenzioni internazionali si finirebbe per seguire quello che è in linea con l'interpretazione contenuta nella direttiva, nella misura in cui, ovviamente, quest'ultima sia un sottoinsieme dell'insieme semantico proprio della convenzione.

Più complessa è, invece, l'attività ermeneutica ai fini della ricostruzione della figura dell'agente pagatore. In linea di principio, la direttiva contiene una definizione, che, però, è diversa sia da quella contenuta negli accordi europei internazionali sulla tassazione del risparmio, sia dalla figura affine del sostituto d'imposta, con cui il diritto tributario italiano è solito individuare il soggetto passivo chiamato al pagamento del tributo in forza di un'obbligazione tributaria che presuppone una capacità contributiva a lui non riferibile. L'art. 4, co. 1 della direttiva europea individua l'agente pagatore nel soggetto che corrisponde materialmente gli interessi al beneficiario effettivo o che gliene attribuisce il pagamento, sia esso il debitore del credito che produce gli interessi o l'operatore incaricato dal debitore o dal beneficiario effettivo di pagare gli interessi o di attribuire il pagamento degli interessi. Nei casi degli agenti pagatori situati in Austria e Lussemburgo, questa definizione in sostanza individua tale figura per effetto di una correlazione tra la posizione di obbligato al pagamento della ritenuta e quella di obbligato al pagamento del reddito da

¹⁴² Cfr. OCSE; Commentario all'Articolo 11, para. 9.

risparmio. Invero proprio questo elemento può consentire un raffronto con la figura del sostituto d'imposta, giacché la stessa correlazione si verifica in capo a tale tradizionale figura giuridica del diritto tributario italiano quando si tratti del pagamento di un reddito da risparmio (che nella gran parte delle situazioni potremmo qualificare con maggiore precisione utilizzando il termine di reddito da capitale). Se l'equiparazione tra le due figure è, dunque, tecnicamente possibile, occorre però ricordare che l'agente pagatore sarà obbligato all'effettuazione della ritenuta ai sensi della direttiva e degli accordi sulla tassazione del risparmio anche quando la normativa interna non lo preveda. Può, dunque, affermarsi che le due figure hanno un ambito parzialmente coincidente, giacché non tutti i sostituti d'imposta sono agenti pagatori, né tutti gli agenti pagatori devono essere sostituti d'imposta. Gli agenti pagatori situati in altri Stati membri dell'Unione Europea non hanno obblighi di effettuazione della ritenuta, ma piuttosto sono destinatari degli obblighi formali di comunicazione alle autorità fiscali del proprio Stato, onde rendere possibile l'effettivo funzionamento dello scambio automatico di informazioni disposto dalla direttiva. La scissione degli obblighi patrimoniali da quelli formali non cambia, però, sostanzialmente il quadro, giacché la stessa figura soggettiva può essere destinataria di diversi tipi di obblighi senza sostanzialmente alterarne il quadro concettuale. Né può il quadro cambiare nella misura in cui si prendano in considerazione gli effetti delle convenzioni internazionali, che sovente prevedono obblighi di effettuazione delle ritenute sui redditi da risparmio a carico dell'agente pagatore, dunque del sostituto d'imposta. Il quadro di analisi cambia, invece, quando si tengano presenti le modalità più precise con cui la figura dell'agente pagatore viene delimitata ai fini degli accordi europei internazionali. Se prendiamo ad esempio l'accordo con la Svizzera, comprenderemo che ogni sostituto d'imposta non specificamente indicato dall'accordo come agente pagatore non sarà obbligato ad applicare l'euroritenuta, né gli obblighi formali alla stessa correlati. Questo può avvenire, in particolare, per effetto del mancato recepimento dell'art. 4.2 della direttiva nell'accordo con la Svizzera ed in quello con San Marino.

4) Il pluralismo giuridico internazionale nel diritto tributario

Diversamente da quanto appena visto in relazione al pluralismo giuridico sovranazionale, le situazioni di pluralismo giuridico internazionale non offrono necessariamente un quadro unitario per lo svolgimento dell'attività ermeneutica.

Tradizionalmente è noto che i sistemi giuridici tributari contengono norme per delimitare l'ambito spaziale entro cui si attua la rispettiva sovranità, norme che localizzano la fonte della materia imponibile e norme di collegamento alla potestà impositiva, onde determinare se ed in che misura una determinata fattispecie rilevi ai fini dell'applicazione del prelievo tributario. Tuttavia, le tre tipologie di norme determinano di frequente sovrapposizioni nella potestà impositiva statale, spesso a causa di una tendenza ad estendere per quanto possibile i tre criteri ed in questo modo rafforzare la pretesa tributaria. Uno stesso fatto economico può, quindi, contemporaneamente essere presupposto per la nascita di diverse obbligazioni tributarie in diversi sistemi giuridici. In questo senso la pluralità di sistemi giuridici è conseguenza del mancato coordinamento tra le sovranità nazionali, piuttosto che l'elemento di un macrosistema giuridico complesso, cioè composto da più unità elementari. Resta di fatto, però, che gli Stati cercano di predisporre misure per coordinare l'esercizio della propria potestà impositiva sulle fattispecie transnazionali, onde evitare gli effetti negativi di doppia imposizione internazionale che altrimenti si determinerebbero per il contribuente e che danneggerebbero le attività transnazionali. Accade, dunque, che un ordinamento tributario conceda al contribuente di detrarre le imposte estere da quelle dovute sul reddito complessivo nello Stato di residenza. In questo modo le imposte pagate ad un altro soggetto attivo in ragione di un'altra obbligazione tributaria contribuiscono ad estinguere l'obbligazione tributaria dello Stato di residenza nella misura in cui siano comuni il presupposto ed il soggetto passivo. In tal modo lo Stato di residenza ammette che le imposte pagate in un altro Stato possano contribuire ad estinguere la propria obbligazione tributaria. Il meccanismo del credito per le imposte estere testé descritto può funzionare sia su base unilaterale, ossia essere previsto dalla normativa di fonte interna dello Stato di residenza del contribuente, sia per effetto di accordi internazionali contro la doppia imposizione, che nel contempo possono anche ridurre l'esposizione alla doppia imposizione riducendo le imposte nell'altro Stato contraente o addirittura prevenire tale fenomeno con l'attribuzione esclusiva della potestà impositiva. Ai fini di questo lavoro entrambe le categorie di norme rilevano, in quanto dimostrano che l'operatore del diritto deve confrontarsi con norme appartenenti ad un altro sistema giuridico ai fini di applicare la propria normativa. E questo può riguardare sia la misura del credito d'imposta, sia l'accertamento della definitività ed il livello dell'imposta pagata all'estero, sia, infine,

L'applicazione della convenzione internazionale. Il pluralismo giuridico internazionale nel diritto tributario non è, dunque, necessariamente previsto all'origine nell'ambito di un sistema coordinato di norme che regolano l'esercizio della potestà impositiva, ma piuttosto come reazione ad un fenomeno indesiderato, quale è tradizionalmente la doppia imposizione internazionale e, più di recente, quello ad esso opposto, noto in dottrina come doppia non imposizione, e l'ulteriore fenomeno, con esso confinante, dell'elusione fiscale internazionale, che le parti spesso cercano di attuare con il ricorso a pratiche abusive. Ai fini del presente esame gli obiettivi testé indicati andranno considerati altresì come particolarmente importanti al momento di interpretare le fattispecie astratte che presuppongono l'interazione con un elemento esterno al sistema tributario nazionale. In presenza di convenzioni internazionali contro la doppia imposizione degli stessi, occorrerà tenere conto dell'oggetto e della finalità delle convenzioni stesse, in conformità con i principi del diritto internazionale codificati dalla Convenzione di Vienna¹⁴³.

Vi sono, però, due ulteriori peculiarità delle convenzioni internazionali in materia fiscale che incidono sull'interpretazione delle norme nelle stesse contenute e che per questa ragione occorre menzionare in questa sede.

In primo luogo, le convenzioni internazionali in materia fiscale generalmente non escludono completamente la rilevanza del diritto interno ai fini interpretativi, ma ne consentono la rilevanza nella misura in cui non sia dalle stesse specificamente disposto ed in quanto il riferimento sia compatibile. Probabilmente questa peculiarità strutturale delle convenzioni internazionali in materia fiscale va attribuita alla considerazione che l'attuazione della potestà impositiva si fonda sulle norme di diritto interno, di talché nei casi dubbi un'interpretazione conforme a quest'ultime potrebbe quantomeno assicurare una soluzione in linea con le pretese impositive degli Stati contraenti e, quindi, rispecchiare l'effettivo rischio di una doppia imposizione internazionale.

In secondo luogo, il contenuto delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione generalmente ricalca quello dei modelli di convenzione, in particolar modo per l'Italia ed i Paesi industrializzati quello redatto dall'OCSE¹⁴⁴. Le ragioni di questa marcata

¹⁴³ Il riferimento nel testo all'oggetto ed alla finalità intende richiamare l'*object and purpose* della regola generale di interpretazione delle convenzioni internazionali contenuta nell'articolo 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

¹⁴⁴ Tuttavia, l'influenza del modello OCSE nelle convenzioni internazionali in materia fiscale è ormai molto marcata anche al di fuori dell'ambito dei Paesi industrializzati e non unicamente nelle convenzioni che questi Paesi hanno stipulato con gli altri Paesi, ma anche in quelle concluse tra Paesi non membri dell'OCSE.

tendenza sono probabilmente tre. L'uniformità delle regole convenzionali riduce l'esposizione a fenomeni di pianificazione fiscale internazionale a cavallo tra le varie convenzioni bilaterali. L'utilizzo di clausole a lungo sperimentate consente di evitare il verificarsi di problematiche atipiche nell'interpretazione ed applicazione delle norme. In mancanza di una corte internazionale con giurisdizione sulle controversie fiscali di carattere transnazionale è, però, l'esistenza del commentario a rendere particolarmente gradite le clausole contenute nei modelli. Questo riguarda sia il momento dell'interpretazione, sia quello del negoziato della convenzione. Gli Stati contraenti dispongono, infatti, di spiegazioni tecniche sulla effettiva portata delle clausole convenzionali del modello, che permettono loro di comprendere quali siano le conseguenze dell'utilizzo in una convenzione bilaterale e, al tempo stesso, guidano l'interprete all'atto della ricerca del significato tecnico corretto da attribuire alle espressioni contenute in una data clausola.

L'esistenza di una convenzione contro la doppia imposizione incide sull'interpretazione della potestà impositiva in ambito transnazionale. Infatti, essa implica per un verso la necessità di interpretare norme che sono state concordate con l'altro Stato contraente, ma anche, per altro verso, quella di determinare l'impatto che le stesse hanno sulle norme esistenti all'interno dell'ordinamento giuridico di ciascuno dei due Stati.

L'incidenza dell'interpretazione delle norme della convenzione sulle norme tributarie internazionali di fonte interna deve essere, in particolare, valutata in relazione alla portata limitativa dell'esercizio della sovranità impositiva che, altrimenti, risulterebbe sulla base di quest'ultime norme.

Un esempio di questo tipo può rinvenirsi nelle norme tributarie di fonte interna che ampliano il concetto di residenza delle società di capitali fino a comprendere società che, pur non essendo residenti sulla base dei criteri ordinari di collegamento all'imposizione, siano controllate od amministrate da soggetti residenti¹⁴⁵. In questo caso è verosimile che si determini una situazione di doppia residenza, almeno nella misura in cui la società non residente soddisfi il collegamento personale all'imposizione in un altro Stato. In presenza di una convenzione internazionale contro la doppia imposizione - specialmente in relazione a quelle situazioni in cui lo status di residente per la società estera sia determinato in ragione del controllo da parte di soci residenti - è altrettanto verosimile che la situazione di doppia

¹⁴⁵ Questo tipo di norme è contenuto nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi all'art. 73, co. 5 bis.

residenza determinata dalla norma interna sia risolta con la prevalenza della residenza nello Stato in cui è più stretto il collegamento all'imposizione, quello cioè del luogo di direzione effettiva. Appare, dunque, interessante come ai fini dell'interpretazione del concetto di residenza nella normativa tributaria di fonte interna assuma un carattere determinante un elemento esogeno alla formulazione letterale della suddetta norma. Di converso, la norma convenzionale, quando applicata ad un contesto di doppia residenza coinvolgente almeno in parte il suddetto tipo di collegamento personale, dovrà tenere conto della capacità dei soci di influenzare la direzione effettiva della società. Questo è generalmente difficile per quelle società in cui la direzione sia separata dalla proprietà, ma non può essere escluso che il problema trovi la sua soluzione a livello probatorio in presenza dei dovuti elementi fattuali. In entrambi i casi, l'interazione tra le due norme dimostra come il pluralismo giuridico internazionale tra le norme dei due ordinamenti degli Stati che avanzano un collegamento personale all'imposizione mondiale del reddito della suddetta società incida effettivamente sull'esercizio della potestà impositiva a seguito del collegamento tra le due pretese stabilito sulla base della convenzione internazionale.

Ulteriori esempi di questo tipo potrebbero essere prospettati nei casi in cui l'applicazione delle norme della convenzione impedisca alla normativa interna di produrre i suoi effetti. Questo può, ad esempio, verificarsi in merito alla portata del concetto di stabile organizzazione, che può ben assumere caratteristiche diverse nel confronto tra la definizione contenuta nell'articolo 5 del Modello OCSE e le corrispondenti definizioni fornite dalla normativa interna¹⁴⁶.

L'interpretazione delle norme delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione solleva problematiche che hanno appassionato da tempo la dottrina tributaria internazionale¹⁴⁷, nel tentativo di ricostruire un percorso ermeneutico comune e tecnicamente condivisibile al di là dell'assenza di una corte tributaria internazionale e di una vera e propria autonomia delle convenzioni fiscali rispetto al diritto interno degli Stati contraenti.

¹⁴⁶ Nel caso dell'ordinamento tributario italiano la norma in questione è l'art. 162 TUIR.

¹⁴⁷ In particolare Lang, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienna, 2010, p. 37 e ss., è fra i più accesi sostenitori del ruolo residuale dell'interpretazione fondata sul diritto interno degli Stati contraenti e Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, 3. Ed., Londra-Paja-Boston, 1996; Id., *Interpretation of double taxation treaties, in particular the problem of qualification*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, 175 ss. colui che ha più autorevolmente sostenuto l'opinione opposta insieme a Avery Jones J.F. et aa., *The interpretation of tax treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model*, in *DPT* 1984, I, 1625 ss. A questo riguardo occorre, però, tenere conto del fatto che quest'ultima posizione è stata sostenuta in un contesto – quale quello esistente fino alla fine del secolo scorso – che inizia ad allontanarsi dall'attuale realtà della prassi interpretativa convenzionale fiscale.

Il punto di partenza è appunto la peculiarità strutturale delle convenzioni contro la doppia imposizione testé indicata.

Il modello di convenzione OCSE contiene all'art. 3, co. 2 una disposizione in base alla quale l'interpretazione dei termini non definiti dalla convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione, dovrà attribuire alle espressioni il significato che ad esse è attribuito in quel momento dalla legislazione dello Stato contraente che effettua l'interpretazione, facendo prevalere il significato ricavabile dalla legge tributaria su quello altrimenti ottenibile in base ad un'interpretazione giuridica secondo il diritto interno di quello Stato. L'espressione "a meno che il contesto non richieda diversamente" rispecchia quella contenuta nell'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, ma ha portato la dottrina a ritenere alternativamente che l'interpretazione alla luce del diritto interno sia la norma o l'eccezione. Il tutto dipende dal significato che occorre attribuire all'espressione prima specificata ed al preciso significato del riferimento al contesto. Sembra, però, progressivamente cresciuta l'importanza di un ruolo residuale all'interpretazione secondo il diritto interno, quantomeno nella misura in cui si riconosca che l'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia fiscale debba e possa avvalersi di un nucleo concettuale autonomo sviluppato intorno agli elementi definitivi contenuti nel modello OCSE. Per ottenere una più precisa comprensione della portata di questa teoria, è opportuno comprendere quali siano i casi in cui la convenzione non definisca un termine ed in questo caso quali siano gli elementi che è possibile invocare a sostegno della costruzione di questo corpus interpretativo autonomo.

Non vi è dubbio che la convenzione modello OCSE contenga definizioni di termini all'interno del suo articolo 3, co. 1 appositamente rubricato "definizioni generali". Tuttavia, l'esistenza dell'aggettivo "generali" qualifica implicitamente tali definizioni come una parte delle definizioni contenute dal modello. Ciò è del resto confermato dal fatto che il capitolo secondo del Modello OCSE contiene non solo questa clausola, ma anche gli articoli 4 e 5, in cui sono rinvenibili ulteriori definizioni in tema di residenza e stabile organizzazione.

Ci si deve a questo punto chiedere se esistano definizioni in altre parti del Modello e se le definizioni contenute nel capitolo II ed in particolare nel suo articolo 3, co. 1 siano per loro natura incompatibili con elementi definitivi esterni. La prima questione può essere risolta agevolmente in senso affermativo. Infatti, basta guardare a questo fine l'articolo 6, comma

2, che definisce l'espressione beni immobili, gli articoli 10, 11 e 12 che definiscono rispettivamente le espressioni dividendi, interessi e royalties ai fini dell'applicazione della convenzione, nonché numerose ulteriori clausole del Modello.

In questo senso l'art. 3, co. 1 va considerato soltanto come un punto di partenza per le definizioni contenute nel modello, che si caratterizza probabilmente per il fatto di contenere definizioni che possono trovare applicazione in relazione all'intero modello, proprio in quanto definizioni generali.

Ma proviamo a questo punto a guardare con maggiore attenzione le disposizioni contenute nell'art. 3, co. 1 per vedere fino a che punto questa conclusione sia condivisibile e quali siano le conseguenze che è necessario trarre ai fini interpretativi ed anche ai fini della autosufficienza di queste definizioni.

Consideriamo a tal fine le espressioni "impresa" ed "attività industriale e commerciale" definite rispettivamente alle lettere c) ed h) del comma 1 dell'art. 3. Nel testo italiano emerge un raccordo tra le due espressioni, giacché alla lettera c) si indica che il termine impresa "si applica all'esercizio di qualsiasi attività industriale o commerciale". Già questa prima considerazione dimostra che la lettera c), in realtà, non fornisce una vera e propria definizione, ma si limita a fornire un elemento che può consentire di ricavarla, quello cioè che il riferimento al termine impresa all'interno del modello riguarda le attività di carattere industriale o commerciale. Tuttavia, il significato giuridico ordinario dei suddetti termini nel diritto tributario potrebbe portare l'interprete a conclusioni erronee, ove non si tenesse conto di quanto specificamente affermato nella successiva lettera h), in cui si afferma che, ai fini dell'applicazione della convenzione, i termini da ultimo indicati includono altresì l'esercizio di una libera professione o di altre attività di carattere indipendente. Dal combinato disposto delle due clausole convenzionali emerge che il concetto di attività industriale o commerciale, ai fini delle convenzioni internazionali, deve includere quello che altrimenti sarebbe per il diritto tributario una diversa categoria reddituale, ossia il reddito di lavoro autonomo, e che nessun interprete altrimenti, guardando alla formulazione letterale delle espressioni "attività industriale o commerciale" potrebbe ritenere di fare. Da un punto di vista metodologico, appare chiaro che, anche in mancanza di una precisa definizione nella convenzione, è necessario limitare il ricorso al diritto

interno, perché gli elementi contenuti nella convenzione stabiliscono dei limiti in questa direzione.

Proseguiamo ora nell'analisi delle suddette espressioni alla ricerca di ulteriori elementi che ci consentano di ricostruire con maggiore precisione il significato delle stesse. A tal fine è utile guardare alla formulazione delle suddette clausole nelle due lingue ufficiali del Modello OCSE, ossia il francese e l'inglese. Il Modello OCSE presenta a questo riguardo una formulazione in cui emergono evidenti discrepanze tra la versione inglese e quella francese. Il Modello OCSE usa termini apparentemente simili in lingua inglese e francese, ossia rispettivamente "*enterprise*" ed "*entreprise*", per esprimere il termine impresa. Come già indicato in precedenza nella ricostruzione operata in lingua italiana, la mancanza della loro definizione richiede che la ricerca del loro significato sia svolta tenendo presente gli ulteriori elementi contenuti alla stessa lettera c) ed alla lettera h). Qui, però, emergono varie differenze tra le due lingue. Alla lettera c), il testo inglese indica che il termine trova applicazione all'esercizio di qualsiasi "*business*", laddove in quello francese si parla di qualsiasi "*activité ou affaire*". Nella lettera h), poi, si indica in lingua inglese che il termine "*business*" include lo svolgimento di servizi a carattere professionale e di altre attività con carattere indipendente, mentre in quella francese si fa riferimento ai due termini "*activité*" ed "*affaire*" per affermare che, quando gli stessi sono impiegati in relazione ad un'impresa, essi comprendono l'esercizio della libera professione o di altre attività di carattere indipendente. L'utilizzo del metodo di interpretazione bilingue evidenzia due principali elementi di diversità nel riferimento ad un'attività (d'impresa) nella sola lingua francese e nello schiacciamento tra i termini di *enterprise* e *business* che potrebbe determinarsi nella lingua inglese. La soluzione di questi problemi nell'interpretazione multilingue dei testi potrebbe realizzarsi mediante il ricorso a tre principali metodologie, quelle cioè del significato condiviso, del significato unico e del significato uniforme. La prima teoria è generalmente ritenuta la più importante per risolvere i conflitti interpretativi, ma il suo pregio di armonizzare l'interpretazione nelle lingue può, nel contempo, rivelarsi un difetto, in quanto può ridurre le sfumature che volutamente sono state attribuite ad un termine da coloro che lo hanno formulato. E' questo quanto la seconda teoria cerca, invece, di affermare, ricercando il significato unico delle stesse e, dunque, sacrificando il termine che

in una o più lingue non è in grado di rifletterlo adeguatamente¹⁴⁸. Infine, la terza teoria è normalmente applicata dalla Corte di Giustizia Europea per risolvere i conflitti interpretativi tra le varie lingue ufficiali¹⁴⁹ e postula che, indipendentemente da ogni altra considerazione, prevalga ai fini interpretativi quel significato che è possibile ricavare dalle varie lingue. Nel caso di specie, però, per effetto del rapporto tra le formulazioni nelle lingue francese ed inglese relativamente ai due problemi in precedenza indicati, applicando sia la prima, sia la seconda metodologia emerge che l'elemento relativo all'attività è secondario. *Business* ed *enterprise* vanno, dunque, intesi come diverse espressioni linguistiche di un unico concetto ai fini dell'individuazione della fonte reddituale, che in sostanza è l'impresa, o i risultati economici che dalla stessa concretamente si ottengono ai fini reddituali, indipendentemente da se ed in che modo sia svolta un'attività ed in ogni caso comprendendo nella nozione d'impresa ai fini della determinazione della fonte del reddito per l'applicazione della convenzione anche quelli che derivano da reddito di lavoro autonomo.

Confrontiamo ora questi risultati interpretativi con la traduzione normalmente utilizzata per le convenzioni firmate dall'Italia. Ciò rende possibile cogliere un ulteriore elemento interpretativo, rappresentato dalla possibilità di conciliare i termini delle lettere c) ed h), che, invece, mancherebbe all'interprete italiano. Infatti, mentre in lingua francese i termini "*activité*" ed "*affaire*" non necessariamente escludono una possibilità di ricomprendere al loro interno le attività libero professionali e nessun problema si determina in inglese per effetto della maggiore ampiezza del termine "business", l'attività libero-professionale in lingua italiana non necessariamente potrebbe avere caratteristiche commerciali, od, ancor meno, industriali. Nonostante ciò l'Italia usa questi termini nelle proprie convenzioni in quanto gli stessi corrispondono grossomodo a quelli del Modello di convenzione OCSE e, pertanto, nonostante la necessità di sostenere un'interpretazione che rispetti la formulazione letterale delle clausole, gli effetti del pluralismo giuridico internazionale potrebbero giocare un ruolo determinante nell'affermare che la volontà negoziale dei due Stati contraenti (ossia l'Italia e, di volta in volta, gli altri Stati) si sia formata con riferimento

¹⁴⁸ Salembier, P., Rethinking the Interpretation of Bilingual Legislation: the Demise of the Shared Meaning Rule, in *Ottawa Law Review*, vol. 35:1, p. 75 e ss.

¹⁴⁹ CGCE, 13.4.2000, causa C-420/98, WN, para. 22. Sul punto cfr. altresì Maisto, G. (ed.), *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, Amsterdam, 2005, in particolare, per quanto concerne la metodologia applicata dalla Corte di Giustizia, Alber, S., *Multilingualism and Interpretation of EU Law*, p. 105 e ss.

all'obiettivo di trasporre nella convenzione bilaterale il testo della convenzione Modello OCSE. Anche a voler respingere questa conclusione in prima battuta, bisognerebbe, poi, fare i conti con la verosimile insorgenza di un conflitto interpretativo, che di solito trova soluzione con la prevalenza di almeno una delle due lingue ufficiali della convenzione (normalmente non l'italiano) o con il ricorso ad una terza lingua (spesso l'inglese).

L'esempio fin qui analizzato è solo uno dei tanti possibili casi che dimostrano la complessità delle problematiche interpretative nei contesti di pluralismo giuridico e linguistico in materia tributaria. Sembra possibile affermare che tale complessità è ulteriormente accresciuta in conseguenza del fatto che le norme contenute nelle convenzioni bilaterali, oggetto immediato dell'interpretazione, trovano la fonte del proprio contenuto nelle clausole dei Modelli, che, a loro volta, non sono oggetto diretto di interpretazione. Questo collegamento tra le due tipologie di norme non può essere ignorato a livello interpretativo ed è per questa ragione che occorre ora soffermarsi sull'incidenza del modello di convenzione OCSE e del suo commentario nell'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia fiscale, verificando, in tale contesto, anche la rilevanza ed applicabilità delle norme della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

5) Pluralismo giuridico ed interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione

Il Modello di convenzione OCSE può configurarsi come la fonte originaria delle norme di diritto tributario contenute nelle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione. Ai fini della presente analisi, con l'espressione fonte originaria non si vuole indicare una fonte normativa giuridica in senso stretto, quanto piuttosto quel fatto od atto da cui in sostanza promanano le norme delle convenzioni internazionali e che viene generalmente considerato la principale espressione di *soft law* nel diritto tributario internazionale odierno. Tradizionalmente, il concetto di *soft law* appare alieno all'esperienza degli ordinamenti giuridici europeo-continentali. Nella sua accezione più ampia che si ritiene debba trovare applicazione anche in materia tributaria, la *soft law* include ogni tipo di norma sociale od ogni principio privo di una propria forza vincolante e che nonostante ciò riesce ad

esercitare una qualche forza persuasiva nei confronti dei suoi destinatari, così che quest'ultimi ne rispettino il contenuto. Non è necessario che la *soft law* promani da uno Stato od un'entità dotata di una propria sovranità, in quanto essa la sua forza deriva in via indiretta dal fatto che un numero sufficientemente ampio di Stati la seguano nella loro prassi e per questa via conferiscano una vera e propria dimensione giuridica, recependola nelle norme del proprio ordinamento¹⁵⁰. Questo recepimento conferisce alla *soft law* una dimensione propriamente giuridica, trasformandola così in *hard law* - ed assicurando che la stessa rispetti il principio di legalità dell'imposizione.

Non vi è dubbio che il processo di interpretazione delle norme delle convenzioni internazionali in materia fiscale non possa completamente ignorare questo processo di giuridicizzazione delle norme delle convenzioni internazionali. Pertanto, ai fini in esame, sembra opportuno ritenere che, ogniqualvolta una convenzione internazionale in materia fiscale contenga una clausola formulata secondo il modello OCSE, il punto di partenza dell'analisi interpretativa sia la volontà degli Stati contraenti di fare proprio il contenuto di tale norma. L'interpretazione di questo tipo di norme convenzionali richiede, quindi, che la ricerca del significato delle espressioni contenute nella norma tenga conto della formulazione letterale delle stesse, ma al tempo stesso anche di quella interpretazione delle clausole che sembra tecnicamente corretta dalla prospettiva dell'OCSE, che la ha in sostanza concepita. A ciò si aggiunge, poi, la mancata autonomia interpretativa delle convenzioni internazionali in materia fiscale per effetto della già ricordata clausola dell'art. 3.2 del Modello OCSE.

In quanto convenzione internazionale, sembra difficile escludere in linea di principio la rilevanza dei canoni di interpretazione contenuti nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati¹⁵¹. Ciò è tanto più vero nella misura in cui, come si è affermato in precedenza in questo scritto, il diritto tributario deve essere considerato una branca dell'ordinamento giuridico in cui possono presentarsi problematiche specifiche, ma senza che ciò possa determinarne una peculiarità. In questo senso, se il diritto tributario è una branca

¹⁵⁰ Sul punto cfr. amplius Pistone, P., in *Soft tax coordination: a suitable path for the OECD and the EU to address the challenges of international double (non-)taxation in VAT/GST systems*, in Lang, M. et al. (eds.), *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*, IBFD Publications, Amsterdam, 2009, p. 1165, nonché Id., *Soft tax law: steering legal pluralism towards international tax coordination*, in Weber, D. (ed.), *Traditional and alternative routes to European tax integration*, IBFD Publications, Amsterdam, 2010, pp. 97-116.

¹⁵¹ Sull'interpretazione nei rapporti tra Modello di convenzione OCSE e Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati cfr. in generale Engelen, F., *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD Doctoral Series, n. 7, Amsterdam, 2004, nonché Melis, G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, in particolare alle pp. 587 e ss.

dell'ordinamento giuridico di uno Stato, lo sono anche le convenzioni internazionali in materia fiscale, al pari di tutte le altre convenzioni internazionali. Invero, anche in questo contesto si presentano problematiche specifiche, principalmente per effetto del fenomeno di giuridicizzazione di clausole contenute in una fonte normativa non giuridica, quale il Modello OCSE, nonché per effetto della formulazione del suo art. 3.2 e della possibile rilevanza del diritto interno degli Stati contraenti ai fini dell'interpretazione. Tuttavia, ciò renderà solo necessario tenere conto di questi due elementi al momento di effettuare l'interpretazione e nient'altro.

Le norme della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati in materia interpretativa sono essenzialmente tre. Secondo il canone generale, contenuto nell'art. 31, co. 1 “una convenzione deve essere interpretata in buona fede in conformità con il significato ordinario da attribuirsi ai termini della stessa nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e della sua finalità”. Il successivo comma 2 specifica, poi, che il contesto comprende, oltre al testo anche il suo preambolo e gli allegati, ogni accordo concluso dalle parti contraenti in occasione della conclusione della convenzione, nonché ogni altro strumento indicato da una o più parti in occasione della conclusione della convenzione ed accettato dalle altre in relazione alla convenzione stessa. Infine, al comma 3 si aggiunge che, insieme al contesto, si terrà conto di successivi accordi o prassi di carattere interpretativo, nonché di ogni regola di diritto internazionale applicabile nei rapporti tra le parti, mentre al comma 4 si precisa che sarà attribuito un significato speciale ad un termine solo quando sia possibile stabilire che tale sia stata l'intenzione delle parti.

Il canone generale impone quattro elementi ai fini dell'interpretazione, ossia (i) la rilevanza della buona fede nel ricercare (ii) il significato ordinario dei termini (iii) nel loro contesto ed (iv) alla luce dell'oggetto e della finalità della convenzione. La ricerca del significato ordinario del termine è, dunque, l'obiettivo dell'attività interpretativa, ma la stessa va calata nel contesto della convenzione, rendendo, quindi, tendenzialmente secondario ogni altro significato, ancorché giuridico o più specificamente rilevante ai fini del diritto tributario. In questo senso, seguendo le esemplificazioni fornite in precedenza, il termine “attività di impresa” in lingua italiana deve necessariamente comprendere il reddito di lavoro autonomo ai fini delle convenzioni internazionali che seguono l'attuale formulazione del modello OCSE, anche se lo stesso non sarebbe ammissibile sulla base del significato

ordinario nel diritto interno e nel diritto tributario di fonte interna. In questo senso, si percepisce che una diversa interpretazione, che attribuisse una maggiore rilevanza al diritto interno, sarebbe radicalmente in contrasto con la convenzione, in quanto quest'ultima definisce il termine. Supponiamo, però, ora di interpretare il termine attività di impresa in una convenzione che contenga ancora l'articolo 14 in tema di reddito di lavoro autonomo. L'esistenza di quella clausola dimostrerebbe come al termine di attività di impresa andrebbe riconosciuto un significato più stretto nel contesto della suddetta convenzione, tale cioè da non ricomprendere il reddito di lavoro autonomo, che, infatti, non viene regolato dall'art. 7, ma piuttosto dall'art. 14. E' ovvio che la presenza o l'assenza di quest'ultimo articolo nelle convenzioni internazionali è in sostanza una mera conseguenza della posizione assunta dall'OCSE nella versione del Modello approvata nel 2000. A partire da quest'anno, l'articolo 14 ha cominciato a diventare desueto nei negoziati che portano alla conclusione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione. Ci si chiede allora come sarebbe possibile ottenere una precisa ricostruzione del contesto delle convenzioni internazionali ignorando questo importante elemento di interpretazione che proviene dal modello di convenzione OCSE e dalle dinamiche ad esso relative. Si potrebbe astrattamente affermare che la rilevanza del modello OCSE andrebbe in linea di principio esclusa, in quanto gli Stati contraenti hanno firmato una convenzione bilaterale ed è quella che concretamente conta ai fini dell'interpretazione e del rispetto del principio di legalità, e non, invece, l'insieme di clausole predisposto da gruppi di lavoro stabiliti in seno ad un'organizzazione internazionale, in cui sono preponderanti i rappresentanti delle amministrazioni finanziarie nazionali. Questa teoria non coglierebbe, però, appieno le logiche attuali delle convenzioni internazionali. E' ben vero che il modello OCSE non rappresenta un oggetto immediato dell'interpretazione o l'espressione della norma giuridica che vincola uno Stato, ma è altrettanto vero che il processo di formazione delle norme convenzionali è oggi in sostanza completamente schiacciato sulle logiche di costruzione ed aggiornamento del modello OCSE. In questo senso, anche a voler ammettere un eventuale deficit democratico del modello OCSE (risultante dal fatto che lo stesso non è approvato dagli organi depositari della volontà popolare), lo stesso sarebbe cancellato per effetto della giuridicizzazione che gli Stati attuano al momento di recepire le clausole del modello in quelle delle proprie convenzioni internazionali.

Per capire le clausole delle convenzioni internazionali in materia fiscale occorre, dunque, ricostruire il significato di quelle contenute nel modello di convenzione OCSE. Questo, dunque, non può non rappresentare un elemento indiretto di interpretazione, che rileva sia per ottenere il significato ordinario di un termine nel suo contesto, sia per comprendere appieno e tecnicamente l'oggetto e la finalità della convenzione, sia, infine, per verificare se l'interpretazione fornita da uno Stato contraente sia oggettivamente rispondente ai canoni di buona fede richiesti dalla disposizione in esame della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

Se, dunque, il modello di convenzione OCSE rappresenta un elemento rilevante per l'interpretazione delle clausole delle convenzioni internazionali in materia fiscale, ci si chiede più specificamente quale ne debba essere la precisa collocazione ai sensi della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. In linea di principio, sembra necessario riconoscere che esso vada collocato nell'ambito dell'art. 31 e della regola generale di interpretazione che il suddetto articolo contiene. Più specificamente, esso dovrebbe rilevare ai sensi del comma 2 della suddetta clausola, in quanto le parti ne hanno indubbiamente tenuto conto all'atto di concludere la convenzione.

Astrattamente, non potrebbe escludersi una rilevanza ai sensi dei successivi commi.

Tuttavia, se consideriamo il comma 3, il modello non è espressione di vere e proprie regole di diritto internazionale applicabili nei rapporti tra le parti e nemmeno può in sostanza rilevare quale espressione della prassi di carattere interpretativo se non nei casi in cui le parti contraenti abbiano inteso formulare le clausole di una convenzione secondo quelle del modello. In tali ultimi casi, però, sembra altresì necessario ritenere che l'incidenza del modello non sia più solo quella di espressione della prassi interpretativa ai sensi del comma 3, quanto piuttosto ai sensi del comma 2 come strumento indicato in occasione della conclusione della convenzione. La rilevanza ai sensi del comma 3 potrebbe, però, rilevare per quanto riguarda il commentario al modello OCSE, su cui si tornerà in seguito.

Finalmente, nemmeno il comma 4 sembra essere determinante ai fini di stabilire la rilevanza del modello nell'interpretazione delle convenzioni internazionali, posto che tale clausola serve, infatti, principalmente a stabilire la valenza del significato speciale solo quando sussistano elementi chiari per affermarne che le parti avevano inteso riconoscerlo in un determinato caso.

Sarebbe, invece, errato ritenere che il modello potesse rilevare solo in chiave secondaria, cioè quale strumento supplementare di interpretazione ai sensi dell'art. 32 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati¹⁵². Infatti, nella misura in cui il modello rappresenti – come generalmente accade – un punto di riferimento dei negoziati per concludere una convenzione internazionale contro la doppia imposizione, in quanto tale non assimilabile né ad un lavoro preparatorio, né ad una circostanza di fatto rilevante in sede di conclusione della convenzione. I lavori preparatori possono al più comprendere le bozze utilizzate durante il negoziato, che possono talvolta coincidere con le disposizioni del modello OCSE, ma non per questo implicare che il modello in quanto tale abbia una rilevanza supplementare ai fini interpretativi. Se, dunque, la clausola di una convenzione ricalca quella del modello, allora bisognerà ritenere che il modello rilevi ai fini interpretativi e non soltanto in chiave supplementare. Diversamente, se una clausola di una convenzione non corrisponde a quella del modello OCSE, si dovrà pur sempre verificare se il modello abbia svolto una qualche rilevanza in sede di conclusione della convenzione e tener conto del modello ai fini interpretativi solo quando la suddetta verifica dia esito positivo.

La rilevanza del modello ai fini interpretativi automaticamente porta con sé quella del commentario¹⁵³, che del modello rappresenta la spiegazione tecnica e che, a giudizio di chi scrive, ha contribuito notevolmente alla diffusione del modello in assenza di una corte tributaria internazionale. Del resto non avrebbe senso affermare una rilevanza del solo modello ai fini interpretativi. Infatti, se una convenzione bilaterale recepisce le clausole del modello, le clausole delle due convenzioni saranno identiche e, dunque, nessun elemento aggiuntivo ai fini interpretativi potrà emergere.

Affermare la rilevanza del commentario unitamente a quella del modello OCSE ai fini dell'interpretazione delle convenzioni internazionali che ricalcano il modello stesso è, però, molto più semplice in linea di principio di quanto non lo sia in concreto. E' necessario approfondire la tematica onde fornire una risposta più precisa all'interrogativo che si pone in relazione alla valenza del commentario ai fini della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

¹⁵² Secondo tale clausola si può fare uso di strumenti supplementari di interpretazione, fra cui i lavori preparatori e le circostanze di fatto rilevanti all'atto della conclusione al fine di confermare il significato che risulta dall'applicazione dell'art. 31 o di determinarne il significato che si otterrebbe quando dall'applicazione del suddetto articolo lo stesso significato rimarrebbe ambiguo od oscuro o condurrebbe a risultati manifestamente assurdi o irragionevoli.

¹⁵³ Sul punto cfr. Ault, H.J., *The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties*, in *Intertax*, 1994, p. 144 ss.

Si potrebbe in astratto sostenere che se il modello rileva ai sensi dell'art. 31 CVDT, il commentario potrebbe rilevare ai sensi dell'art. 32, cioè solo al fine di risolvere problemi e dubbi interpretativi. Tuttavia, per almeno vari ordini di ragioni, sembra opportuno non condividere questa impostazione. In primo luogo, l'interpretazione del modello non può essere separata da quella del suo commentario in ragione della funzione di spiegazione tecnica delle clausole che è propria del commentario stesso.

Inoltre, il commentario potrebbe essere inteso quale espressione della prassi interpretativa condivisa dagli Stati membri dell'OCSE al momento di determinare quale sia l'interpretazione tecnicamente meglio corrispondente alle finalità di un determinato articolo ed alle ragioni per cui i suddetti Stati ritengono preferibile contrastare la doppia imposizione internazionale limitando l'esercizio della propria potestà impositiva secondo le disposizioni del suddetto articolo. In questo senso, il commentario potrebbe indirettamente rilevare ai sensi dell'art. 31, co. 3, lett. a) e b) della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati.

In terzo luogo, poi, sembra importante ricordare che, nel corso dell'ultimo ventennio, l'OCSE si è sforzata di assicurare stabilità nel tempo alle clausole del suo modello, così da rafforzarne la capacità di trovare diffusione tra le convenzioni internazionali e di fungere da soft standard per lo sviluppo di un diritto tributario delle convenzioni internazionali. Nell'ambito di questa strategia, l'OCSE privilegia i cambiamenti al commentario, che occorrono ormai alquanto di frequente. In questo senso, ad esempio, se non si riconoscesse la rilevanza del Commentario ai sensi dell'art. 31, si perderebbe la possibilità di ricostruire la nozione di beneficiario effettivo ai fini degli artt. 10, 11 e 12 del Modello OCSE, che troviamo chiarita nel commentario¹⁵⁴ e non, invece, propriamente definita nei suddetti articoli del Modello.

Per effetto delle continue modifiche del commentario e della tendenziale stabilità del modello, si pone un nuovo problema di tipo interpretativo, se cioè una modifica al commentario apportata successivamente alla conclusione di una convenzione bilaterale rilevi ai fini dell'interpretazione delle clausole in quest'ultima contenute. Tradizionalmente, si sono scontrate due tendenze in dottrina, generalmente indicate come teoria statica e

¹⁵⁴ Cfr. OCSE, Commentario all'art. 10, para. 12, in particolare alla terza frase, in cui si indica che il termine beneficiario effettivo non va inteso tecnicamente in un senso stretto, ma piuttosto deve essere considerato nel suo contesto ed alla luce dell'oggetto e delle finalità della convenzione, ivi compresa la necessità di evitare la doppia imposizione e prevenire l'evasione e l'elusione fiscale.

dinamica dell'interpretazione delle convenzioni internazionali. Mentre l'OCSE sostiene la seconda, affermando che i chiarimenti successivamente aggiunti nel commentario servono a consentire una più precisa applicazione delle disposizioni del modello e che, quindi, devono essere presi in considerazione anche ai fini delle convenzioni bilaterali concluse in precedenza, la prima teoria sembra maggiormente in grado di salvaguardare il significato del modello disponibile alle parti contraenti nel momento in cui si è formata la loro volontà, assicurando un più forte rispetto del principio di legalità attuato con le fasi di conclusione della convenzione fino alla sua ratifica da parte dell'organo depositario della volontà popolare. In realtà, nessuna di queste due teorie sembra integralmente in grado di cogliere nel segno. Infatti, le modifiche a livello interpretativo servono ad assicurare una più corretta applicazione della convenzione stessa. Tuttavia, questa linea di argomentazione perde la sua efficacia nel momento in cui le modifiche al commentario hanno carattere sostanzialmente innovativo e non più interpretativo. In tali casi, infatti, non si determinerebbe più un effetto di chiarimento di una norma, ma piuttosto di ampliamento dell'ambito applicativo, che, almeno nell'ordinamento tributario italiano, sarebbero incompatibili con il principio di legalità. Sembra, invece, corretto riconoscere dei meriti alla teoria dinamica dell'interpretazione nella misura in cui essa sia applicata per chiarire il significato di disposizioni contenute nel modello di convenzione.

Se a questo punto è chiaro che il modello di convenzione OCSE ed il suo commentario possono rappresentare degli strumenti rilevanti ai sensi dell'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati nei termini sopra descritti, si pone ora il problema di verificare se sia necessario giungere a conclusioni diverse quando entrambi gli Stati contraenti non siano membri dell'OCSE. In altri termini, occorre chiedersi se il modello OCSE espliciti una rilevanza interpretativa solo nei confronti dei suoi Stati membri. In linea di principio, la questione è in questi termini mal posta, visto che il modello OCSE non ha di per sé efficacia vincolante ai fini interpretativi e che acquista la sua funzione di strumento rilevante ai fini dell'interpretazione delle convenzioni solo quando le parti contraenti liberamente scelgono di formulare una o più clausole della convenzione bilaterale secondo gli schemi del modello stesso. In questi termini, indipendentemente da ogni altra considerazione che abbia potuto spingerli a seguire la formulazione del modello, quando una clausola convenzionale rispecchia la corrispondente disposizione del modello, allora

dovremo ritenere che si è realizzato quel fatto presupposto perché il modello svolga la sua funzione di ausilio all'interpretazione. In questo senso, non rileva, dunque, che si tratti di uno Stato membro dell'OCSE o meno, visto che la rilevanza del modello ai fini interpretativi attiene alla sua capacità di consentire il corretto svolgimento dell'attività ermeneutica e ricostruire il significato ordinario del termine della convenzione nel suo contesto ed alla luce del suo oggetto e della sua finalità.

La rilevanza del modello di convenzione OCSE e del suo commentario ai sensi del canone generale di interpretazione fin qui sostenuta non deve però indurre ad attribuire un valore assoluto ad entrambi gli elementi. Essi, infatti, rappresentano un elemento tecnicamente affidabile ed importante di cui l'operatore del diritto dovrà tenere conto al momento di interpretare ed applicare la norma della convenzione internazionale al caso di specie. Tuttavia, ben potrà l'interprete discostarsi da tale interpretazione quando ciò sia opportuno sulla base di altri elementi ermeneutici rilevanti, ma altresì quando ritenga che gli elementi provenienti dal modello di convenzione OCSE siano non condivisibili da un punto di vista tecnico e concettuale, anche alla luce dei principi giuridici dell'ordinamento. In tal caso, si tratterà di ponderare tali elementi all'interno del sistema giuridico e verificare quale tra gli stessi sia da ritenere prevalente ai fini della determinazione del significato della norma e delle ripercussioni che la stessa potrà determinare sulla normativa tributaria di fonte interna.

Avendo, dunque, acclarato e qualificato specificamente la rilevanza del modello di convenzione OCSE ai fini dell'interpretazione in relazione alla convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, occorre ora chiedersi se la formulazione dell'art. 3.2 del modello di convenzione OCSE possa rappresentare un elemento di specialità in grado di limitare l'applicazione dei canoni ermeneutici fin qui illustrati. Già in precedenza si è illustrato che l'articolo 3.2 consente la rilevanza del diritto interno ai fini dell'interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione nella misura in cui un termine non sia definito dalla convenzione ed il contesto non richieda altrimenti. Secondo quanto si è ritenuto preferibile per le ragioni in precedenza indicate, questa clausola va interpretata nel senso che il diritto di fonte interna degli Stati contraenti rilevi in via residuale, dunque, solo quando non sia possibile ricavare il significato del termine de quo in base alla convenzione.

Occorre ora analizzare la questione con maggiore precisione. In primo luogo, seguendo questa impostazione, se un termine non è definito dalla convenzione, la via dell'interpretazione secondo il diritto interno si apre solo nella misura in cui non sia possibile ricostruire il significato del termine da elementi rinvenibili all'interno della convenzione stessa. Pertanto, anche quando non vi è una definizione nella convenzione, bisognerà prima cercare elementi interpretativi nella convenzione stessa e, poi, solo nel caso in cui tale ricerca abbia un esito negativo od insufficiente, ricorrere al diritto interno. Ciò significa, però, che anche gli elementi utili per l'interpretazione debbano essere ricercati nella convenzione al di fuori della definizione, onde verificare se tali elementi possano contribuire a perfezionarne la portata o l'ambito applicativo in senso restrittivo od estensivo.

Questa linea di argomentazione privilegia, dunque, un'interpretazione autonoma dei termini convenzionali ed invero il suo fondamento sembra acquisire progressivamente importanza tenuto conto della crescita di un corpus interpretativo nella dottrina e giurisprudenza tributaria sulle convenzioni internazionali. A ben guardare, infatti, nella misura in cui il modello OCSE sia la fonte di ispirazione delle convenzioni internazionali esso rappresenta altresì il *trait-d'union* tra tutte le convenzioni bilaterali che ne accolgono le clausole. Pertanto, non potrebbe negarsi che anche le sentenze straniere che interpretano autonomamente i termini di una convenzione, dunque senza fondare l'interpretazione sulla base di elementi rinvenibili sul diritto interno di uno Stato contraente, potrebbero indirettamente acquisire una rilevanza quali espressione materiale dell'interpretazione delle clausole del modello OCSE e quindi anche delle convenzioni internazionali diverse da quelle che una data sentenza specificamente interpreta. Ovviamente, tale rilevanza sussiste solo nella misura in cui la sentenza sia in grado di esprimere correttamente l'interpretazione che corrisponde a quella tecnicamente appropriata secondo il modello OCSE. A prima vista, questa impostazione potrebbe sembrare completamente distante dai tradizionali canoni di interpretazione, che impongono all'operatore del diritto di interpretare la norma nel suo contesto giuridico e fattuale, dunque, all'interno del proprio ordinamento. Tuttavia, è proprio il fenomeno di pluralismo giuridico nel contesto della globalizzazione del diritto a generare nuove dimensioni per il diritto tributario internazionale. Ed in merito alla rilevanza delle sentenze straniere alle condizioni sopra indicate sembra ormai giunto il

momento di affermare che questo possa contribuire al formarsi di una prassi interpretativa omogenea in merito alle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione che seguono il modello OCSE, come dimostrano ormai i sempre più frequenti riferimenti nella prassi¹⁵⁵. Analogo rilievo deve essere attribuito all'interpretazione fornita dalle amministrazioni finanziarie nell'ambito di procedure amichevoli o, comunque, resa pubblica nell'ambito di circolari interpretative, ovviamente per la sola parte che riguarda i punti di diritto relativi all'applicazione delle convenzioni. Secondo diverse modalità, entrambe le interpretazioni potrebbero, infatti, rilevare ai sensi dell'art. 31, co. 3, lett. a) e b) della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati come espressioni della prassi interpretativa comune o quantomeno resa pubblica tra gli Stati contraenti.

Peraltro, sembra corretto ritenere che anche quando la convenzione contenga una definizione, la corretta interpretazione dell'art. 3.2 non renda questa norma del tutto irrilevante, dato che occorre comprendere la portata della definizione contenuta nella convenzione al fine di determinare se effettivamente una fattispecie concreta possa essere oggetto di sussunzione nell'ambito che è proprio della definizione convenzionale. Nella misura in cui questa operazione dia esito negativo, allora bisognerà ritenere che l'applicazione dell'art. 3.2 comporti la necessità di trovare prima ulteriori elementi interpretativi all'interno della convenzione e, successivamente, procedere sulla via del diritto interno, privilegiando il significato ottenibile dal diritto tributario su quello che un determinato termine può avere nella disciplina generale nel suddetto ordinamento giuridico.

A questo punto occorre chiedersi se l'esistenza dell'art. 3.2 nel Modello di Convenzione OCSE possa giustificare un'alterazione dei normali criteri di interpretazione delle convenzioni internazionali risultanti dalla Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. Confrontando le formulazioni del suddetto articolo del modello OCSE con l'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, emerge che entrambi gli articoli mirano a consentire di focalizzare l'interpretazione della disposizione tenendo conto del suo significato ordinario nel contesto della stessa. L'art. 3.2 del Modello OCSE ammette, poi, in via residuale l'interpretazione secondo il diritto interno per i termini non definiti dalla

¹⁵⁵ Al riguardo basti pensare alla rilevanza assunta a livello interpretativo da alcune sentenze, come ad esempio, quelle sui casi *Indofood* e *Prévost Car* in tema di beneficiario effettivo, al fine di determinare un significato comune per l'espressione 'beneficiario effettivo' nelle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione.

convenzione, mentre l'art. 31 CVDT sottolinea specificamente la rilevanza ai fini interpretativi dell'oggetto e delle finalità della convenzione. Non si tratta di una divergenza, ma occorre considerare che, seguendo l'impostazione metodologica e concettuale proposta in questo scritto, i criteri indicati dall'art. 31 CVDT si considerano applicabili alle convenzioni internazionali anche quando abbiano oggetto la materia fiscale e siano oggetto di norme specifiche derivate dal Modello OCSE. Quest'ultime, infatti, saranno mere specificazioni dei principi generali nell'ambito della doppia imposizione. Ciò comporta significative conseguenze ai fini della rilevanza dell'obbligo di interpretare le convenzioni in buona fede e tenendo conto dell'oggetto e delle finalità. Pertanto, le convenzioni internazionali dovranno seguire i canoni generali della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati e successivamente tenere conto della possibilità di ricercare il significato del termine da interpretare anche nella normativa di fonte interna di ciascuno Stato contraente, nella misura in cui non siano rinvenibili sufficienti elementi defnitori nella convenzione stessa.