

Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni

Interpretazione delle norme pattizie, conflitti di qualificazione, risoluzione dei conflitti

In materia di imposta dei redditi, nella maggior parte degli ordinamenti nazionali fiscali, l'obbligazione tributaria grava, in linea di principio, su tutti i possessori di reddito (presupposto oggettivo previsto nell'ordinamento italiano dall'art.1 TUIR) residenti o meno nel territorio dello Stato (art.2:soggetti passivi). I primi vengono attinti in base al criterio dell'**utile mondiale** (*world wide taxation*) nel senso che l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti" (art.3 TUIR) mentre per i soggetti non residenti il prelievo fiscale avviene in base al **criterio oggettivo della territorialità della fonte del reddito** (nel senso che il reddito complessivo imponibile per i non residenti è formato soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato)¹.

Soluzioni analoghe sono state adottate per la tassazione delle Società, con la precisazione che i redditi delle società e degli enti commerciali residenti, da qualsiasi fonte provengano, sono, in ogni caso, considerati redditi d'impresa e determinati secondo quanto disposto dalle norme relative a tale categoria reddituale.

L'adozione di tale doppio criterio di prelievo, inteso ad escludere zone franche dall'imposizione in base all'"utile mondiale" del soggetto e alla territorialità della fonte del reddito, espressione della Sovranità di ogni Stato sui cittadini e sul territorio, implica il rischio di doppie imposizioni rispetto a quei Paesi che utilizzano gli stessi criteri.

Di qui l'esigenza di adottare appositi accordi tra gli Stati².

Per posizione generalmente condivisa, non sembra esistere, nel diritto internazionale, un principio di carattere generale che vieti la doppia imposizione: in altre parole, nessun principio di territorialità vieta, nel diritto internazionale, l'applicazione della legge nazionale a

¹Questa la normativa di riferimento:Art. 1 d.p.r. 22 dicembre 1986 n.917 Tuir:*Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art.6 Art. 2 TUIR:Soggetti passivi dell'imposta son le persone fisiche residenti o non residenti nel territorio dello Stato. ART.3 TUIR: L'Imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto...*

ART.163 TUIR: *La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi.*

ART.165 TUIR: *Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta sino alla concorrenza della quota di imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi di imposta.*

² In via generale, nell'ordinamento italiano, la norma che vieta la doppia imposizione – e che assolve ad una funzione, essenzialmente, di carattere interpretativo – è l'art. 163 del TUIR, il quale indica, esplicitamente, nel *presupposto* l'elemento che deve essere preso in considerazione al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione, nel senso che, in relazione ad uno stesso presupposto, la medesima imposta non può essere applicata più volte, neanche nei confronti di soggetti diversi.

situazioni che si verificano in altri Stati, inclusa la tassazione di capacità contributiva estera. Le iniziative assunte dagli Stati per disciplinare le ipotesi di doppia imposizione internazionale costituiscono, quindi, in via tendenziale, il prodotto di autonome determinazioni, assunte in considerazione della crescente e ragionata consapevolezza di evitare che il fenomeno si realizzi in concreto, producendo distorsioni, di varia natura, sul normale funzionamento dei meccanismi di mercato ed ostacolando lo sviluppo ultranazionale delle imprese.

❏ Gli strumenti utilizzati, assunti attraverso meccanismi di negoziazione, sono i trattati internazionali, denominati Convenzioni contro le doppie imposizioni i cui effetti si producono, per mezzo delle leggi nazionali di ratifica, direttamente all'interno dei singoli ordinamenti interessati.

❏ Tali trattati, in generale, si uniformano ad alcuni schemi-tipo, denominati generalmente modelli, tra i quali il Modello OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico il cui Comitato fiscale ha assunto il ruolo di principale punto di riferimento per la conclusione delle convenzioni in parola), lo schema americano, il modello elaborato dal Consiglio Economico e Sociale delle Nazioni Unite per le convenzioni con i Paesi in via di sviluppo, lo schema di convenzione fra Stati dell'America latina membri del "Patto Andino" e gli Stati terzi. I Trattati sottoscritti dall'Italia sono tutti conformi al Modello approvato in ambito OCSE nel 1963, aggiornato nel 1977 ed oggetto di ulteriori emendamenti nel 1992, nel 2000, nel 2002 nel 2005 e da ultimo nel 2014.

L'interpretazione delle convenzioni internazionali. Le fonti.

I Trattati in parola, essendo stati recepiti negli ordinamenti interni con legge di ratifica, acquistano il valore di fonte primaria. Le disposizioni nazionali di riferimento vanno individuate nell'art.10, comma 1 Cost. (che prevede il sistema di adattamento dell'ordinamento italiano alle norme del diritto internazionale), nell'art.117 Cost. (che prevede l'obbligo comune dello Stato e delle Regioni di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario ed agli obblighi internazionali), nell'art. 75 del D.P.R. n. 600/73, a norma del quale "nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia"³ e dall'art. 169 del TUIR, per il quale le disposizioni dello stesso Testo Unico "si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione".

³ trattasi di una previsione superflua, in quanto l'obbligo di rispettare gli accordi internazionali - in virtù del quale, in caso di conflitto con la legislazione nazionale, prevale sempre la convenzione, anche se antecedente - costituisce un principio consolidato di diritto internazionale.

Sulla base di dette norme, è' indubbio che le Convenzioni, siccome speciali, prevalgono sulla normativa interna come statuito esplicitamente da Cass. n.1138/2009 la quale, pronunciandosi sulla Convenzione tra Italia ed Irlanda, ha affermato il principio generale per cui le Convenzioni *per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro dagli obblighi internazionali* e ciò in base all'art. 117 Cost comma 1⁴.

La supremazia della norma pattizia rispetto a quella di diritto interno è stata, di recente, ribadita con la sentenza n.14476 del 15 luglio 2016⁵. La Corte, occupandosi di tassazione dell'indennità di fine rapporto percepita da cittadino residente in Svizzera ma dipendente delle Ferrovie italiane⁶ ha cassato la decisione della Commissione territoriale (che si era espressa in senso sfavorevole al contribuente applicando l'art.23, comma 2 lett.a del TUIR *perché il trattamento di fine rapporto e l'incentivo all'esodo erano stati corrisposti da soggetto residente nel territorio italiano*) ed, a fronte dell'art.15 della Convenzione Italia-Svizzera (la quale prevede in detti ipotesi che *i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente in uno stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato*), ha affermato che: *a fronte di una disposizione pattizia di indiscutibile chiarezza risulta scorretto sul piano esegetico e costituisce indubbia forzatura sul piano logico e giuridico ipotizzare che in quella sede si sia inteso richiamare, in una sorta di rinvio per relationem idoneo a modificare il senso e la portata della norma pattizia, la presunzione iuris et de iure contenuta in una norma dell'ordinamento di uno degli Stati contraenti e precisamente la previsione dell'art-23 TUIR... Se tanto si esclude non vi è alcun motivo né strumento logico e/o giuridico per ritenere che la previsione di una norma interna possa in qualche modo incidere sul chiaro disposto di una norma pattizia condizionandone la portata, con la conseguenza che la fattispecie deve essere regolata dalla norma convenzionale, gerarchicamente sovraordinata alla legge ordinaria interna.*

Alla luce di tale principio il giudice nazionale, quindi, nell'interpretare una norma pattizia non deve limitarsi (ed, *in extremis*, non può come ci ha insegnato la Corte con la

⁴ Art.117, co.1 Cost: La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni, nel rispetto della Costituzione, con i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali

⁵ di recente, in termini, Cass. n. 23984 del 24 novembre 2016 (in materia di tassazione del reddito prodotto da artisti); Cass.n.2912 del 13 febbraio 2015 (in materia di reddito prodotto in Svizzera da dipendente delle Ferrovie Italiane dello Stato)

⁶ nel caso in esame era stata impugnata la cartella con la quale si richiedeva a soggetto non residente il pagamento delle imposte sulle indennità di incentivo all'esodo e di trattamento di fine rapporto relative ad attività lavorativa prestata nello Stato di residenza ma corrisposte da Società residente in Italia.

pronuncia da ultima citata) ad applicare i criteri ermeneutici previsti dall'ordinamento interno (cd. *interpretazione unilaterilastica*). Va, però, verificato come ed in quali termini le stesse Convenzioni limitino il ricorso a definizioni previste dalla normativa interna e comprendere, altresì, quali limiti lo stesso giudice incontra nella possibilità di attribuire ad un determinato termine tecnico giuridico contenuto in una Convenzione (e non espressamente definito nella stessa) il significato per esso previsto dalla legislazione interna (la cd. *qualificazione*).⁷

Si impone, pertanto, un accenno, sia pure in termini estremamente sintetici, sulle norme che assumono rilievo nell'interpretazione dei trattati di contrasto alla doppia imposizione. Dette norme, di diritto internazionale, trovano una duplice collocazione.

Da un lato, vi sono le norme "generali" applicabili a tutti i trattati internazionali, ivi compresi, quindi, i trattati contro le doppie imposizioni, contenute nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati adottata, per l'appunto, a Vienna il 23 maggio 1969 (ratificata e resa esecutiva in Italia con legge 12 febbraio 1974 n.112).

Dall'altro, nelle Convenzioni adottate in conformità al Modello OCSE che qui più ci interessano, vi è una norma "speciale" contenuta all'interno della Convenzione, oggetto di interpretazione, e che, in quanto tale trova applicazione immediata solamente con riferimento alla convenzione nella quale essa è contenuta.

Le disposizioni della **Convenzione di Vienna** che disciplinano l'interpretazione dei trattati sono quelle recate dagli artt.31 (regola generale di interpretazione), 32 (mezzi complementari di interpretazione) e 33 (interpretazione dei trattati autentici in due o più lingue).

In particolare, **l'art.31**⁸ contiene tre principi:

⁷ La distinzione tra interpretazione e qualificazione consiste nel fatto che la prima consente di giungere ad individuare il significato della norma o del termine in astratto mentre la seconda consentirebbe di applicare il significato astratto alla fattispecie completa. E' chiaro, tuttavia, come la distinzione, da un punto di vista pratico o svanisce, essendo la qualificazione null'altro che una fase del processo interpretativo nel suo insieme. L'art.3 del Modello OCSE attiene principalmente alla qualificazione.

⁸ Il cui testo prevede quanto segue:1."Un 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.2. Ai fini dell'interpretazione del trattato, il contesto comprende oltre al testo, il preambolo e gli allegati ivi compresi: a)ogni accordo in rapporto col trattato; b) ogni strumento posto in essere da una o più parti in occasione della conclusione del trattato; ogni strumento posto in essere da una o più parti in occasione della conclusione del trattato e accettato dalle parti come strumento in connessione con il trattato.3.Si terrà conto, oltre che del contesto:a)di ogni accordo ulteriore intervenuto fra le parti in materia di interpretazione del trattato o della applicazione delle sue disposizioni;b) di qualsiasi prassi successivamente successivamente seguita nell'applicazione del trattato attraverso la quale si sia formato un accordo tra le parti in materia di interpretazione del medesimo; c) di qualsiasi regola pertinente di diritto internazionale applicabile ai rapporti tra le parti. 4.Un termine verrà inteso in un senso particolare se risulta che tale era l'intenzione delle parti".

1) ogni trattato deve essere interpretato secondo *buona fede* (esplicitazione dell'ulteriore principio espresso dal brocardo *Pacta sunt servanda* contenuto dallo stesso art.26 della *Convenzione di Vienna*);2) il secondo principio (dell'obiettività) introduce la presunzione per cui *il significato che le parti hanno voluto attribuire ad un determinato termine coincide con il significato ordinario dello stesso*;3) tale significato ordinario, secondo quanto stabilito dal terzo principio recato dalla norma in esame, deve essere ricercato all'interno del *contesto* del trattato ed alla luce sia del suo scopo che del suo oggetto (criterio teologico).

Il secondo paragrafo dell'art.31 reca poi la definizione, ai sensi della Convenzione di Vienna del *contesto* ed il terzo paragrafo elenca i mezzi che, pur non costituendo il contesto vero e proprio possono essere ad esso assimilati (e quindi rilevano anch'essi ai fini interpretativi). Secondo la maggioranza della dottrina i tre principi elencati devono essere considerati nel loro complesso, nel senso che tutti i mezzi indicati devono concorrere alla formazione del processo interpretativo con la conseguenza che deve escludersi che il loro ordine di elencazione rappresenti anche un ordine di preferenza. In definitiva l'art.31 ha la funzione di descrivere *l'iter* logico attraverso il quale tutto il processo interpretativo deve svilupparsi.

Ancora, secondo il paragrafo 4 dell'art.31 *ad un termine del trattato può attribuirsi un significato particolare se è certo che tale era l'intenzione delle parti*". Tale disposizione prevede, con deroga al principio obiettivistico che al significato ordinario di un termine possa prevalerne uno speciale qualora risulti in maniera certa che l'intenzione delle parti era quella di derogare a tale significato ordinario. Infine, nell'interpretazione dei trattati assume importanza fondamentale il principio che può ritenersi implicito nell'art.31 per cui *tra più significati attribuibili ad una determinata espressione, ad essa deve essere attribuito quello che consenta alla norma interpretata di produrre un determinato effetto piuttosto che quello che finirebbe per renderla superflua*.

Va, al riguardo, evidenziato che, seppur non si trovi sempre un riferimento esplicito all'art.31 della Convenzione di Vienna, le pronunce della Corte di cassazione, in materia, appaiono tutte improntate nel rispetto di detta norma convenzionale. Solo per citare una sentenza, tra le tante, ha applicato l'ultimo principio citato Cass.n.10348/2003⁹; mentre i

⁹ Cass.n.10348 del 10.7.2003: In tema di imposte sui redditi, l'art. 11 della Convenzione Italia - Austria per evitare le doppie imposizioni, con protocollo aggiuntivo, firmata a Vienna il 29 giugno 1981, ratificata con legge 18 ottobre 1984, n. 762, ed entrata in vigore il 6 aprile 1985, prevede, in ordine agli interessi, l'applicazione, nello Stato della fonte, di una ritenuta del dieci per cento, laddove la precedente Convenzione Italia - Austria del 1925 prevedeva l'esenzione totale da imposizione nello Stato della fonte e la tassazione esclusiva nello Stato di

principi interpretativi dettati dalla Convenzione di Vienna vengono espressamente ripresi dalle più recenti pronunce rese dalla Corte in materia, quale per esempio la n. 23984 del 24.11.2016, in materia di tassazione del reddito degli artisti che richiama quale primo criterio di interpretazione il dato testuale .

Il Modello OCSE ed il suo Commentario.

La disposizione interpretativa speciale è, invece, rappresentata dall'Art.3 (rubricato definizioni generali) del Modello di convenzione OCSE.

Al riguardo, è opportuno, preliminarmente e brevemente accennare alla rilevanza che il Modello di Convenzione e il suo Commentario assumono, nel contesto interpretativo internazionale. Se, infatti, non vi è nessun dubbio che, per espressa indicazione contenuta nell'allegato al modello base, tale Modello rappresenta una mera "raccomandazione" rivolta dall'organizzazione agli Stati membri, non trova, invece, risposta univoca il dibattito sulla rilevanza da attribuire al Commentario, quale strumento interpretativo delle convenzioni redatte secondo il Modello base predisposto dall'OCSE, ovvero se riconoscere o meno tale Commentario quale fonte di interpretazione vincolante per le applicazioni di convenzione redatte in conformità al modello. Indipendentemente dall'acceso dibattito dottrinale che ancora coinvolge tale aspetto, va, comunque evidenziato che, nei fatti, al Commentario è stata riconosciuta, un'ampia valenza interpretativa, come dimostrato dal suo costante richiamo ed utilizzo sia da parte della prassi amministrativa, sia da parte della Giurisprudenza che dagli stessi Stati i quali hanno dimostrato un interesse sempre maggiore ad apporre "riserve" e "osservazioni" alle soluzioni interpretative proposte nello stesso Commentario.

La giurisprudenza italiana si è storicamente mostrata incline a riconoscere tali strumenti (modello e commentario) quali mezzi di interpretazione, non vincolanti né le parti né l'interprete, avendo al più una funzione di indirizzo, capace di ispirare gli Stati membri nella conclusione di convenzioni bilaterali.

In particolare, con le sentenze 2 febbraio 2000 n.1122 e 28 luglio 2000 n.9942 la Corte di Cassazione ebbe modo di precisare che *quanto al modello OCSE in materia di doppie imposizioni, esso non contiene norme direttamente applicabili nell'ordinamento interno ma costituisce soltanto un modello che può ispirare gli Stati membri nella conclusione di convenzioni bilaterali.*

residenza del creditore. Ne consegue che il Protocollo integrativo della Convenzione del 1981, firmato a Vienna il 25 novembre 1987 e ratificato con legge 16 ottobre 1989, n. 365, secondo il quale, allorché le disposizioni della Convenzione del 1925 ammettano uno "sgravio fiscale maggiore" di quello contemplato dalla Convenzione del 1981, "tali disposizioni continueranno ad applicarsi fino al 31 dicembre 1985", va interpretato nel senso che, nello Stato della fonte, continua ad applicarsi fino alla data anzidetta il regime di esenzione dettato dalla Convenzione del 1925.

In buona sostanza, secondo tale orientamento, i principi ricavabili dal Modello base OCSE e dal suo Commentario non avrebbero alcuna funzione vincolante sull'operato dell'interprete e, in particolar modo, del giudice che in base al principio di legalità, è vincolato nell'interpretazione della legge soltanto da atti aventi forza di legge.

Con riferimento al ruolo del Commentario ancora più chiara la sentenza n.17206 del 2006¹⁰ la quale, nel pronunciarsi in materia di stabile organizzazione, ebbe modo di ribadire che il Commentario al Modello OCSE non ha forza di legge e deve essere considerato, al pari di una raccomandazione verso i Paesi aderenti all'Ocse, privo di forza vincolante per il giudice nazionale. Si legge, in particolare, nella sentenza che *a parte il valore non normativo del Commentario è significativo rilevare che nei confronti di tale modifica (si trattava dell'art.5 del modello OCSE e del suo commentario in materia di definizione di stabile organizzazione) è stata espressa riserva dal Governo italiano, secondo la quale –nell'interpretazione del modello di convenzione –l'Italia non può disattendere quella data dai propri giudici nazionali”*

Posizione che è poi stata riproposta nelle successive pronunce ed in particolare pedissequamente ribadita da Cassazione 15 febbraio 2008 n.3889. Unica pronuncia di senso contrario -rimasta, a quanto consta, isolata- è Cass.Sez. pen.11 gennaio 2014 n.1811 riguardante una controversia in merito alla residenza fiscale di una società maltese operante anche in Italia¹¹. Tale posizione – del tutto innovativa rispetto alla consolidata giurisprudenza

¹⁰ *In tema di IVA, la nozione di stabile organizzazione di una società straniera in Italia va desunta dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo commentario, integrata con i requisiti prescritti dall'art. 9 della sesta direttiva CEE n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 per l'individuazione di un centro di attività stabile, il quale, così come definito dalla giurisprudenza comunitaria, consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e può essere costituito anche da un'entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari (con l'esclusione delle attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario, quali la prestazione di consulenze o la fornitura di "know how"). La prova dello svolgimento di tale attività da parte del soggetto nazionale può essere ricavata, oltre che dagli elementi indicati dall'art. 5 del modello di convenzione OCSE, anche da elementi indiziari, quali l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale, ovvero la partecipazione a trattative o alla stipulazione di contratti, indipendentemente dal conferimento di poteri di rappresentanza. Nessuna rilevanza può infatti essere riconosciuta alla recente modifica dell'art. 5 del commentario OCSE, in virtù della quale la sola partecipazione a trattative contrattuali nell'interesse della società straniera non è sufficiente per individuare nella struttura sussidiaria una stabile organizzazione, in quanto, a parte il valore non normativo del commentario, tale modifica ha costituito oggetto di riserva espressa da parte del Governo italiano, secondo la quale nell'interpretazione del modello di convenzione l'Italia non può disattendere quella data dai propri giudici nazionali.)*

¹¹ Con la sentenza, al fine di risolvere la contesa in materia di residenza fiscale, alla luce dei principi contenuti nella normativa fiscale nazionale (art.73 TUIR) e convenzionale (ex art.4 della Convenzione Italia –Malta) la Corte ha affermato che i criteri e i principi stabiliti nella Convenzione OCSE e nel suo Commentario hanno costituito la base per la negoziazione e la stesura degli accordi internazionali sulla doppia imposizione stipulati tra i Paesi membri dell'organizzazione e, in questo modo, hanno assunto il rango di regole vincolanti per gli Stati firmatari, secondo i principi del diritto internazionale. Del resto, l'art. 75 del d.P.R. 600/73 prevede che nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia; e l'art. 169 del TUIR stabilisce che la deroga agli accordi internazionali è ammessa solo ed esclusivamente per il caso in cui le norme nazionali dovessero rivelarsi più favorevoli («Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione»).

della Corte di legittimità pare indirizzata indubbiamente verso il riconoscimento di un maggior peso vincolante al Modello OCSE e al suo Commentario. Detta pronuncia (in adesione implicita ad alcune voci dottrinarie) sembrerebbe ascrivere il Modello base ed il suo Commentario fra gli accordi preparatori alla stesura del testo convenzionale, riconducendoli a quella definizione di *contesto* che, in base alle disposizioni di Vienna, costituisce una fonte di interpretazione primaria, integrante il testo del Trattato. Tale sentenza però, non solo non risulta avere avuto seguito ma, anzi, è stata superata a distanza di pochi mesi da altra sentenza della medesima Sezione (Cass.Sez.III Pen 2 luglio 2014) che ha ribadito il precedente contrario consolidato orientamento .

Di recente, un'ulteriore conferma dell'orientamento consolidato, è stata nuovamente espressa nella sentenza del 24 novembre 2016 n. 23984 (in tema di tassazione di redditi di artisti prodotti all'estero) nella quale, pur dandosi atto che il Commentario non è fonte di diritto e che esso, come già statuito con sentenza n.17206/2006 non ha valore normativo e costituisce, al più, una raccomandazione diretta ai paesi aderenti all'OCSE giunge, però , a considerarlo, come *elemento di conferma di una interpretazione assunta prima facie in base al testo, sulla base della considerazione che la stessa Convenzione di Vienna privilegia l'approccio testuale e prevede il ricorso ad elementi contestuali per corroborare un'interpretazione assunta in base al significato proprio del testo*. La stessa sentenza ricorda, poi, come da sempre la giurisprudenza del Giudice di legittimità sia ricca di richiami al Commentario, in funzione interpretativa, ovvero per arricchire di argomenti una tesi assunta in base al dato testuale (Cass.sez.5 n.3367 e 3368 del 2002 sul caso Philip Morris ma anche ord,n.7851/2004, n.9942 del 2000). In questo, caso la Corte con interpretazione sistematica evolutiva (rifacendosi alle norme della Convenzione di Vienna, del modello OCSE e del suo Commentario nella versione aggiornata al 2014) ha dapprima ritenuto (sulla base del dato testuale ma anche del *contesto* risultante anche dall'esame di altre norme convenzionali e senza citarlo anche del paragrafo 6 dell'art.23 del Modello OCSE a mente del quale l'espressione usata negli articoli della Convenzione *sono imponibili soltanto in uno Stato contraente" preclude all'altro Stato contraente la tassazione*) che l'assenza nella norma convenzionale dell'avverbio *soltanto* implicasse la mancanza di attribuzione di imposizione esclusiva ad uno Stato (individuato nella Convenzione in quello in cui il reddito era stato prodotto) ma consentisse una potestà impositiva concorrenziale, ed ha risolto il conflitto, rinviando espressamente al meccanismo previsto dal paragrafo 9 e dal paragrafo 12 del Commentario al Modello OCSE (nella versione 2014) ovvero alla possibilità di eliminare la

doppia imposizione attraverso il meccanismo del riconoscimento da parte dello Stato di residenza di un credito di imposta.

Deve, però, rilevarsi che la regola ermeneutica contenuta dall'art.3 del Modello OCSE, risulta recepita nella maggior parte delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, e che, quindi, ove divenuta norma pattizia diviene vincolante ai fini delle interpretazioni.

Tale disposizione, a differenza dell'art.31 della Convenzione di Vienna, contiene un ordine gerarchizzato dei mezzi interpretativi ivi elencati.

1)Viene, infatti, espressamente prevista la prevalenza del significato attribuito dalla convenzione stessa a determinati termini su qualsiasi significato agli stessi attribuibile.

Va, però, precisato che non tutti i termini previsti dalla Convenzione non sono suscettibili di una diversa interpretazione. Tale principio (della prevalenza della definizione pattizia), infatti, mentre opera per le definizioni recate dagli artt. 10,11 e 12 (dividendi, interessi, royalties o canoni), rispetto ai quali, pertanto, l'interprete è vincolato dalla definizione data nella Convenzione, per le altre definizioni contenute nel primo paragrafo dell'art.3 (il quale definisce i seguenti termini:*persona, società, impresa, impresa di uno Stato contraente, traffico internazionale, autorità competente, nazionali, ed attività industriale e commerciale*) vale la regola, espressamente prevista dalla stessa disposizione, per cui tali significati hanno prevalenza su altri significati "a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione".

Secondo una parte della dottrina, che mi pare condivisibile, tale differenziazione tra le definizioni convenzionali dei termini deriva dal fatto che le definizioni recate dall'art.3, par 1 non hanno carattere autonomo, in quanto la ricerca del loro significato non può prescindere dalla nozione prevista per lo stesso dalla normativa interna di uno degli Stati contraenti.

Infine, nel successivo **paragrafo 2 dell'art.3** si prevede che: *per l'applicazione della convenzione in qualunque momento da parte di uno Stato contraente, le espressioni **ivi non definite** hanno, a meno che il contesto non richieda una differente interpretazione, il significato che ad esse è attribuito in quel momento dalla legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la convenzione si applica, prevalendo ogni altro significato dato al termine nell'ambito di altre leggi di detto Stato.*

Quindi, la norma pattizia recepita dal Modello OCSE consente, a differenza delle regole generali previste dalla Convenzione di Vienna, di interpretare un'espressione del trattato (ove non ivi autonomamente definita) facendo riferimento alla definizione normativa interna dello Stato che applica lo stesso.

La differenza può essere spiegata con la peculiarità dei trattati contro le doppie imposizioni i quali, come noto, assolvono la funzione di limitare convenzionalmente la potestà impositiva degli Stati. Come ritenuto anche dalla Corte, infatti, (Cass.n.3119/2000), *lo scopo dei trattati è 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.*

La giurisprudenza della Corte è ricca di applicazioni di detto criterio interpretativo. Solo per citarne uno, l'interpretazione/qualificazione del termine *sicurezza sociale* previsto nella Convenzione Italia -Francia. In numerose pronunce, in materia di tassazione di pensione di cittadino italiano residente in Francia, in mancanza di autonoma definizione del termine, la Corte, facendo espresso riferimento all'art.3, comma 2 della Convenzione ha ritenuto non esservi dubbio che *nell'ordinamento italiano, a seguito di una evoluzione costituzionalmente orientata il termine "sicurezza sociale" sia indicativo di un concetto di ampio contenuto, comprensivo di tutti i diritti, tanto di previdenza che di assistenza collegati alla persona, alla sua dignità ed, in quanto tali inviolabili secondo i principi riconosciuti dall'art.38 Cost, principi peraltro presenti anche nel diritto internazionale.*¹² ...Tanto discende, con riferimento al nostro

¹² Nel genere sicurezza sociale è venuto così a trovare collocazione non solo il trattamento assistenziale ma anche quello previdenziale con il quale lo Stato assicura ai lavoratori (che come tali hanno diritto all'intervento dello Stato sociale) la copertura dai rischi tipici del rapporto di lavoro e della persona umana. (malattia, morte, infortunio sul lavoro), Conseguentemente ha trovato collocazione il concetto stesso di pensione (purché non volontaria), declinato in tutte le sue accezioni, anche quella di anzianità, essendo chiaro che la finalità della pensione non volontaria è proprio quella della sicurezza sociale e che tale finalità non viene esclusa, ma anzi accresciuta, dal fatto che la pensione di anzianità sia collegata al versamento obbligatorio di contributi durante l'intero arco della vita lavorativa. In effetti ciò che rileva è che il legislatore, avendo individuato e disciplinato una serie di fattispecie con le quali ed attraverso le quali assicurare il lavoratore (ut homines vivant et bene vivant) con riferimento ai vari accadimenti della vita, abbia inserito tra le medesime anche la vecchiaia, declinata sia con riferimento al servizio (pensione di anzianità), che all'età (pensione di vecchiaia). Pertanto la circostanza che il legislatore detti una disciplina in parte diversa per i trattamenti pensionistici di anzianità rispetto a quelli di vecchiaia, non esclude che entrambi appartengono comunque al sistema generale di sicurezza sociale. Tanto discende, con riferimento al nostro ordinamento, direttamente dall'art. 38 Cost. (sentenza n. 5048/07; 12885/93; 26/2000), ma trova un fondamento anche in alcune pronunce CEDU (Provvedimento del 15/09/2009, Caso: Moskal contro Polonia; Provvedimento del 22/10/2009, Caso: Apostolakis contro Grecia), e trova un preciso riscontro nella previsione dell'art. 22 della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo che, tra i diritti c.d. sociali, riconosce il diritto alla sicurezza sociale. Quanto sopra detto non è inficiato ma trova una conferma nella lettera del 30/12/2000 tra l'Italia e la Francia (ex art. 26 della Convenzione): nella stessa infatti i due Stati hanno definito consensualmente l'interpretazione da dare all'espressione "sicurezza sociale" facendo riferimento ai regimi previdenziali obbligatori, concetto questo che, per quanto sopra detto, certamente ricomprende anche le pensioni di anzianità. Nel caso di specie, peraltro, il pericolo che si possa realizzare una doppia imposizione viene escluso non sussumendo la fattispecie in esame sotto l'art. 18, comma 1 della Convenzione ma applicando il disposto dell'art. 24 (titolato "Disposizioni per eliminare le doppie imposizioni") comma 1, n. 2 lett a), dettato proprio al fine di raggiungere un reale coordinamento impositivo senza pregiudizio né per lo Stato sovrano né per il contribuente.(così Cass. 23001/2010 ed in termini ma con riguardo alla Convenzione Italia-Lussemburgo Cass.n- 1550 del 03/02/2012 in tema di imposte sul reddito, la pensione di vecchiaia erogata dall'istituto lussemburghese di assicurazioni contro la vecchiaia e l'invalidità ad un cittadino italiano residente in Italia rientra nella previsione del paragrafo 2 dell'art. 18 della Convenzione tra Italia e Lussemburgo per evitare le doppie imposizioni del 3 giugno 1981, (ratificata con legge 14 agosto 1982, n. 747),

ordinamento, direttamente dall'art. 38 Cost. (sentenza n. 5048/07; 12885/93; 26/2000), ma trova un fondamento anche in alcune pronunce CEDU (Provvedimento del 15/09/2009, Caso: Moskal contro Polonia; Provvedimento del 22/10/2009, Caso: Apostolakis contro Grecia), e trova un preciso riscontro nella previsione dell'art. 22 della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo che, tra i diritti c.d. sociali, riconosce il diritto alla sicurezza sociale. Quanto sopra detto non è inficiato ma trova una conferma nella lettera del 30/12/2000 tra l'Italia e la Francia (ex art. 26 della Convenzione): nella stessa infatti i due Stati hanno definito consensualmente l'interpretazione da dare all'espressione "sicurezza sociale" facendo riferimento ai regimi previdenziali obbligatori, concetto questo che, per quanto sopra detto, certamente ricomprende anche le pensioni di anzianità'. Nel caso di specie, peraltro, il pericolo che si possa realizzare una doppia imposizione viene escluso non sussumendo la fattispecie in esame sotto l'art. 18, comma 1 della Convenzione ma applicando il disposto dell'art. 24 (titolato "Disposizioni per eliminare le doppie imposizioni") comma 1, n. 2 lett a), dettato proprio al fine di raggiungere un reale coordinamento impositivo senza pregiudizio né per lo Stato sovrano né per il contribuente (Cass. n.23001/2010 ed in termini, ma con riguardo alla Convenzione Italia-Lussemburgo Cass.n. 1550 del 03/02/2012 <<in tema di imposte sul reddito, la pensione di vecchiaia erogata dall'istituto lussemburghese di assicurazioni contro la vecchiaia e l'invalidità ad un cittadino italiano residente in Italia rientra nella previsione del paragrafo 2 dell'art. 18 della Convenzione tra Italia e Lussemburgo per evitare le doppie imposizioni del 3 giugno 1981, (ratificata con legge 14 agosto 1982, n. 747), dovendosi riconoscere all'espressione "sicurezza sociale", contenuta nella norma citata, un significato ampio e come tale comprensivo tanto dei diritti di previdenza che di quelli di assistenza, con la conseguenza che essa è sottoposta alla potestà impositiva di entrambi gli Stati, nella misura stabilita nei rispettivi ordinamenti tributari, fermo restando l'obbligo, previsto dall'art. 24 della medesima convenzione, di prevedere, da parte dello Stato di residenza, strumenti atti ad evitare in concreto il verificarsi del doppio prelievo>> (pur applicando tale principio la Corte ha però, poi, respinto il ricorso del contribuente in mancanza di prova da parte del ricorrente di avere già subito l'imposizione in Lussemburgo).

Il contesto

dovendosi riconoscere all'espressione "sicurezza sociale", contenuta nella norma citata, un significato ampio e come tale comprensivo tanto dei diritti di previdenza che di quelli di assistenza, con la conseguenza che essa è sottoposta alla potestà impositiva di entrambi gli Stati, nella misura stabilita nei rispettivi ordinamenti tributari, fermo restando l'obbligo, previsto dall'art. 24 della medesima convenzione, di prevedere, da parte dello Stato di residenza, strumenti atti ad evitare in concreto il verificarsi del doppio prelievo. che però ha respinto il ricorso del contribuente dopo avere dato atto della potestà concorrente dei singoli Stati contraenti in mancanza di prova da parte del ricorrente di avere già subito l'imposizione in Lussemburgo).

Tornando alle regole interpretative ci si deve, poi, necessariamente, soffermare, sul significato che il termine *contesto* assume all'interno dei trattati contro le doppie imposizioni ovvero se il contesto a cui si riferisce la norma pattizia è inteso nella medesima accezione di quello previsto dalla Convenzione di Vienna.

La maggior parte della dottrina internazional-tributarista riconosce, seppur con passaggi argomentativi diversi, che il termine "contesto" debba essere inteso in un'accezione più ampia rispetto a quello indicato dalla Convenzione di Vienna. Infatti, qualora si applicasse la definizione recata dall'art.3, par.2 si avrebbe una restrizione eccessiva di tale significato che obbligherebbe l'interprete a ricercare il significato di una determinata espressione facendo esclusivo riferimento alla normativa interna dello Stato (che applica la Convenzione) con la conseguenza che se così fosse non solo sarebbe difficile comprendere il senso dell'espressione "a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione" ma ci si porrebbe in contrasto con la necessità di raggiungere l'armonizzazione nell'interpretazione delle convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio.

Conseguentemente, la maggior parte della dottrina ritiene che affinché la disposizione pattizia (art.3, par.2) abbia un senso sia necessario che il *contesto* comprenda, oltre gli strumenti indicati negli artt.31 e 32 della Convenzione di Vienna, qualsiasi altro mezzo idoneo ad identificare la volontà delle parti contraenti (si può pensare, per esempio, al testo di trattati precedenti in essere tra gli Stati contraenti, nel caso sopra esposto per es. la Corte ha fatto riferimento ad una lettera di intenti che era intercorsa tra l'Italia e la Francia, è ovvio che non è possibile un elenco esaustivo di cosa possa intendersi ricompreso nel contesto, dovendosi risolvere tale questione con un *case by case approach*).

Definito il significato del termine "contesto", occorre, ancora, verificare se l'interpretazione attraverso il contesto impedisca il ricorso alle definizioni previste dalla normativa interna.

Sul punto la dottrina ha posizioni discordi. Da un lato vi è chi considera il ricorso alla normativa interna solo come ultima risorsa del processo interpretativo, cui ricorrere solo quando l'esame del contesto non conduca ad alcun ragionevole risultato; dall'altro vi è chi considera come il ricorso alla normativa interna, proprio in considerazione degli effetti e delle caratteristiche dei trattati contro le doppie imposizioni, non sia subordinato al contesto.

L'art.3, par.2 è abbastanza chiaro nel prevedere una sorta di subordinazione del ricorso al significato previsto dalla legislazione interna rispetto al contesto. Anche perché, come si è già detto, obiettivo dell'interprete di una convenzione internazionale è sempre il raggiungimento di una interpretazione uniforme della convenzione stessa, tale da essere

accettata anche dall'altro Stato contraente, mentre dall'altro lato tale necessità deve essere temperata con il fatto che la normativa interna assume un ruolo fondamentale nelle convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio.

Pertanto, l'interpretazione ottenuta tramite il contesto dovrà essere talmente solida da evitare qualsiasi altra ragionevole interpretazione; solo in tal caso sarà possibile non ricorrere anche al significato previsto, per quella determinata espressione, alla normativa dello Stato che applica la convenzione.

L'interpretazione sistematico-teleologica nella giurisprudenza della Corte

Tale complesso processo interpretativo, che viene definito sistematico teleologico, risulta costantemente seguito nella giurisprudenza della Corte di cassazione in materia di convenzioni contro le doppie imposizioni.

Un esempio chiaro lo si ritrova nella Sentenza n. 10348 del 10/07/2003 già citata. La Corte, chiamata a pronunciarsi in merito al significato di un'espressione contenuta nel Protocollo integrativo della Convenzione contro le doppie imposizioni tra la Repubblica italiana e la Repubblica austriaca, in assenza di un'autonoma definizione del termine oggetto di interpretazione ("sgravio fiscale maggiore"), ne ha dapprima ricercato il significato ordinario (generale, atecnico) giungendo alla conclusione che essa aveva un significato poliseno (in quanto indistintamente interpretabile sia nell'accezione prospettata dal contribuente sia in quella dell'Amministrazione finanziaria).

L'analisi sistematico-teologica ha, quindi, condotto la Corte a respingere l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria, osservando che *"ove si prestasse adesione all'interpretazione prospettata dalla ricorrente amministrazione se ne dovrebbe dedurre ...che alle disposizioni del protocollo integrativo non sia riconducibile alcun effetto"*.

In questo caso, quindi, la Corte ha applicato i principi recati dall'art.31 della Convenzione di Vienna, senza neanche arrivare a verificare quale fosse il significato da attribuire all'espressione "sgravio fiscale maggiore" dalla normativa domestica, proprio perché il contesto dell'espressione interpretata, quale emergente dalla volontà delle parti esplicitata nel Protocollo, era talmente rilevante da escludere qualsiasi altra interpretazione, anche se prevista dalla normativa domestica.¹³

¹³ Così Cass. n.10348/2003 in motivazione:Va, in proposito, considerato che essendo scopo del trattato Italia - Austria del 1925, per quanto in questa possa rilevare, quello di evitare le doppie imposizioni e che tale finalità le disposizioni del trattato garantivano attraverso l'attribuzione ad uno solo degli Stati contraenti della potestà impositiva esclusiva, una logica interpretazione delle sopravvenute disposizioni del Protocollo integrativo della successiva Convenzione del 29 giugno 1981, entrata in vigore il 6 aprile 1985, che prevedevano una proroga di efficacia, fino alla data del 31 dicembre 1985, delle norme contenute nella Convenzione del 1925, la dove quest'ultima ammetteva "uno sgravio fiscale maggiore di quello contemplato nella Convenzione del 1981",

Nello stesso senso può ricordarsi il filone giurisprudenziale, inaugurato con le sentenze n.15373 del 4 novembre 2002, 14 maggio 2003 n.7455 e 19 maggio 2003, 24 giugno 2003 n.10038 ed ancor oggi seguito dalla n.691 del 16 gennaio 2015, e dalla recentissima n.27114/16, solo per citarne alcune, relativo al termine di prescrizione decennale per l'istanza del credito di imposta sui dividendi pagati da società italiana a società francese, nel quale la Corte (al fine di dimostrare l'inapplicabilità alla fattispecie del termine generale stabilito per i rimborsi d'imposta dall'art.38 d.p.r. 602/1973) ha, dapprima, posto in evidenza la differente terminologia adottata dall'art.10 della Convenzione Italia Francia rispetto a quella del citato art.38 ed in un secondo momento, attraverso l'interpretazione teleologica e sistematica della norma convenzionale ha dimostrato come la finalità di tale disposizione fosse ben diversa da quella prevista dal suddetto art.38.

L'interpretazione adeguatrice. Il diritto comunitario.

L'interpretazione sistematica conduce, inevitabilmente negli ordinamenti degli Stati aderenti all'Unione Europea ad un'interpretazione adeguatrice al diritto comunitario (al fine di rispettare il principio di non discriminazione ed, in genere, di tutte le libertà di stabilimento e di circolazione del capitale, ivi tutelate).

Nella sentenza n.3588/2001 n.3588, in tema di royalties, la Corte, nell'interpretare l'art.11 della Convenzione italo francese e nel dare notevole risalto al Trattato, ha osservato che *se una norma di convenzione bilaterale dovesse essere interpretata nel senso di escludere l'ammissibilità di un costo da redevances perché le stesse sono state pagate da una società a favore della società madre avente sede nell'altro Stato contraente, tale interpretazione comporterebbe una discriminazione rispetto ad identici pagamenti fatti da società figlia a società madre, entrambi aventi sede in Italia e limiterebbe il diritto di stabilimento della seconda*. Eguale interpretazione adeguatrice è stata adottata dalla Corte di Cassazione (n.3119 del 17 marzo 2000) che, interpretando l'art.10 della convenzione Itali USA ha negato la

induce a ritenere che ad una tale espressione, nell'accezione comune indistintamente utilizzabile per indicare l'alleggerimento di un onere fiscale o la sua totale eliminazione, nello specifico, debba attribuirsi esclusivamente quest'ultimo significato. Ciò, ragionevolmente, il Collegio è indotto a ritenere sulla base della considerazione che poiché la Convenzione del 1925 prevedeva, in materia di interessi, l'esenzione totale nello Stato della fonte e la tassazione esclusiva nello Stato di residenza del creditore, mentre il trattato del 1981 ha previsto che nello Stato della fonte si applichi una ritenuta del 10%, l'unica interpretazione possibile dell'espressione utilizzata, coerente con lo scopo e le disposizioni del trattato e rispettosa dei principi di ermeneutica, è quella resa dal giudice di merito. Emblematiche, in tal senso, devono ritenersi lo scopo e l'oggetto del trattato e la considerazione che le disposizioni delle Convenzioni e del Protocollo integrativo vanno interpretate nel senso in cui possono avere qualche effetto, anziché in quello secondo cui non ne avrebbero alcuno. Non può sottacersi, infatti, che ove si prestasse adesione all'interpretazione prospettata dalla ricorrente Amministrazione, se ne dovrebbe dedurre, stante che nella convenzione del 1925 non è prevista alcuna forma di imposizione fiscale concorrente, che alle disposizioni del Protocollo integrativo non sia riconducibile alcun effetto, non essendo l'espressione "sgravio fiscale maggiore", ivi utilizzata, riferibile alle previsioni della Convenzione stessa.

possibilità di utilizzare, da parte dell'amministrazione finanziaria, la procedura prevista dall'art.36 bis d.p.r. 300/1973, al fine di disconoscere un credito di imposta per dividendi corrisposti da una società con sede negli Stati Uniti osservando come <<*la soggezione al diritto comunitario nell'ambito della Comunità europea del contenuto dei Trattati coi Paesi terzi comporta l'obbligo del giudice nazionale e della pubblica amministrazione di interpretare le disposizioni convenzionali in modo conforme al diritto comunitario e, nei casi in cui tale interpretazione conforme non sia possibili, di trarre tutte le conseguenze possibili che derivano dal contrasto tra le norme dei due ordini, prima fra tutte l'obbligo di disapplicare le norme (interne o di diritto internazionale pattizio) contrastanti con le disposizioni ed i principi di diritto comunitario, primario e secondario, che abbiano diretta applicabilità, quale è certamente l'art.6 del Trattato CE.*

Non possono, infine, non essere menzionate le note sentenze del 2002 (nn.3367 e 3368) sul caso *Philip Morris* con le quali la Corte ha esteso l'applicazione della nozione di stabile organizzazione prevista dall'art.5 del Modello di convenzione OCSE anche ai fini dell'iva, adeguandone il significato sia alla natura di tale imposta, sia ai principi interpretativi espressi dalla Corte di Giustizia in tale materia, richiamando, inoltre, anche la legislazione tedesca (la nozione di stabile organizzazione prevista dall' art.12 della legge tributaria tedesca) recependo così l'indicazione del Commentario OCSE laddove all'art.3 prevede che nel contesto possa rientrare anche "*the meaning given to the term in question in the legislation of the other Contracting State*".

Merita, infine, di essere segnalata la recentissima n.27112 del 28 novembre 2016 con la quale la Corte si è pronunciata, in materia di credito di imposta maturato sui dividendi percepiti da Società francese dalla controllata italiana e negato dall'Amministrazione finanziaria sul presupposto che l'istante non fosse *l'effettiva beneficiaria* dei dividendi in questione. Anche, in questo caso, la Corte chiamata a pronunciarsi sul concetto di *beneficiario effettivo* contenuto nell'art.10 paragrafo 4 della Convenzione Italia Francia, richiama le sue fonti interpretative individuandole nel *principio di ordine generale*, desumibile dalla clausola del beneficiario effettivo, *contenuto in tutte le Convenzioni in materia* (evidenziandone il carattere antielusivo) e nell'art.31 del Trattato di Vienna (interpretazione secondo buona fede ed alla luce dell'oggetto e dello scopo del Trattato) e nei principi della fiscalità internazionale, richiamando anche la nozione di *beneficial owner* di cui all'art.10 del Commentario al Modello OCSE, per poi compiere la cosiddetta interpretazione adeguatrice valutando se tale clausola fosse anche conforme ai principi di fiscalità internazionale come *ormai definitivamente acquisiti, anche per i tributi non armonizzati a seguito delle note sentenze nei casi Halifax C-*

255/02 e *Cadbury Schweppes C-196/04* e, con particolare riferimento all'ordinamento UE alla Direttiva madre figlia 90/435/CEE (la quale, peraltro, lascia impregiudicata l'applicazione delle Convenzioni di contrasto alle doppie imposizioni anche mediante riconoscimento di un credito di imposta in alternativa all'esenzione da ritenuta).

Contemporanea ed egualmente interessante in tema di concorso tra normativa convenzionale e diritto eurounitario la sentenza della Corte n.27111/2016, in materia di rifiuto opposto ad istanza di credito di imposta maturati da Società di diritto tedesco sui dividendi corrisposti da Società italiana, totalmente partecipata dalla prima; istanza presentata sul presupposto dell'estensione della Convenzione Italia Francia anche a Società-madri aventi sede in uno Stato UE diverso dalla Francia; pena la violazione dei principi di libertà e del divieto di discriminazione sanciti dal TCE. Con detta pronuncia la Corte, attraverso l'interpretazione sistematico-teleologica-adequatrice ha statuito che, in tema d'imposte sui dividendi azionari, la direttiva del Consiglio CEE n. 435 del 1990, recepita nell'ordinamento italiano con l'art. 27-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e con il d.lgs. n. 136 del 1993, non comporta, come si desume dall'art. 7, alcun effetto abrogativo delle precedenti convenzioni bilaterali (nella specie, di quella italo-francese), determinando con queste ultime una disciplina complessiva e complementare di contrasto della doppia imposizione dei dividendi corrisposti dalla società figlia italiana a quella madre di altro Stato dell'Unione europea, secondo un regime opzionale di alternatività, giungendo alla conclusione per cui deve ritenersi precluso alla società madre dello Stato contraente o di altro Stato dell'Unione europea, la quale invochi lo stesso trattamento in virtù del principio di non discriminazione (nella specie, società tedesca), cumulare sia il credito d'imposta previsto dalla convenzione sia il rimborso della ritenuta diretta sui dividendi o l'esenzione di cui all'art. 27-bis del d.P.R. n. 600 del 1973.

I conflitti di qualificazione.

Delineati, seppur sommariamente e senza alcuna pretesa di completezza, gli strumenti interpretativi in materia di Convenzioni contro le doppie imposizioni, l'aspetto più rilevante in tale processo è quello successivo della qualificazione, intesa come quella fase successiva e distinta dall'interpretazione (volta all'analisi e la ricerca del significato del contenuto dei testi normativi) ed attuativa di questa con la quale si individua la norma che meglio include e disciplina una determinata fattispecie, provvedendo, per l'appunto a *qualificare* tale fattispecie nel perimetro applicativo offerto dalla norma.

Nell'applicazione delle norme pattizie è, infatti, più comune di quanto si possa ritenere, dovere risolvere i c.d. "conflitti di qualificazione".

Possono determinarsi dei conflitti di qualificazione ogni qualvolta che gli Stati contraenti:

- 1)utilizzino termini tecnogiuridici non definiti nel trattato o non adeguatamente definiti, attribuendo agli stessi una qualificazione giuridica differente, in considerazione delle differenti legislazioni nazionali e, quindi, addivenendo a divergenti qualificazioni del medesimo incremento patrimoniale;
- 2)effettuino una differente interpretazione dei fatti;
- 3)ricorrono ad una differente interpretazione delle norme della convenzione.

Se sicuramente dette due ultime ipotesi di conflitto dovrebbero essere risolte solamente mediante il mutuo confronto tra le parti contraenti e nessuno dei due Stati sarebbero tenuto a risolverlo in maniera autonoma (per esempio attraverso lo strumento della procedura amichevole ex art.25 del Modello OCSE), una diversa soluzione riguarda i conflitti emergenti dalla diversa attribuzione di un significato da parte degli Stati contraenti alla luce delle loro differenti legislazioni nazionali.

In detta ultima ipotesi sorge, infatti, la necessità di attribuire un significato univoco ad un termine che, se interpretato secondo il significato fatto proprio dal diritto interno di ciascuno degli Stati contraenti, potrebbe determinare un'applicazione differente delle convenzioni con connessa possibilità di doppia imposizione o doppia esenzione.

Il problema si pone perché, come abbiamo già visto, l'art.3, par 2 del Modello OCSE di fronte ad un termine non definito dalla stessa Convenzione obbliga gli Stati contraenti ad attribuire il significato che lo stesso ha nella legislazione dello Stato che applica la Convenzione.

Con l'ulteriore problema di capire se (e come) il significato da attribuire al termine debba essere sussunto nella legislazione dello Stato della fonte, della residenza o, infine, in base ad una interpretazione terza.

La soluzione, come abbiamo visto, per alcune ipotesi viene risolta dalle stesse Convenzioni che talvolta attribuiscono un significato preciso da attribuire ad alcuni termini ovvero prevedono il rinvio unilaterale all'ordinamento unilaterale di un solo Stato contraente, evitando *ab origine* il conflitto qualificatorio.

Per esempio, come già visto, le definizioni di stabile organizzazione, interessi e royalties sono autonomamente definite dal Modello di convenzione e quindi vincolano l'interprete senza alcuna possibilità di rinvio a definizioni di diritto interno.

In altri casi, ancora, per esempio, per la nozione di dividendi (legislazione dello Stato in cui è residente la società che li distribuisce) il Modello riserva la potestà qualificatrice sul termine alla legislazione di uno solo degli Stati contraenti, escludendo, di rimando che l'altro

Stato possa provvedere ad effettuare una qualificazione sulla base della propria legislazione interna.

Residuano, però, delle situazioni che non trovano copertura con le soluzioni che abbiamo visto e per le quali rimane il problema di individuare il modo con cui risolvere il conflitto.

Sul tema in dottrina sono state avanzate varie soluzioni :dalla soluzione della *lex fori*, per la quale ogni soggetto chiamato ad applicare la Convenzione dovrebbe qualificare i termini secondo la disciplina del proprio ordinamento; alla soluzione della competenza qualificatrice esclusiva al paese della Fonte; alla soluzione della qualificazione “autonoma” secondo la quale entrambi gli Stati contraenti sarebbero legittimati a qualificare autonomamente i termini contenuti nella Convenzione, mirando però al raggiungimento di una qualificazione il più possibile aderente al contesto del trattato stesso e, pertanto, uniforme. Nessuna di tali soluzioni, se singolarmente considerate, appare capace di offrire una soluzione definitiva che risolva tout court i conflitti di qualificazione, così che alcuni autori (VOGEL) hanno ritenuto che il miglior approccio da adottare, per risolvere i problemi di qualificazione, sarebbe quello di combinare i differenti metodi scegliendo di volta in volta la soluzione che risponde meglio alla finalità per cui si chiede l’interpretazione.

Una soluzione viene, anche, apprestata anche dal Commentario al Modello OCSE.

Secondo il Commentario in ipotesi di conflitto di qualificazione scaturente dall’utilizzo di termini non definiti nella Convenzione, sarà lo Stato della residenza a dovere ricorrere all’art.23 del Modello per porre rimedio alle conseguenze del conflitto, riconoscendo il beneficio dell’esenzione o del credito di imposta qualora un elemento di reddito o di capitale venga attratto a tassazione nello Stato fonte e provvedendo così ad eliminare i possibili fenomeni di doppia imposizione. In tale impostazione quindi i conflitti di qualificazione capaci di generare un fenomeno di doppia imposizione dovrebbero essere sempre risolti dallo Stato di residenza, indipendentemente dalla qualificazione del reddito operata dalla propria legislazione.

Tale tema è stato affrontato, in particolare, dalla Corte con la sentenza 29 settembre 2006 n.21220 avente ad oggetto l’analisi dell’applicazione dell’art.12 della Convenzione Italia-Usa del 17 aprile 1984 in materia di diritto di autore sull’utilizzo delle registrazioni musicali. In particolare, il caso sottoposto all’esame della Corte riguardava la misura delle ritenute da applicare da parte di Società italiana per le royalties corrisposte ad Società residente negli Stati Uniti. L’Amministrazione Italiana aveva, infatti, contestato l’erronea effettuazione del

5%(prevista per i canoni relativi alla concessione in uso di diritto di autore), anziché del 10% (prevista per tutti gli altri casi).

Secondo la posizione della Corte, infatti, dato che l'art.12 della Convenzione non fornisce una definizione del termine "diritto di autore" il problema di qualificazione deve essere risolto in base alla regola della *general renvoi clause* contenuta nell'art.3, comma 2, secondo la quale la definizione del termine "diritto di autore" deve essere rinvenuta nell'ordinamento dello Stato della fonte e, quindi, nel caso di specie, nell'ordinamento italiano¹⁴.

Per quanto qui interessa giova evidenziare come la Corte abbia precisato che una *diversa qualificazione non è ...il risultato di una errata interpretazione, ma una conseguenza, del tutto fisiologica, della competenza riconosciuta a ciascun Stato contraente di qualificare e interpretare le espressioni usate dalla Convenzione, in difetto di specifiche indicazioni in essa contenute, secondo il proprio ordinamento, il cui esercizio ove non sia possibile pervenire ad un'interpretazione uniforme può condurre inevitabilmente ad una doppia imposizione o a trattamenti discriminatori.*

Al fine della soluzione di tale ultimo problema la Corte ha fatto proprie le conclusioni raggiunte in sede OCSE e ha precisato che "gli eventuali conflitti di qualificazione nel caso di tassabilità di un elemento di reddito o di patrimonio nello Stato della fonte devono essere risolti con lo strumento dello sgravio previsto dall'art.23, paragrafo 2, della Convenzione bilaterale...il che porterebbe ad escludere un sindacato delle Autorità statutinesi (Stato della residenza) sulla corretta applicazione della norma convenzionale (e quindi del sistema giuridico italiano) da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana (Stato della fonte)".

Può, pertanto, concludersi che in questo caso, la Corte ha aderito a quello orientamento, conforme al Modello OCSE ed al suo Commentario, che riconosce ad entrambi gli Stati contraenti la possibilità di qualificare, secondo il proprio ordinamento interno, i termini non definiti nella Convenzione, facendo tuttavia salva la previsione che gli eventuali conflitti di qualificazione e i connessi problemi di doppia imposizione vengano risolti dallo

¹⁴ Così il testo della sentenza: *la convenzione non contiene una definizione né del diritto di autore né degli altri casi secondo la previsione del paragrafo e, lettera c) dell'art.12. Si pone quindi un problema di qualificazione per la cui risoluzione l'art.3 paragrafo 2, della convenzione dispone che. "ai fini dell'applicazione della presente Convenzione da parte di uno Stato contraente, le espressioni ivi non definite hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di detto Stato relativa alle imposte cui si applica la presente convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione" Si tratta di una regola, definita come general renvoi clause, ripresa da corrispondente norma del Modello OCSE. E' quindi chiaro che la definizione di diritto d'autore deve essere rinvenuta, ai fini dell'applicazione della norma convenzionale, nell'ordinamento dello Stato della fonte.*

Stato della residenza riconoscendo la qualificazione dello Stato fonte, indipendentemente da quella operata ai sensi della propria legislazione interna.

La soluzione offerta dal Commentario all'art.23 del Modello OCSE non consente, tuttavia, di risolvere tutti i problemi di qualificazione.

Possono, infatti, sorgere problemi quando il conflitto di qualificazione investa norme convenzionali che prevedono una potestà impositiva esclusiva e non concorrente (ad esempio tassazione nel solo Stato della Fonte o imposizione esclusiva nello Stato di residenza). In questi casi, infatti, pur potendosi generare un conflitto di qualificazione non sorgono i correlati fenomeni di duplicazione impositiva tra i due Stati contraenti con la conseguente impossibilità di risolvere il conflitto mediante la soluzione prevista da tale disposizione.

Accanto al fenomeno della doppia imposizione può, poi, verificarsi, in alcuni casi per l'effetto di omissioni e di difetti nelle tecniche legislative degli Stati contraenti, un fenomeno detto della **doppia non imposizione** per cui, alla stregua delle disposizioni interne dei due Stati contraenti, si verifica una situazione di doppia esenzione e quindi di doppia non imposizione di una determinata fattispecie. In generale, parte della dottrina ritiene che non esiste un implicito principio in base al quale se un reddito non è tassato in uno Stato contraente, esso debba essere necessariamente tassato nell'altro Stato contraente. Da altro canto, da una lettura sistematica dei trattati stipulati dall'Italia emerge che il presupposto della loro applicazione è la sussistenza di una situazione di doppia imposizione e né del resto, tale supposta funzione (di prevenzione anche della doppia non imposizione) risulta dal preambolo o dal titolo dei trattati stessi né tanto meno risulta presente nemmeno al Commentario del Modello OCSE. In questi casi, allora, lo Stato della residenza non sarebbe tenuto a garantire l'esenzione del reddito che scaturirebbe dall'applicazione della propria legislazione. Laddove, infatti, il reddito non venga tassato nello Stato della fonte, per effetto della legislazione interna di detto Stato nell'interpretazione della Convenzione, lo Stato di residenza non sarebbe obbligato a concedere l'esenzione ancorché l'interpretazione della convenzione derivante dalla propria normativa interna lo richiedesse.

E' la soluzione adottata dalla Corte con la sentenza n.20238/2013 << I redditi da lavoro dipendente prestato in Francia - nella specie, presso la stazione ferroviaria di Modane - da cittadini italiani dipendenti dell'Ente Ferrovie dello Stato italiano sono soggetti a prelievo fiscale - in particolare all'IRPEF - in Italia, in virtù dell'art. 12 della Convenzione internazionale relativa alle stazioni di Modane e Ventimiglia, conclusa a Roma il 29 gennaio 1951 e ratificata con legge 31 ottobre 1952, n. 357, secondo la quale il reddito da lavoro prodotto da cittadini italiani addetti al servizio delle citate stazioni gode in Francia di una

totale esenzione fiscale. La Suprema corte, dopo aver rilevato che l'articolo 12 di detta convenzione dispone che "i cittadini italiani addetti al servizio della stazione di Modane sono esonerati, in Francia, da qualsiasi contributo per conto dello Stato o delle comunità locali entro il limite dei ricavi o di altri elementi passivi relativi all'esercizio delle loro funzioni" e, quindi, che i cittadini italiani, per il lavoro svolto nella stazione di Modane, beneficiano in Francia dell'esenzione totale da imposizione sia erariale che locale, ha ritenuto di escludere che il reddito in questione andasse sottratto a imposizione in entrambi gli Stati.

Tale soluzione, a parere della Corte, avrebbe presupposto un'esenzione non prevista dalla legge, in contrasto con il principio costituzionale di cui all'articolo 53 della Costituzione, comma 1, che sancisce il principio di completezza dell'ordinamento giuridico tributario (Cassazione, 10 febbraio 2010, n. 2921). Conseguentemente, i giudici di legittimità hanno ritenuto che non vi fossero i presupposti per ritenere il reddito prodotto dal contribuente esente anche in Italia.

Ed ancora Cass. n.2912/2015 che, in controversia riguardante diniego di rimborso dell'IRPEF trattenuta dal contribuente sulle retribuzioni corrispostegli dalle Ferrovie dello Stato in applicazione della Convenzione Italia-Svizzera ha rigettato il ricorso proposto dal contribuente affermando la prevalenza della norma convenzionale (che prevedeva la potestà impositiva esclusiva dello Stato italiano) sulla norma di diritto interno che, al contrario, (avrebbe comportato l'esenzione) affermando che *l'assoluta completa sottrazione dei redditi in questione da qualsiasi imposizione tributaria implicherebbe modifica non concordata all'accordo bilaterale contro le doppie imposizioni*.

E da ultima, anche in ordine cronologico, la già citata Cass.n.27111/2016 la quale ha ritenuto *conforme all'ordinamento che l'eliminazione o l'attuazione della doppia imposizione non possa mai determinare, in concreto, la distorsione rappresentata da un indebito duplice beneficio, ovvero da una duplice non-imposizione*.