

PRESENTAZIONE ALLA 2^a EDIZIONE

La seconda edizione dei Principi che si offre agli studenti, alla comunità accademica e agli operatori del diritto tributario segue, nell'impostazione generale, quella della prima edizione del 2011. In continuità con la precedente è stata mantenuta la struttura dei capitoli che resta suddivisa in tre sezioni: i Principi, i Fondamenti e le Regole. Questa struttura riposa sull'idea, propria anche del diritto internazionale tributario e del diritto tributario dell'Unione europea, che tutte le norme giuridiche sono informate a valori superiori, i principi appunto.

Come per la prima edizione, il volume è frutto del lavoro della collaborazione dei miei allievi, oggi docenti, delle Università di Torino e di Bergamo, nonché di colleghi di altre Università italiane che da tempo condividono interesse per questa branca della materia tributaria. Per alcuni degli autori coinvolti si tratta della sintesi delle ricerche approfondite durante il periodo di dottorato di ricerca presso l'Università di Bergamo. Una ragione in più per essere soddisfatti dell'assiduo lavoro svolto durante il c.d. terzo livello di studi universitari unita alla valorizzazione di apporti culturali di scuole diverse.

Nonostante il numero degli autori, il manuale non si presenta come una colletanea, poiché è stato "pensato" e "scritto" in maniera unitaria, basato sulla programmazione iniziale e su un confronto continuo con la finalità specifica di mantenere una coerenza sistematica tra i diversi capitoli. L'obiettivo che il volume si propone è quello di fornire una prima lettura del fenomeno internazionale ed europeo del diritto tributario. Fedeli al metodo tramandatoci dagli studi classici di diritto internazionale tributario, il punto di partenza è stato l'esame delle regole interne relative ai rapporti internazionali, per poi muoversi sul piano internazionale ed europeo.

L'esigenza di rivedere la prima edizione nasce (anche) dai profondi cambiamenti che stanno mutando assetto e caratteri del diritto internazionale tributario. Intendiamo in particolare riferirci all'imponente lavoro svolto dall'OCSE con il progetto *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)* e alla "reazione" dell'Unione Europea con il "Pacchetto Anti Elusione Fiscale" (*Anti Tax Avoidance Package*). Tali proposte non mutano i caratteri fondanti della fiscalità internazionale, ma ne aggiornano profondamente i criteri.

Inoltre, il testo è stato rivisto per recepire le innovazioni apportate alla disciplina interna dal d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, dedicato all'internazionalizzazione delle imprese.

Tenuto conto che i principali destinatari del Manuale sono gli studenti, le citazioni dottrinali e giurisprudenziali sono limitate a quelle essenziali. Tuttavia, non mancano

specifici approfondimenti utili sia per uno studio avanzato in ambito universitario, sia per le esigenze degli operatori del diritto tributario.

Prima di concludere vorrei ringraziare, oltre i singoli Autori del volume, il Prof. Marco Barassi e il Prof. Gianluigi Bizioli, per aver dedicato alla realizzazione di quest'opera passione, tempo e fatica, sottraendo risorse alle altre attività.

Torino, 23 settembre 2016

CLAUDIO SACCHETTO

*“Non è la perfezione la meta ultima della vita,
ma il processo incessante di perfezionare,
maturare e raffinare”*

JOHN DEWEY

PRESENTAZIONE ALLA 1^a EDIZIONE

Questo lavoro collettaneo ha come finalità primaria quella di offrire uno strumento didattico agli studenti del corso di Diritto tributario internazionale, comunitario e comparato, nell'ambito della laurea magistrale in Economia e Management Internazionale della Facoltà di Economia dell'Università di Torino. A questo si aggiunge anche il corso di Diritto tributario avanzato presso la Facoltà di Economia dell'Università di Bergamo.

Il corso di Diritto tributario internazionale, comunitario e comparato da numerosi anni ha trovato grande consenso presso gli studenti. È quindi sembrato opportuno ed utile dare finalmente una veste tipografica di prestigio, quale offre la casa editrice Giapichelli, che ha creduto subito nel progetto dei materiali di studio.

La formula del corso, che si è cercato di rispettare nella struttura dell'indice del libro, è quella di fare seguire a una prima parte introduttiva – istituzionale – sui principi, alcuni fondamentali approfondimenti tematici.

Metodi di didattica avanzati basati, più che sulla classica *lectio ex cattedra*, su esposizioni e trattazioni in forma dialogica tra l'autore del tema e un interlocutore *esterno*, oltre che sulla partecipazione attiva dei discenti costituiscono uno dei valori aggiunti del corso. Una formula come quella descritta si è potuta realizzare solo grazie alla entusiasta disponibilità personale dei giovani Autori, molti di essi dottori e dottorandi di ricerca presso l'Università di Bergamo o professionisti attivi in studi professionali italiani e stranieri di affermata competenza. Molti di loro hanno potuto sviluppare e approfondire le specifiche tematiche trattate come *visiting scholars* nelle migliori università straniere (Vienna, New York, Monaco di Baviera, Madrid, Valencia, ecc.) e quindi portare la conoscenza diretta di altri modelli di tassazione. Gli Autori professori strutturati sono studiosi che, anche in sede scientifica, hanno curato le problematiche di inquadramento teorico e metodologico. Chi scrive ha curato il primo capitolo con l'intento di fornire una chiave di lettura o il contesto teorico e storico in cui si pongono i problemi più specifici della fiscalità internazionale. In definitiva, come si ritiene corretto procedere nella didattica universitaria in una materia come il diritto tributario, una (si spera) adeguata composizione di teoria e di verifiche pratiche. Al corso si affianca-

no anche “esercitazioni” di responsabili tributari di alcune delle maggiori società multinazionali italiane e di componenti dell’Amministrazione finanziaria. Consapevoli di ciò, abbiamo costituito un Centro Studi di Diritto Tributario Nazionale, Europeo, Internazionale, Comparato e Telematico, per affiancare una offerta didattica con una finalità di integrazione, aggiornamento e informazione dei corsi.

Siamo certi che da questa nuova veste il corso non potrà che trarre vantaggio. A questa speranza si accompagna la consapevolezza degli Autori, e di chi scrive, che i contributi non hanno la pretesa di costituire trattazioni sistematiche e originali, ma solo ordinati e chiari supporti ad una corretta comprensione dei più rilevanti problemi di fiscalità internazionale. A questo si aggiunge, la ulteriore consapevolezza che a fronte del mutevole e rapido cambiamento della realtà effettuale, caratteristica universale della materia tributaria, il volume è non solo perfettibile e commerciale e quindi aperto ogni suggerimento, ma anche un libro di diritto si porta la precarietà del proprio oggetto – il diritto appunto – che è sempre in ... divenire e quindi come tutti i libri di diritto appena stampato è già pronto per essere modificato e corretto, aggiornato ...

CLAUDIO SACCHETTO *
Università di Torino

* Il curatore desidera esprimere un sentito ringraziamento ai Proff. Gianluigi Bizzioli e Mario Grandinetti per il prezioso ausilio che hanno offerto nella redazione della presente opera.

PARTE I
I FONDAMENTI

1. LE FONTI DEL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO E DELL'ORDINAMENTO FISCALE EUROPEO*

di CLAUDIO SACCHETTO**

SOMMARIO: *Sezione I* – LE FONTI DEL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO. – Premessa metodologica. – 1. Le fonti del diritto internazionale tributario. – 1.1. Le consuetudini internazionali (*international customs*). – 1.2. I principi generali del diritto riconosciuti dalle nazioni civili (*the general principles of law recognised by civilised nations*). – 1.3. I Trattati internazionali. Natura, evoluzione e procedura di formazione. – 2. Evoluzione delle fonti di diritto internazionale. Il *soft law*. – 3. I rapporti tra fonti internazionali e fonti interne. – *Sezione II* – LE FONTI TRIBUTARIE DEL DIRITTO DELLA UNIONE EUROPEA. – Premessa. Specialità e limiti del diritto fiscale comunitario. – 4. Specialità dei Trattati e delle Fonti comunitarie. – 4.1. Limiti e specialità del diritto comunitario in materia fiscale. Il rispetto delle libertà fondamentali e la salvaguardia del mercato interno. – 5. Le Fonti comunitarie in generale. Tipologia e ambito in materia fiscale. – 6. Altre fonti in materia fiscale ascrivibili all'ordinamento comunitarie.

Sezione I – LE FONTI DEL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO

Premessa metodologica

Imprescindibile in ogni trattazione di fiscalità internazionale, è definire il perimetro ed il contenuto di ciò che si definisce come ***diritto internazionale tributario***.

Il diritto internazionale come esprime l'etimo dell'aggettivo internazionale è quel complesso di norme, aventi natura ed efficacia giuridica, che regolano i rapporti tra (inter) Stati (nazionali) che di tale comunità di Stati fanno parte e di cui sono gli unici soggetti giuridici e i cui rapporti sono retti dal principio di autonomia e equiparazione.

Il ***diritto internazionale tributario*** che è parte del diritto internazionale pubblico, rinvia alle norme/fonti che hanno origine e interpretazione nell'ordinamento internazionale e connotate come tributarie per avere come oggetto la materia tributaria intesa come attività statale di prelievo di tributi¹. Pur non essendo state assenti storicamente

* Il testo delle sentenze citate della Corte di giustizia della Unione europea (CGUE) sono reperibili sul sito <http://curia.europa.eu/juris>.

** Prof. di Diritto Tributario, Internazionale, Europeo e Comparato, Università degli studi di Torino.

¹ Per approfondimenti per gli aspetti metodologici: C. SACCHETTO, *Diritto Internazionale tributario*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. III, Milano, 2006. Tra i primi teorizzatori del-

situazioni in cui enti internazionali hanno svolto attività di imposizione con i caratteri e le finalità tipiche delle corrispondenti potestà tributarie statali, allo stato della evoluzione del diritto internazionali esse sono rare. Nella fase attuale le Comunità economiche europee (su cui *infra*, Parte II).

Con l'espressione *diritto tributario internazionale* ci si riferisce per contro alle norme/fonti di diritto interno statali che hanno come contenuto e finalità quello di regolare sotto il profilo sostanziale e procedimentale fattispecie o situazioni aventi elementi di estraneità con l'ordinamento statale come tipicamente le norme statali che regolano l'ambito e il contenuto della residenza fiscale.

L'espressione *fonti del diritto* intesa in senso materiale, si riferisce alle norme o atti che intervengono nella formazione delle norme mentre in senso formale si riferisce sia all'atto che presiede alla loro formazione sia alla forma con cui viene in essere un atto normativo².

1. Le fonti del diritto internazionale tributario

Il tradizionale punto di partenza per la disamina delle fonti di diritto internazionale è l'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia (CIG) che dispone: «*the Court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply:*

- a) *international conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognised by the contesting State;*
- b) *international custom, as evidence of a general practice accepted as law;*
- c) *the general principles of law recognised by civilised nations;*
- d) *subject to the provisions of Article 59, judicial decisions and the teaching of the most highly qualified publicists of the various nations, as a subsidiary means for the determination of rules of law»³.*

1.1 Le consuetudini internazionali (international customs)

Una delle fonti (qualitativamente) più significative dell'ordinamento internazionale è una fonte non scritta data la natura "primitiva" di tale ordinamento e che ripete i medesimi caratteri della consuetudine interna. La consuetudine è infatti costituita da un comportamento costante ed uniforme tenuto dagli Stati, accompagnato dalla convinzione dell'obbligatorietà del comportamento stesso e per questo non va confusa con le

la distinzione nella dottrina italiana, A. GARELLI, *Il diritto internazionale tributario*, Torino, 1899. M. UDINA, *Il Diritto internazionale tributario*, Padova, 1949. Nella dottrina internazionale, R.S. AVI-YONAH, *International tax as International Tax Law*, in *Tax Law Review*, n. 4, 2004, p. 483.

² Per un approfondimento dogmatico del concetto di fonte si rinvia a R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, 1998.

³ Per una analisi aggiornata e puntuale delle fonti internazionali in materia tributaria si rinvia anche a: R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario Internazionale. Istituzioni*, Padova, 2012, spec. capitolo 2.

regole internazionali di cortesia⁴. Questo il senso della espressione della CIG quando riconosce la *international custom*, come fonte in quanto *evidence of a general practice accepted as law*.

Per quanto non siano sconosciute norme internazionali consuetudinarie anche in materia fiscale esse sono relativamente rare se paragonate alle fonti scritte costituite dai Trattati e spesso accettate con alcune esplicite riserve ed eccezioni, in ragione anche del fatto che la materia tributaria è vincolata al principio astringente della legalità. Per consuetudine internazionale sono esenti da ogni tributo i Capi di Stato stranieri, (il problema si era posto per la tassazione del Sovrano ordine di Malta e per il Vaticano ancora oggi, in relazione a tributi locali) gli agenti diplomatici e consolari stranieri⁵. Più in generale sono esenti da imposizione beni o attività che siano riconducibili alla sovranità dello Stato straniero. Ad esempio non è consentito il controllo a bordo delle navi da guerra straniere attraccate ai porti nazionali in quanto considerate aree extraterritoriali. Non si può riconoscere ancora come provata una norma consuetudinaria internazionale che prescriva il divieto della doppia imposizione trovando conferma tale tesi negativa nell'esistenza delle convenzioni scritte stipulate dagli Stati, che proprio con tale strumento scritto intendono rendere vincolante una limitazione al potere in principio illimitato degli Stati. Pur con i limiti evidenziati va sottolineata l'importanza delle consuetudini internazionali anche in materia tributaria per il ruolo di fonte materiale preparatoria e *preliminare* per successive ratifiche in documenti scritti quali tipicamente i Trattati e attraverso un processo di veicolazione dei modelli tra ordinamenti, anche nelle leggi interne.

1.2. *I principi generali del diritto riconosciuti dalle nazioni civili* (the general principles of law recognised by civilised nations)

Secondo l'interpretazione che si dà dell'art. 38 e argomentando dal fatto che detti principi stanno al terzo posto nella gerarchia delle fonti dopo gli accordi e le consuetudini con le quali vengono spesso a identificarsi, i principi sarebbero fonti "*residuali*" o sussidiarie qualora manchino Trattati o consuetudini da applicare al caso concreto. Queste forme di *ius cogens* trovano sovente origine in ambito domestico che poi superano per diventare parte delle relazioni internazionali. Affinché un principio generale di diritto internazionale sia applicabile nell'ordinamento interno, occorre che esso sia presente nella maggioranza degli ordinamenti degli Stati e che, inoltre, sia considerato dagli Stati stessi come principio applicabile anche sul piano internazionale. Come per le consuetudini anche per i principi generali, si richiede che rispondano ad esigenze ritenute dalla prevalenza degli Stati fondamentali nell'ordinamento internazionale.

Il riscontro della loro esistenza è spesso fornito dalla giurisprudenza internazionale. Principi riconosciuti sono il principio di buona fede, il principio *pacta sunt servanda*, il

⁴ C. SACCHETTO, "Le fonti del Diritto Internazionale Tributario". AA.VV., *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 2002, p. 45. G.C. CROXATTO, *Diritto internazionale Tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. IV, Torino, 1989, p. 640.

⁵ Tra i primi autori che hanno specificamente verificato l'origine della consuetudine, R. DE NOVA, *L'agente diplomatico e l'immunità tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. Fin.*, II, 1942.

principio arm's length, il principio *world wide taxation*, e recentemente, a seguito delle pronunce della Corte CEDU il principio *ne bis in idem* (per il quale una persona non può essere giudicata e sanzionata due volte per uno stesso fatto). Tra gli esempi più accreditati si fanno rientrare i principi in materia di interpretazione dei Trattati come definiti dagli artt. 53 a 64 del Trattato di Vienna del 1969 sulla interpretazione dei Trattati. Storicamente il principio che ha trovato e che trova ampia affermazione e conferma, è quello di territorialità che nella versione "aperta" (*Territorialità materiale*) legittima lo Stato a sottoporre ad imposizione fattispecie aventi anche elementi di estraneità con il proprio ordinamento salvo limiti di diritto internazionale o interno (*World wide principle*)⁶. Il principio di *territorialità c.d. formale*, esso pure ancora cardine fondamentale nelle relazioni tra Stati sovrani, sottolinea che la potestà di uno Stato può esercitarsi ed ha efficacia sul proprio territorio in modo esclusivo ma solo su esso e non in modo assoluto sul territorio altrui. Ciò significa che atti esecutivi di uno Stato in attuazione di proprie pretese fiscali, non sono eseguibili in via unilaterale nel territorio di un altro Stato e questa è la premessa che sta alla base della cooperazione fiscale internazionale.

Si è sostenuto autorevolmente l'esistenza di un principio internazionale di non discriminazione fiscale tra cittadini stranieri ma questa tesi non trova verifiche positive come dimostrano le diverse discipline previste nella convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

1.3. I Trattati internazionali. Natura, evoluzione e procedura di formazione

Fonti scritte per antonomasia del diritto internazionale e di quello internazionale tributario in particolare, sono i Trattati o convenzioni tra Stati. Essi implicano un accordo di volontà assimilabile a quella contrattuale o negoziale tra due o più Stati con la finalità di produrre effetti giuridici vincolanti tra di loro. In questo senso, la dottrina ha definito le convenzioni come «... *the only way States can consciously create international law*»⁷.

La loro affermazione⁸ è dovuta in parte, come detto, al non significativo numero di principi e regole consuetudinarie in materia fiscale⁹ in parte perché la materia fiscale è astretta dai rigorosi vincoli interpretativi posti dai principi *pacta sunt servanda* e della buona fede codificati nell'art. 26 della Convenzione di Vienna del 1969 sulla interpretazione dei Trattati. I Trattati offrono infatti garanzie, in una materia come quella tributaria, che gli Stati considerano da sempre come una gelosa prerogativa della loro sovranità oltre che per l'attenzione che riservano al principio di legalità. I Trattati sono stati, in ragione anche dell'assenza di una autorità sovranazionale, lo strumento per coniugare il delicato compromesso tra due esigenze opposte: la salvaguardia della sovranità statale e l'esigenza di aprire i confini in senso attivo e passivo alle economie delle imprese e

⁶ Sul principio di territorialità in senso materiale e formale si rinvia a C. SACCHETTO, *Territorialità (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, vol. XLIV, Milano, 1992, p. 203.

⁷ M. DIXON, *Textbook on international law*, London, 1993, p. 21.

⁸ Al momento in cui si scrive il numero di convenzioni bilaterali in materia fiscale è calcolato in oltre 2000.

⁹ C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, p. 54.

degli individui eliminando o attenuando la doppia imposizione. Benché non manchino esempi di Trattati in materia fiscale anche in epoca precedente, tale forma di regolazione dei rapporti tributari tra Stati, convenzionalmente si fa risalire agli inizi del novecento con il modello di Trattato fiscale ad opera della Lega delle nazioni del 1928 a seguito della prima guerra mondiale. La finalità, all'epoca esclusiva ed assorbente, era di risolvere il problema della doppia imposizione internazionale e in particolare i conflitti di attribuzione della potestà di imposizione tra Stato della residenza fiscale e Stato della fonte. Mentre le consuetudini ed i principi generali sono vincolanti per la generalità degli Stati della comunità internazionale, i Trattati impegnano solo gli Stati che li sottoscrivono, di norma, storicamente, nella forma dei Trattati bilaterali. In epoca più recente si assiste ad una tendenziale evoluzione verso la forma dei trattati multilaterali, che assicurano maggior efficacia e semplificazione a fronte di problemi che interessano in modo sempre più simile e reciproco una pluralità di Stati. Quanto all'ambito concordato esso non è più e solamente l'obiettivo della eliminazione della doppia imposizione, ma anche l'assistenza e la cooperazione per contrastare il concorrente ed opposto fenomeno della evasione ed elusione fiscale internazionale anche nella forma di abuso dei trattati o *Treaty shopping*. Verifica in tale senso sono i Trattati *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) e i Trattati *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) per contrastare l'evasione fiscale¹⁰ (Sul punto si rinvia al capitolo sul Transfer pricing di Alessandro Vicini e a quello di Andrea Ballancin sulle CFC in questo volume).

Dopo la seconda guerra mondiale l'OCSE (*L'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico*) si sostituisce alla Lega delle Nazioni elaborando nel 1977 un primo proprio modello di Convenzione (*Model Tax Convention on Income and on Capital*) che è oggetto di revisioni ed aggiornamenti costanti di cui l'ultimo nel 2014. Il Modello di Convenzione è accompagnato da un Commentario che funge da strumento interpretativo delle singole disposizioni. Il Modello di Convenzione OCSE è divenuto punto di riferimento non solo per gli Stati che a tale organizzazione aderiscono, ma anche per Stati non membri e per i Forum e Gruppi come i G 8 e i G 20, aggregazioni di natura politica, che intendono affrontare problemi comuni di natura fiscale. Altri modelli di Convenzione che esprimono esigenze economiche e territoriali particolari, sono stati elaborati dagli USA a partire dal 1976, dal Patto Andino, dal Mercosur tra i Paesi dell'America Latina, da Nafta, GATT, e WTO in materia di commercio estero, dall'ONU sin dal 1980, modello fiscale quest'ultimo con spiccata attenzione agli interessi dei Paesi in via di sviluppo, valorizzando il criterio del luogo di produzione del reddito.

È opinione universalmente accettata che il diritto internazionale lasci la più ampia libertà in materia **di forma e di procedura per la stipulazione dei Trattati** e che quindi un accordo possa risultare da ogni genere di manifestazioni di volontà degli Stati purché di contenuto condiviso e purché dirette ad obbligarli.

Il procedimento normale consta delle seguenti fasi a cui si adegua anche la normativa costituzionale italiana: 1. negoziazione; 2. firma; 3. ratifica; 4. scambio delle ratifiche. Il loro venire in essere e i loro effetti si determinano in base alle regole contenute

¹⁰ Sulla cooperazione fiscale si rinvia al capitolo corrispondente a cura di S. Dorigo e a C. SACCHETTO, *Cooperazione fiscale internazionale (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani, on line*, Roma, 2016.

nella citata Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, che riproduce quanto fino ad allora ottemperato dagli Stati come consuetudine internazionale.

Esistono molte classificazioni dei trattati in ragione del contenuto o della disciplina tributaria: successioni, penale tributario, imposte dirette, riscossione, doganali come il GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*) e il commercio come il WTO (*World Trade Organization*) e, in ragione del numero degli Stati contraenti e che ratificano, tra Trattati bilaterali e multilaterali.

Come detto l'interpretazione dei trattati deve avvenire secondo regole poste dallo stesso ordinamento cui appartengono i Trattati vale a dire il diritto internazionale. In particolare secondo gli artt. da 31 a 33 della Convenzione di Vienna sulla interpretazione dei Trattati in generale si distinguono mezzi interpretativi primari e secondari o complementari e si prevedono regole apposite per l'interpretazione dei Trattati redatti in più lingue (art. 33) come di norma avviene per quelli contro le doppie imposizioni.

Fondamentale nell'opera di interpretazione dei Trattati in materia fiscale è il Commentario al Modello di Convenzione OCSE redatto dal Comitato fiscale dell'OCSE a cui la dottrina conferisce la rilevanza di "contesto" ai sensi dell'art. 31 Convenzione di Vienna. Le sue indicazioni e puntualizzazioni nonché integrazioni¹¹, non solo sono strumento imprescindibile per gli operatori, ma sono assurte a vere e proprie fonti del diritto internazionale tributario in quella forma divenuta di grande attualità ed utilità nota sotto l'anglicismo di *soft law* (su cui *infra* al paragrafo seguente).

I modelli di Trattato bilaterali e la loro accettazione ed attuazione, sia pur con gli adattamenti necessari per tener conto delle singole particolarità di ogni Stato, sono stati un potente ed efficace strumento di semplificazione dei rapporti economici internazionali, di armonizzazione del diritto fiscale internazionale anche attraverso il fenomeno dei c.d. *legal transplants* vale a dire la veicolazione di istituti e categorie concettuali tra i vari Stati come ad esempio, tra i più affermatosi, quello della nozione di stabile organizzazione. Ma va altresì riconosciuto che questa opera di razionalizzazione ed armonizzazione si è tradotta in sempre più elevati livelli di equità fiscale tra individui e Stati e tra gli stessi Stati anche se sotto questo ultimo profilo alcuni *standards* possono, devono, essere migliorati¹².

2. *Evoluzione delle fonti di diritto internazionale. Il soft law*

Lo studio del diritto internazionale tributario come quello di diritto tributario internazionale obbliga ad un continuo monitoraggio della loro evoluzione come conseguenza delle interazioni che in tempi sempre più ristretti si pongono tra le loro fonti e in, li-

¹¹ La funzione interpretativa del Commentario si è rivelata integrativa e sostitutiva anche in senso sostanziale alle convenzioni in particolare con l'inserimento nel corpo del Modello di un settore di grande rilevanza ed attualità come il settore del commercio elettronico evitando che una disciplina così rilevante rimasse esclusa da una normativa convenzionale per ragioni pratiche connesse alla impossibilità di stipulare modifiche nella materia a migliaia di Trattati.

¹² Per questa più recente prospettiva nella evoluzione del diritto internazionale tributario si rinvia a: CEES PETERS, *On the Legitimacy of International Tax Law* – vol. 31, in *the Doctoral Series*, 2014.

nea parallela, con il diritto della Unione europea (UE). A monte di tale interazione sta la variabile primaria della evoluzione economica e sociale interna ed internazionale effetto dei sempre diversi rapporti materiali della produzione e specificamente l'apertura e la crescita dei rapporti internazionali espresse nel termine sintetico di *globalizzazione* come il parallelo fenomeno di creazione e sviluppo di aree economiche sovranazionali sempre più integrate come ad es. l'Unione europea. Fenomeni che hanno avuto ed hanno l'effetto di condizionare e modificare la primitiva struttura dell'ordinamento internazionale che, pur sempre composta da Stati indipendenti e sovrani, ha comportato una trasformazione in termini di riduzione delle sovranità statali. I vantaggi della globalizzazione economica devono bilanciarsi con l'adozione di principi internazionali sostanziali ad esempio con una sempre maggiore valorizzazione e tutela dei diritti dei soggetti persone fisiche (ci si riferisce in particolare alle prese di posizione delle Corti europea dei diritti dell'uomo anche in materia fiscale) e procedurali con forme sempre più integrate di cooperazione fiscale internazionale per far fronte alla evasione ed elusione fiscale internazionale e tale bilanciamento ha come effetto anche una trasformazione delle fonti tradizionali del diritto tributario interno ed internazionale. Una trasformazione che mostra una tendenziale più o meno consapevole omologazione ed omogeneità dei sistemi tributari statali determinata da un lato dalla necessità di apprestare modelli fiscali interni ispirati a regole condivise anche a livello internazionale per aumentare la propria competitività ed attrazione di investimenti e per altro aspetto nella esigenza, nell'ambito della cooperazione, di garantire *standards* di assistenza sostanzialmente equivalenti che possano garantire il principio di reciprocità. L'effetto di questo processo è che si può dire si stia delineando un sistema di regole omogenee a livello mondiale sia sul piano sostanziale che delle regole procedurali di accertamento e riscossione¹³.

Un processo a cui hanno concorso alcune istituzioni internazionali di cooperazione come l'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo sviluppo economico), L'ONU, l'Unione europea per cui oggi principi tributari internazionali e principi tributari interni finiscono per identificarsi, per bilanciarsi, per integrarsi¹⁴.

Quanto appena detto non poteva non produrre effetti anche sul sistema delle fonti di diritto internazionale tributario con un parallelo fenomeno che può sintetizzarsi nel "policentrismo delle fonti"¹⁵.

Nello studio delle fonti sia del diritto internazionale generale che di quello internazionale tributario non è infrequente trovare il termine *soft law* anglicismo tradotto in italiano come *diritto mite* o *diritto muto*¹⁶.

¹³ Sul punto, S. CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente, Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003.

¹⁴ Su questi profili generale di evoluzione del diritto internazionale tributario si rinvia alla monografia di G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, spec. capitolo 1.

¹⁵ Fenomeno già preconizzato da un autorevole studioso di fiscalità internazionale: P. ADONNINO, *Concorrenza di fonti nel diritto tributario internazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 729 ss.

¹⁶ La dottrina italiana di diritto internazionale traduce il termine con "atti quasi-giuridici"; cfr. A. TANZI, *Introduzione al diritto internazionale*, Padova, 2003, p. 169. Fra i contributi più recenti ed autorevoli sul tema si segnala: R. SACCO, *Il diritto muto. Neuroscienze, conoscenza tacita, valori condivisi*, Bologna, 2015.

Con il termine “*soft law*” si indicano fatti ed atti nonché principi e norme sociali, che hanno ad oggetto relazioni internazionali e che non sono considerati fonti del diritto secondo la definizione contenuta nell’art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia.

Si tratta di regole statuite da enti internazionali e recepite in documenti ufficiali a cui gli Stati si adeguano in quanto condivise ed approvate e questo è forse il comune e costitutivo connotato della categoria in questione e che hanno il pregio di portare a risultati effettivi e stabilità dei comportamenti degli Stati e con tale prassi legittimandoli. Il vantaggio è di superare la rigidità delle classiche procedure di formazione delle fonti internazionali e tipicamente dei Trattati e quindi particolarmente utile in un’epoca di rapidi mutamenti come l’attuale in materia di fiscalità internazionale¹⁷.

Numerosi sono gli atti e i fatti riconducibili alla categoria astratta del *soft law* che impediscono in questa sede una elencazione dettagliata ed esaustiva.

Si potrebbe far rientrare in tale categoria ciò che nell’elencazione dell’art. 38 della CIG viene indicato come quarta fonte, «*judicial decisions and the teaching of the most highly qualified publicists of the various nations, as a subsidiary means for the determination of rules of law*».

Esempio riconosciuto internazionalmente di *soft law* è rappresentato dall’OCSE il cui Commentario al Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni, pur non avendo il valore giuridico di un Trattato in senso proprio, costituisce da sempre strumento fondamentale per il completamento e la interpretazione dei Trattati¹⁸ dando ragione a quelle tesi dottrinarie che ritengono che le interpretazioni delle giurisdizioni internazionali e della dottrina più autorevole *ex art. 38 CIG*, siano fonti del diritto internazionale¹⁹ (Sulla interpretazione dei Trattati si rinvia al capitolo 2 di Giuseppe Melis in questo volume).

Si ascrivono al *soft law* le raccomandazioni (che poi saranno tradotte dagli Stati in normativa vera e propria) indicate nel piano *BEPS Base Erosion and Profit Shifting Project* elaborato dall’OCSE su indicazione del G20²⁰.

¹⁷ Sul *soft law* in materia fiscale P. PISTONE, “*Tratados Fiscales Internacionales y Soft Law*”; AA.VV., *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons Argentina, Buenos Aires, 2008, p. 1196.

¹⁸ Scolpisce in modo inciso il concetto uno dei massimi studiosi di fiscalità internazionale del secolo scorso, Klaus Vogel quando afferma che: «*at least some form of a “soft” obligation must, therefore, be derived from the recommendation of the Council: the OCSE MC must be applied unless the member State has entered original reservation or unless material reasons, such as peculiarities of the domestic law of the contracting State, weigh against the adoption of the model, with regard to an individual treaty provision*». Così, K. VOGEL, *On double taxation conventions, A Commentary*, 3^a ed., Wolters Kluwer, Milano, 1996, p. 45.

¹⁹ Nel senso che gli strumenti di interpretazioni del diritto siano fonti del diritto: R. SACCO, *Lingua e diritto*, in *Traduzione e diritto*, Padova, 2000, p. 122 ss.

²⁰ Con il più volte citato progetto BEPS I Ministri delle Finanze e i Governatori delle Banche Centrali del gruppo G20, riuniti a Lima nel 2013, hanno approvato un pacchetto di misure per procedere ad una riforma delle regole fiscali internazionali completa, coerente e coordinata esprimendo così un sostegno unanime al Progetto congiunto OCSE volto a colmare le lacune presenti nei sistemi fiscali vigenti che, di fatto, spesso consentono che i profitti aziendali possano sfuggire all’imposizione fiscale oppure possano essere dirottati, senza tener conto del luogo dove l’attività economica sottostante ha luogo, in contesti nazionali a bassa o nulla tassazione.

In ambito comunitario è considerato *soft law* il *Codice di condotta* del 1 dicembre 1997 (su cui *infra* al par. 4 Parte Seconda).

3. I rapporti tra fonti internazionali e fonti interne

L'ordinamento internazionale e quello interno convivono su piani paralleli, essendo espressione di distinti processi di integrazione politica. Ma pur essendo indipendenti e sovrani essi "si relazionano" tra loro.

Una problematica strettamente connessa con quella delle fonti è quella del meccanismo che ciascun ordinamento statale istituisce per recepire il diritto internazionale e quali effetti ed efficacia ad esso attribuisce all'interno, una volta recepito. Si tratta di meccanismi che variano da Stato a Stato con "aperture" differenziate come quelle ampie francese e germanica, altre più restrittive e quelle miste come quella italiana che prevede meccanismi di ricezione differenti a seconda che siano norme consuetudinarie e principi internazionali generali oppure norme pattizie. Nello studio recente di queste dinamiche hanno perso molto valore quelle tesi contrapposte che portavano a stabilire da una lato la supremazia del diritto internazionale su quello interno (*Teoria monista*) a fronte della opposta tesi della separazione netta tra i due ordinamenti (*Teoria dualista*). L'approccio che ora appare prevalente, anche alla luce della realtà effettuale, mostra che tale dinamica tra fonti si assesta non più sulla forma degli atti ma in base ad un bilanciamento di contenuti in base a criteri assiologici o di valore o in modo più esplicito sul terreno degli interessi e dei fini da raggiungere. Questo procedimento di conciliazione tra fonti in termini di bilanciamento sostanziale tra principi è in particolare assunto come canone decisorio da parte della Corte di giustizia della Unione europea nei rapporti tra ordinamento europeo e ordinamenti degli Stati membri²¹.

Affinché le norme internazionali entrino a far parte dell'ordinamento interno italiano, si deve verificare ciò che si indica tecnicamente con il termine di "adattamento", che può essere: *automatico o speciale*. L'adattamento automatico o generale è previsto dall'art. 10 Cost., laddove dispone che «l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute», e che vale per le sole consuetudini internazionali e i principi. L'adattamento speciale, invece, è impiegato per il diritto internazionale pattizio in base all'art. 11 Cost. a cui tenore l'Italia «... consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo». Le norme consuetudinarie ed i principi generali del diritto internazionale assumono una volta recepiti rango ed efficacia pari a quello delle norme costituzionali salvo il limite della violazione dei principi fondamentali dello Stato²². Inoltre la loro interpretazione va effettuata sempre nel rispetto dei

²¹ Per una impostazione attuale di tale problematica si rinvia a G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari*, cit. spec. capitolo 1.

²² Si tratta dei limiti derivanti dai principi di legalità, capacità contributiva, tutela del contribuente etc. Ulteriore limite alla applicazione dei Trattati è quando il loro avvalimento è attuato per finalità di

criteri ermeneutici elaborati dall'ordinamento internazionale. Infine le norme internazionali mantengono la loro efficacia anche nell'ordinamento nazionale finché sono ritenute valide ed efficaci nell'ambito della Comunità internazionale.

Diverso il meccanismo di recepimento dei Trattati internazionali che può essere speciale o ordinario. In entrambi i casi è comunque necessario un atto normativo *ad hoc*, una legge che attribuisca efficacia al Trattato internazionale nell'ordinamento interno²³. Per il recepimento di Trattati che «prevedono oneri alle finanze o modificazioni di leggi interne» come sono ritenute le convenzioni contro le doppie imposizioni ed in genere i Trattati che regolano la materia tributaria, l'art. 80 Cost., statuisce che devono essere autorizzati con legge dalle Camere. Nella pratica parlamentare, in genere **la legge di autorizzazione alla ratifica dei trattati internazionali** contiene altresì **l'ordine di esecuzione** dello stesso Trattato. Il procedimento di adattamento richiede ancora la ratifica del Trattato internazionale nel caso italiano è competente il Presidente della Repubblica *ex art.* 87, comma 8, Cost., cui segue infine lo scambio delle ratifiche e solo da questo momento il Trattato entra in vigore.

Quanto all'efficacia interna le norme dei Trattati assumono una efficacia superiore a quella delle leggi interne ancorché la legge di adattamento abbia rango di legge ordinaria e fermo sempre che sul piano sostanziale non si pongano in violazione dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale. Una tesi che non trovava una condivisione unanime presso la dottrina e la giurisprudenza italiana quando la prevalenza della norma convenzionale era risolta sulla base del principio di specialità²⁴. La questione è ora definitivamente risolta a seguito della introduzione nella Costituzione dell'art. 117 con l'approvazione della legge costituzionale del 18 ottobre 2001, n. 3. a cui tenore: «*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*». Norma che ha introdotto una copertura costituzionale dei Trattati internazionali escludendo così il rischio che norme convenzionali possano essere abrogate unilateralmente da una legge ordinaria interna in ragione del noto brocardo *lex posterior abrogat priori*. Ora una volta i Trattati resi esecutivi, le norme da essi previste, devono essere qualificate come «*norme interposte*» nel senso che la loro violazione porta ad una censura di costituzionalità per violazione dell'art. 117, comma 1, Cost.

Va infine segnalato per completezza che l'adeguamento del diritto interno al diritto internazionale può avvenire anche attraverso misure e atti interni posti in via unilaterale per il perseguimento di finalità di politica fiscale interna.

evasione ed elusione *c.d. Treaty shopping* fenomeno a cui gli Stati si oppongono con misure unilaterali interne (es. CFC *Controlled foreign corporation* o *Trasfer Princig*) che possono comportare appunto la non applicazione della norma convenzionale. Questa deroga è comunque accettata dagli Stati e trova una ratifica nel Commentario OCSE del 2003. Un problema di grande complessità che potrebbe trovare composizione nell'ambito delle discipline attuative delle *Actions Plan* del citato Progetto BEPS del 2013.

²³ *Ex pluribus*, Cass. 23 marzo 1972, n. 867, in *Giust. civ.*, 1972, I, 1595; Cass. 22 marzo 1984, n. 1920, in *Riv. dir. int.*, 1984, p. 671.

²⁴ In dottrina internazionale: B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Napoli, 1997, p. 316; A. D'ATENA, *Adattamento del diritto interno al diritto internazionale, ad vocem*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. I, Roma, 1988, p. 3.

In tal senso va interpretato l'art. 75 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di accertamento, rubricato: *Accordi internazionali* che dispone: «*nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia*», norma posta a maggior garanzia degli impegni internazionali e dell'obiettivo di eliminare il fenomeno della doppia imposizione.

L'art. 169 (*ex* 128) del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 916, testo unico sulle imposte dirette, rubricato *Accordi internazionali* per il quale «*le disposizioni del presente testo unico si applicano, anche se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione*». La giustificazione di tale disposizione sembra doversi ricercare nella volontà del legislatore tributario di dare valore positivo ai trattati contro le doppie imposizioni. La dottrina di diritto internazionale tributario, infatti, concorda che le norme convenzionali tributarie possono de-limitare la legislazione tributaria nazionale, non introdurre nuove obbligazioni (obblighi) tributarie.

Da ultimo, l'art. 41 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, rubricato “*Accordi ed enti internazionali*” dispone che: «*continuano ad applicarsi le esenzioni e agevolazioni previste dagli accordi internazionali resi esecutivi in Italia e dalle leggi relative ad enti ed organismi internazionali*».

Sezione II – LE FONTI TRIBUTARIE DEL DIRITTO DELLA UNIONE EUROPEA

Premessa. Specialità e limiti del diritto fiscale comunitario

Come ogni ordinamento giuridico anche l'ordinamento comunitario è caratterizzato dalla previsione di proprie fonti normative da cui derivano atti che hanno come destinatari gli organi e le istituzioni europee sia gli Stati membri, i loro cittadini, le imprese. Il sistema delle fonti comunitarie sia pur tipologicamente costanti sin dall'istituzione dei Trattati Istitutivi, ha trovato formale legittimazione nella serie dei numerosi Trattati succedutisi e modificati nel tempo dalla costituzione dell'ordinamento comunitario. Con i Trattati di Roma firmati a Roma il 25 marzo 1957 furono istituite la Comunità economica europea (CEE) e la Comunità europea dell'energia atomica (EURATOM) e in tale data si identifica il momento costitutivo delle Comunità europee. Essi si aggiungevano al Trattato che aveva istituito la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, (CECA) firmato a Parigi il 18 aprile del 1951.

Il trattati sono stati da allora più volte modificati, in particolar modo tra i più rilevanti con l'**Atto Unico Europeo** del 1986, col **Trattato di Maastricht** del 1992, Trattato per la Fondazione dell'Unione europea che ha abolito le frontiere fiscali interne, col **Trattato di Amsterdam** del 1997, importate per il rafforzamento della cooperazione penale col **Trattato di Nizza** del 2001 che mantiene il principio della unanimità in materia fiscale. Il 2 gennaio 2002 vengono introdotti l'euro e la clausola *opting out* e col **Trattato di Lisbona** del 2007, tutte le funzioni della Comunità europea sono assunte

dalla Unione europea. Infine nel 2008 viene approvato il **Trattato sul funzionamento dell'Unione europea** (TFUE)²⁵.

Attualmente gli Stati membri della Unione europea sono ventisette, a seguito della uscita della Gran Bretagna con il referendum che si è svolto lo scorso 23 Giugno 2016, di cui nove utilizzano ancora una valuta nazionale diversa dall'Euro. L'uscita della Gran Bretagna (*Brexit*) avverrà formalmente solo a seguito del negoziato che sarà attuato con un Trattato ad hoc.

4. *Specialità dei Trattati e delle Fonti comunitarie*

Ciò che contraddistingue i Trattati Comunitari non solo per l'aspetto politico ed economico, ma qui specificamente per il profilo giuridico, sta in alcuni caratteri costitutivi che li rendono atipici rispetto alle tipologie convenzionali tradizionali. Fermo che i Trattati come tali, devono essere ratificati dai singoli Stati, non vi è necessità di una legge nazionale di traduzione interna, come autorizzazione alla ratifica e dell'ordine di esecuzione *ex art. 80 Cost.* Gli atti comunitari sono immediatamente applicabili (**effetto diretto**)²⁶ in capo non solo agli Stati membri ma anche a cittadini soggetti persone fisiche, imprese, amministrazioni un relazione diretta che non si attua nelle convenzioni tradizionali, nonché in capo ai giudici nazionali²⁷, i quali sono tenuti a *disapplicare* il diritto nazionale a favore del diritto comunitario in caso di contrasto. I giudici nazionali possono considerarsi organi istituzionali di attuazione del diritto europeo. Una superiorità che trova fondamento nei principi europei di effettività²⁸ e non discriminazione. Il diritto comunitario entra e trova efficacia nel nostro ordinamento anche attraverso meccanismi normativi come **la legge europea e la legge di delegazione europea**, due strumenti di raccordo fra la legislazione comunitaria e quella nazionale a far tempo dalla introduzione della legge 24 dicembre 2012, n. 234 adottata con lo scopo di velocizzare i tempi di approvazione delle leggi europee ed evitare l'avvio di procedure di infrazione nei confronti del nostro Paese per inadempienza. **La legge europea** contiene disposizioni modificative o abrogative di norme statali in contrasto con gli obblighi Ue. **La legge di delegazione europea** conferisce le deleghe legislative al governo per far recepire nell'ordinamento italiano le direttive e gli altri atti innovativi dell'Unione europea. In pratica si dà mandato all'esecutivo di fare quanto necessario per rispettare la

²⁵ Tutti i Trattati sono stati ratificati dall'Italia in base all'art. 80 Cost. Il TFUE è stato ratificato dalla legge 2 agosto 2008, n. 130, in *G.U.* 8 agosto 2008, n. 185 – Suppl. Ordinario n. 188.

²⁶ Il principio ha trovato esplicita affermazione nella fondamentale sentenza Van Gend en Loos 16 agosto 1962 (causa 26/62).

²⁷ Scolpisce in modo particolarmente incisivo questa effetto la corte costituzionale italiana quando afferma che: «*Con l'adesione ai Trattati europei si è inserito un meccanismo di ricezione automatica (efficacia diretta) in base al quale nell'ordinamento italiano valgono anche le norme comunitarie emanazione di una fonte di produzione autonoma propria di un ordinamento distinto da quello interno*». Senza ordine e legge di esecuzione interna, Corte cost. ord 15 luglio 1976, n. 206.

²⁸ Sul principio di effettività: R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009, capitolo I.

normativa comunitaria²⁹. È altresì da sottolineare che l'incidenza della normativa comunitaria in un processo di progressiva integrazione, si riflette anche sui principi e criteri interpretativi delle norme interne nel senso che nell'applicare il diritto nazionale *...il giudice nazionale deve interpretare il proprio diritto nazionale alla luce della lettera e dello scopo della direttiva ...*³⁰.

Superiorità del diritto comunitario rispetto al diritto nazionale anche in materia fiscale e superiorità anche nei confronti delle fonti del diritto convenzionale es. convenzioni contro le doppie imposizioni³¹. La superiorità è stata resa esplicita con l'art. 117 Cost. a seguito della legge n. 3/2001³² a cui tenore: «*La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali*».

Le fonti comunitarie come i Trattati istitutivi assumono all'interno dello Stato un rango costituzionale con l'unico limite che anch'essi non possono porsi in contrasto con i principi ritenuti fondamentali e costitutivi dello Stato come già evidenziato in precedenza per i trattati internazionali *Teoria c.d. dei controlimiti* elaborata dalla Corte costituzionale³³, sia pure con funzione residuale atteso che, a seguito della approvazione del Trattato di Lisbona del 2007, sono stati recepiti i principi della Carta europea dei diritti umani della Convenzione di Nizza del 7 dicembre 2000, che ha il medesimo valore dei Trattati.

Inoltre va segnalato che la stessa CGUE ha riconosciuto che possono esistere casi e situazioni in cui l'interesse degli Stati può giustificare misure restrittive alle libertà comunitarie quando siano supportate da adeguate cause giustificative ad es. per rispettare esigenze di coerenza del sistema tributario nazionale, esigenze di controllo etc. **(c.d. rules of reason)**.

²⁹ La legge europea 2015-2016 approvata il 30 giugno 2016 dalla Camera introduce ad esempio alcune novità in materia fiscale come la tassazione delle vincite da gioco e ha apportato modifiche al regime delle società madri e figlie di Stati membri diversi, nonché alla tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di interessi.

³⁰ In tal senso: Corte di giustizia CE, sentenza Marleasing C-10689 del 13 novembre 1990. In materia fiscale sentenza KOFOED, 5 luglio 2007, C-321/05 in *Racc. della giurisprudenza*, 2007 I-05795. In dottrina specificamente sul tema, G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013.

³¹ Il principio ha trovato applicazione nella fondamentale sentenza Saint Gobain, Corte di giustizia CE, 21 settembre 2000, C-307/97, in *Riv. dir. trib.*, 2000, III, p. 175. *Idem* nella sentenza DENKAVIT 14 dicembre 2006, causa C-170/05, in cui si afferma: «*uno Stato non può invocare la convenzione contro le doppie imposizioni per sottrarsi agli obblighi ad esso incombenti in forza del Trattato*».

³² Il principio della superiorità del diritto comunitario fu affermato per la prima volta dalla sentenza della Corte di giustizia 15 luglio 1964, causa 6/64, *Costa c. Enel* e nella sentenza 9 marzo 1978, C 106/77, *Simenthal*. La Corte costituzionale italiana dopo una prima fase di riserve ha ratificato il principio con la sentenza 8 giugno 1984, n. 170, *Granital*, in *Giur. it.*, 1984, I, 1, p. 1521.

³³ Per una ricostruzione dei rapporti tra norme comunitarie e norme costituzionali e *controlimiti*: cfr. F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in AA.VV., *Per una Costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2008, p. 408.

4.1. *Limiti e specialità del diritto comunitario in materia fiscale. Il rispetto delle libertà fondamentali e la salvaguardia del mercato interno*

Con i Trattati europei si è provveduto a trasferire in capo alle istituzioni comunitarie alcune competenze statali al fine del raggiungimento degli obiettivi comuni. Questo trasferimento si è attuato seguendo *il criterio di attribuzione* a sua volta espressione dei principi di *sussidiarietà e proporzionalità*³⁴. Per alcune materie le competenze sono state trasferite in via esclusiva come in materia doganale. Per altre vi è una competenza concorrente. Per tutto quanto non espressamente previsto la competenza è rimasta agli Stati. In materia fiscale la competenza è rimasta in principio agli Stati membri, anche per il profilo che non è stato conferito alle istituzioni europee, salvo che per la materia doganale, una potestà tributaria in senso proprio ritenuta dagli Stati strumento fondamentale della politica economica interna. L'Unione europea non è ente federale ed istituzione con fini generali e non ha necessità di reperire entrate per perseguire finalità economiche e sociali che sono rimaste statali. In sintesi non necessita di una politica fiscale nella accezione tradizionale del termine³⁵. Il bilancio dell'Unione europea è finanziato attraverso sovvenzioni e trasferimenti dagli Stati membri e con pochi *tributi propri*³⁶, come dazi doganali e tariffe e una esigua compartecipazione al gettito dell'IVA degli Stati nazionali.

In realtà le specifiche finalità istituzionali e comuni delle comunità europee sono quelle del rispetto delle quattro libertà fondamentali (stabilimento, circolazione delle merci, servizi e capitali) e la realizzazione del mercato unico o comune, così definito: «*Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone e dei capitali secondo le disposizioni dei trattati*» (art. 26 TFUE). Il mercato interno comprende «*un sistema che assicura che la concorrenza non sia falsata*» (Protocollo n. 27). Corollario di tali finalità è il **principio contenuto nei Trattati di non discriminazione**³⁷ e di leale cooperazione *ex art. 4 del*

³⁴ Il criterio di ripartizione è ben espresso dall'art. 5 del Trattato CEE che ha istituito la Comunità europea del 25 marzo 1957 poi sostituito dall'art. 5 del Trattato della Unione europea del 2007 secondo cui: «*La comunità agisce nei limiti delle competenze che le sono conferite e degli obiettivi che le sono assegnati dal presente trattato. Nei settori che non sono di sua esclusiva competenza la comunità interviene, secondo il principio della sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni o degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario. L'azione della Comunità non va al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del presente trattato*».

³⁵ Per un approfondimento del ruolo della fiscalità nella Unione europea si rinvia a P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, spec. capitolo II.

³⁶ *Ex art. 311 TFUE*: «*L'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche. Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie*».

³⁷ *Art. 18 TFUE*: «*Nel campo di applicazione dei trattati, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dagli stessi previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità.*

Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire regole volte a vietare tali discriminazioni.

Trattato sull'Unione europea. È proprio su queste premesse che si comprendono contenuto e natura delle misure *id est* delle fonti che sono previste nell'ordinamento comunitario in materia fiscale su cui *infra* par. 3.

5. Le Fonti comunitarie in generale. Tipologia e ambito in materia fiscale

Ai sensi dell'art. 288 TFUE (Sezione 1 Atti giuridici dell'unione): «*Per esercitare le competenze dell'Unione, le istituzioni adottano regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri. Il regolamento ha portata generale. Esso è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri. La direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi. La decisione è obbligatoria in tutti i suoi elementi. Se designa i destinatari è obbligatoria soltanto nei confronti di questi. Le raccomandazioni e i pareri non sono vincolanti*».

Questa tipologia di fonti tipizzate risponde a finalità e funzioni specifiche anche in materia fiscale. A fini sistematici, sotto il profilo gerarchico la fonte principale è costituita dalle norme poste dai Trattati (c.d. **Fonti primarie**) mentre le fonti enunciate nell'art. 288 costituiscono il **c.d. diritto secondario o derivato**. In quanto materia di competenza della Unione, i Trattati regolano specificamente la materia doganale (artt. da 29 a 34 TFUE)³⁸ sia sotto forma di divieti come la istituzione di dazi doganali alla importazione ed esportazione e le tasse di effetto equivalente tra gli Stati membri sia prevedendo la istituzione di una unione doganale comune nei confronti dei Paesi terzi. La uniformità della regolamentazione doganale è strumentale all'obiettivo fondamentale e primario di rispettare la libera circolazione delle merci e dei prodotti e più specificamente la realizzazione del mercato comune o unico. La fonte tipo per la materia doganale, in quanto materia esclusiva UE, è il **regolamento** i cui connotati sono di avere portata generale, essere obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri, in quanto atto non riproducibile anche se consente norme interne di attuazione. A far tempo dal 1 maggio 2016 (Regolamento UE n. 952/2013 e Regolamento delegato UE 2015/2446) è entrato in vigore il nuovo codice doganale della Unione CDU che modifica in molti punti sostanziali la previgente legislazione. Sempre nella logica trasversale e strumentale di salvaguardare la libera circolazione dei prodotti e la realizzazione di un omogeneo *tax level playing field* nel mercato interno, è prevista al Capo Secondo, Titolo VII (*Norme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni*) un gruppo di norme (artt. da 110 a 113) che interessano la materia fiscale nei termini di un divieto a discriminare direttamente o indirettamente con tributi indiretti interni i prodotti di altri Stati. C.d. **Armonizzazione negativa**. Nel-

³⁸ Ai sensi dell'art. 3, comma 1, TFUE 1. L'Unione ha competenza esclusiva nei seguenti settori: a) unione doganale ... e per l'effetto, l'art. 2 TFUE statuisce che: «1. *Quando i trattati attribuiscono all'Unione una competenza esclusiva in un determinato settore, solo l'Unione può legiferare e adottare atti giuridicamente vincolanti. Gli Stati membri possono farlo autonomamente solo se autorizzati dall'Unione oppure per dare attuazione agli atti dell'Unione*».

la stessa logica trovano applicazione tutte quelle disposizioni contenute nel Trattato che pur non facendo esplicito riferimento alla fiscalità, possono trovare applicazione analogica nella materia fiscale in ragione della finalità di salvaguardare le regole di un mercato di concorrenza. Emblematiche in tal senso le disposizioni in materia di aiuti di Stato *ex art. 107 TFUE* a cui tenore del comma 1: «*Salvo deroghe contemplate dai Trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza*». L'estensione di questa disciplina alla materia fiscale ha trovato un efficiente supporto nella interpretazione «sostanzialista» della Corte di giustizia della Unione europea in numerose sentenze³⁹ (su cui *infra* al capitolo 6, sugli aiuti di Stato di Gianluigi Bizioli).

Fermi come sopra i divieti espressi o elaborati per principi, il Trattato prevede all'art. 113 (*ex art. 93*) che «*Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza*». C.d. **Armonizzazione positiva**⁴⁰. Questo è quanto avvenuto in materia di imposta sul valore aggiunto, attraverso la fonte tipo della **direttiva**. (Sul punto si rinvia al capitolo 15 di Giuseppe Vanz in questo volume). Carattere specifico della di-

³⁹ Fra le tante si segnala la sentenza della Corte di giustizia CE 6 settembre 2006, C-88/03 c.d. sentenza Azzorre in cui si dà la nozione di aiuto di Stato da intendersi come: «... ogni vantaggio di origine statale concesso a favore solo di alcuni soggetti di impresa (c.d. selettività) senza alcuna contropartita o contropartita minima e non proporzionata all'effettivo vantaggio ricevuto». Secondo la Corte europea «... non rileva lo scopo o la causa ma la loro definizione si fonda sugli effetti». In questa linea interpretativa la normativa sugli aiuti di Stato ha trovato recentemente ulteriore espansione da parte della Corte di giustizia UE, Grande Sezione C-105/14 (sentenza Taricco ed altri) 8 settembre 2015, in una fattispecie in cui la normativa italiana in tema di prescrizione, impedendo nei casi di frode grave in materia IVA, l'infrazione effettiva e dissuasiva di sanzioni a causa di un termine complessivo di prescrizione troppo breve, è stata ritenuta ledere gli interessi finanziari dell'Unione. Nel caso di specie si trattava di una serie di operazioni fraudolente note come «*frodi carosello*». In punto, A. FRANCO, *Prescrizione breve per reati in materia di IVA, configurabilità di aiuti di Stato e selettività in una recente sentenza della Corte di Giustizia UE*, in *Rass. trib.*, n. 3, 2016.

⁴⁰ Per la nozione di armonizzazione vale ancora la definizione di Cosciani come procedimento con cui «*i vari paesi effettuano di comune accordo, o l'Autorità preposta al Trattato impone, la modifica di una determinata norma o di un dato tributo o l'adeguamento della struttura essenziale (tasso, base imponibile, ecc.) di una imposta, in conformità ad un modello unico*». Cfr. C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, p. 89. Più in generale, C. COSCIANI, *La politica di armonizzazione fiscale della Comunità Economica Europea*, in *Quaderni Assonime*, Roma, 1982. Sulla evoluzione del concetto di armonizzazione fiscale e coordinamento normativo, C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nella Unione europea*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2010. Sulla nozione di Coordinamento – che ricomprende tutti i procedimenti che «*sviluppano l'integrazione comunitaria ma secondo un indirizzo che non sia l'immediata applicazione del diritto comunitario e che rappresentano uno stadio di evoluzione rispetto alla armonizzazione*»: cfr. G. MELIS, *Coordinamento fiscale nella Unione Europea*, in *Enc. dir. Annali*, vol. I, Milano, 2007, p. 394.

rettiva è di lasciare gli Stati liberi quanto alla forma ed i mezzi nel perseguire il risultato tecnico sostanziale ivi indicato. Per le imposte dirette non vi sono previsioni esplicite contenute in disposizioni del Trattato ma, in ragione della loro acclarata incidenza sulle libertà fondamentali e sui rischi di normative con effetti distorsivi, qui pure provvedono alcune norme generali del Trattato nel caso gli artt. 114, 115⁴¹ e 116 sul ravvicinamento delle legislazioni e qui pure lo strumento fonte tipo adottato è stato quello della direttiva. I settori finora interessati regolati con direttive sono stati:

- Dividendi c.d. direttiva Madre e figlia (direttiva 435/90/CEE recentemente modificata con la legge europea art. 26 n. 122/2016)
- Riorganizzazioni societarie (direttiva 434/90/CEE)
- Interessi e *Royalties* (direttiva 49/2003/CE)
- Tassazione degli interessi (direttiva 48/2003/CE).

In attesa che si arrivi alla approvazione della direttiva sulla armonizzazione delle basi imponibili delle società transfrontaliere (*Common corporation consolidated tax base – CCCTB*)⁴². Lo strumento della direttiva si è rivelato particolarmente efficace nel perseguire obiettivi di carattere fiscale non solo nelle discipline sostanziali dei tributi indiretti e diretti ma anche in ambiti procedurali come nel caso della cooperazione fiscale tra Stati membri in materia di accertamento e riscossione. Le prime direttive emanate furono approvate infatti in questa materia come la direttiva CEE 77/799 del 1977 poi aggiornata con la direttiva n. 2011/16/UE a sua volta modificata con la direttive n. 2014/107/UE (Sul punto si rinvia al capitolo 9 di Stefano Dorigo in questo volume). Recentemente per contrastare i fenomeni di evasione ed elusione è stata proposta una direttiva della Commissione europea approvata dal Parlamento europeo l'8 giugno 2016 per un più effettivo **contrasto all'elusione fiscale internazionale** [(COM(2016)26] in adeguamento alle Action Plan BBPS dell'OCSE del 2013. Le Direttive oltre ad aver dimostrato di essere uno strumento particolarmente efficace per conseguire l'armonizzazione positiva in ragione della loro flessibilità, si sono anche rivelate fonte di diritti e garanzia per i cittadini contribuenti. Gli Stati sono infatti tenuti a recepirle nei modi e termini prescritti e creano dei doveri ma anche dei diritti soggettivi in capo agli individui di cui possono avvalersi davanti ai giudici nazionali nelle ipotesi in cui siano chiare e precise (c.d. direttive *self executing*) anche nel caso in cui gli Stati siano inadempienti nel loro recepimento.

Le decisioni sono atti comunitari che riguardano situazioni specifiche; esse sono simili ai provvedimenti amministrativi, hanno effetto diretto e sono obbligatorie per i destinatari in esse indicati. Sono pure obbligatorie in tutti i loro elementi. Questi atti

⁴¹ Ai sensi dell'art. 115 TFUE (ex art. 94 del TCE): «Fatto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno».

⁴² Sulla problematica ancora aperta circa la tassazione delle società nella Unione europea. Cfr.: M. GRANDINETTI (a cura di), *Corporate tax base in the light of the IAS/IFRS and EU Directive. A Comparative Approach*, Alphen aan den Rijn, 2016.

hanno trovato spesso attuazione nelle ipotesi di denuncia di infrazione da parte degli Stati in materia di aiuti di Stato fiscali.

Le **Raccomandazioni e pareri** sono atti volti a sollecitare un determinato comportamento. Non hanno efficacia vincolante e sono affini a quei tipi di atti che sono catalogati nell'anglicismo di *soft law*.

6. Altre fonti in materia fiscale ascrivibili all'ordinamento comunitarie

L'elencazione delle fonti tipizzate come previste dall'art. 288 TFUE non esaurisce la serie di strumenti di creazione del diritto comunitario che hanno seguito e seguono modalità di formazione, ambito e contenuti differenti in funzione di obiettivi contingenti da perseguire. Le comunità europee infatti in quanto soggetti di diritto internazionale possono stipulare a titolo proprio atti tipici di tale ordinamento come le convenzioni internazionali. Ancorché le questioni di doppia imposizione internazionale non siano di stretta competenza delle istituzioni comunitarie merita segnalare a questo riguardo la Convenzione 90/436/CEE, relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate (cosiddetta Convenzione arbitrata), ratificata dall'Italia nel 1993 ed entrata in vigore il 1° gennaio 1995. L'intervento nella specifica materia e la scelta dello strumento sono stati determinati dal rischio che possibili variazioni di disciplina, come previste nei Trattati bilaterali, potessero incidere sulle regole di libera concorrenza nel mercato comune.

Più rilevante per gli effetti anche fiscali, sia pure indiretti, è il *Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance* dell'Unione europea firmato da 25 Paesi il 2 marzo 2012.

L'Italia ha recepito il contenuto del Trattato modificando l'art. 81 Cost. Si tratta di un accordo europeo che prevede una serie di norme comuni e vincoli di natura economica che hanno come obbiettivo il contenimento del debito pubblico nazionale di ciascun Paese⁴³.

Tra le fonti "*improprie*" del diritto comunitario la dottrina ha avuto modo da tempo di sottolineare il ruolo creativo in termini di principi della Corte di giustizia e quelle fonti che come per il diritto internazionale tributario già esaminate e viste nel parte prima, si ascrivono al c.d. *soft law*. Quanto al *soft law*, esso indica, come detto, una serie di fenomeni di regolazione connotati dalla produzione di norme prive di efficacia vincolante diretta. Atti atipici non espressamente menzionati (art. 288) come Accordi interistituzionali, Dichiarazioni comuni, Risoluzioni e conclusioni del Consiglio. I c.d. Libri verdi e bianchi.

Le istituzioni comunitarie, in particolare la Commissione mostrano di fare applicazione di regole di *soft law* avendo come base alcune norme del Trattato come l'art. 116 TFUE a cui tenere: «Qualora la Commissione constati che una disparità esistente nelle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative degli Stati membri falsa le condi-

⁴³ Sul patto di stabilità europea, G. BIZIOLI, *La disciplina europea della finanza pubblica, origine, evoluzione e crisi del patto europeo di stabilità e crescita*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 121.

zioni di concorrenza sul mercato interno e provoca, per tal motivo, una distorsione che deve essere eliminata, essa provvede a consultarsi con gli Stati membri interessati. Se attraverso tale consultazione non si raggiunge un accordo che elimini la distorsione in questione, il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, stabiliscono le direttive all'uopo necessarie. Può essere adottata ogni altra opportuna misura prevista dai trattati». Nello stesso senso gli artt. 308 e art. 352 TFUE.

Esempio scolastico di misura comunitaria di *soft law* la costituzione del Gruppo “Codice di condotta (Tassazione delle imprese)” istituito dal Consiglio ECOFIN il 9 marzo 1998 principalmente per valutare le misure fiscali attinenti al **Codice di condotta** in materia di tassazione delle imprese (adottato nel dicembre 1997) e di vigilare sulla fornitura di informazioni riguardo a tali misure. Il codice di condotta non è uno strumento giuridicamente vincolante, ma la sua adozione richiede l'impegno degli Stati membri a: 1) abolire le misure fiscali esistenti che costituiscono una concorrenza fiscale dannosa (*ad esempio zone franche fiscali*). 2) astenersi dall'introdurre di nuove in futuro. Nel 2013 è stato istituito un sottogruppo per le questioni anti-abuso che riferisce al Gruppo “Codice di condotta” e lavora sulle incongruenze delle strutture ibride. Infine superando una tassonomia giuridica tradizionale e che trova fondamento nella divisione dei poteri dello Stato secondo cui non si possono ascrivere tra le fonti del diritto anche le pronunce giudiziali, si conviene nello studio del diritto comunitario di assumere nella categoria delle fonti anche le sentenze della Corte di giustizia della Unione europea⁴⁴. La stessa previsione di un organo giurisdizionale specifico nell'ambito dei Trattati per dirimere le questioni connesse con l'applicazione dell'ordinamento comunitario costituisce una singolarità che non trova precedenti nei trattati tradizionali. A ciò si aggiunge la ragione del ruolo *creativo* che da tempo ha assunto la giurisprudenza di tale organo giurisdizionale non più limitato alla: «... *interpretazione dei trattati; e sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione*» in base all'art. 267 TFUE (*ex art. 234 del TCE*). La Corte UE attraverso una interpretazione basata sui principi comuni degli Stati membri e con un uso estensivo della analogia delle norme dei Trattati e un approccio interpretativo meno formalistico e più sostanziale, attraverso un bilanciamento delle norme e principi comunitari e nazionali meno gerarchico e più valoriale o assiologico, ha conseguito l'effetto di assolvere ad una funzione quasi normativa e di vero motore della integrazione del diritto comunitario e così di colmare alcune lacune dell'ordinamento comunitario surrogando l'inattività degli Stati membri e degli organi esecutivi europei, Commissione e Parlamento⁴⁵. La giurisprudenza della CGCE ha acquisito di fatto il valore di precedente con effetto vincolante sia nella statuizione di divieti integrando così la armonizzazione negativa, sia in epoca più recente affermando in positivo le caratteristiche che le normative nazionali dovrebbero avere per essere considerate rispettose dei prin-

⁴⁴ Nel senso che **i metodi di interpretazione** siano da considerare fonti del diritto, argomentando sulla dicotomia e distinzione tra **disposizione e norma** cfr. R. SACCO, *Lingua e diritto*, in *Traduzione e diritto*, Padova, 2000, p. 122 ss.

⁴⁵ Su ruolo ed evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia CE in generale e con specifico riferimento alla materia fiscale si rinvia anche a A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, 2013, spec. pp. 187-224.

cipi vigenti in seno all'ordinamento proprio. Gli esempi confermativi di questa evoluzione sono numerosi. Può essere presa come paradigmatica di quanto detto l'interpretazione della Corte in relazione al **principio di non discriminazione** che vieta non solo l'applicazione di regole diverse a situazioni analoghe ma anche l'applicazione della stessa regola a situazioni diverse e seguendo tale approccio a distinguere tra discriminazione in base alla nazionalità tra soggetti residenti e non residenti (*Host State discrimination*) e discriminazione tra soggetti residenti nello stesso Stato ma per i quali si è prevista una disciplina fiscale differenziata a seconda che essa riguardi situazioni totalmente interne o con elementi di estraneità collegati con Stati stranieri europei (*Host state restriction*)⁴⁶.

Una valutazione di sintesi anche alla luce della verifica di 50 anni di applicazione del diritto comunitario, consente di affermare che il sistema delle fonti europee ha permesso di conseguire rilevanti risultati in termini di armonizzazione ed integrazione dei diritti degli Stati membri, anche se non ancora nei termini prefigurati dai padri fondatori, tenendo conto che la materia fiscale è ancora, almeno in principio, rimasta di competenza degli Stati membri.

⁴⁶ Una applicazione di quanto detto nella famosa sentenza relativa al caso SHUMAKER 1995 14 febbraio 1995, C-279/93, in *Racc. Corte di Giust. CE*, 1995, I, 225.

2. L'INTERPRETAZIONE DEL DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO E INTERNAZIONALE

di GIUSEPPE MELIS *

SOMMARIO: *Sezione I* – L'INTERPRETAZIONE DEL DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO. – 1. L'interpretazione del diritto europeo: l'ambito di esplicazione dell'attività interpretativa della Corte di giustizia in materia tributaria. – 2. Caratteristiche della pronunzia della Corte di giustizia: interpretazione, “compatibilità” e rilevanza del fatto. – 3. Sentenze interpretative della Corte di giustizia e metodo interpretativo. – *Sezione II* – L'INTERPRETAZIONE DELLE CONVENZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUL REDDITO E SUL PATRIMONIO E IL PROBLEMA DELLE QUALIFICAZIONI. – 4. I profili rilevanti nell'interpretazione delle convenzioni internazionali. – 5. L'interpretazione secondo la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati: i mezzi primari di interpretazione. – 6. *Segue*. I mezzi supplementari di interpretazione. I trattati redatti in più lingue. – 7. *Segue*. Il ruolo del Modello OCSE e del suo Commentario. – 8. *Segue*. Posizione del giudice nazionale e interpretazioni unilateralistiche. – 9. *Segue*. Interpretazione statica ed interpretazione evolutiva. – 10. Il problema della c.d. “qualificazione”. – 11. *Segue*. L'art. 3, par. 2 del Modello OCSE. Caratteristiche generali. – 12. *Segue*. La scelta dell'ordinamento interno. Le varie tesi. – 13. *Segue*. La scelta dell'ordinamento interno nel Commentario al Modello OCSE e la posizione della giurisprudenza italiana. – 14. Il “contesto” e l'obiettivo dell'interpretazione uniforme.

Sezione I – L'INTERPRETAZIONE DEL DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

1. *L'interpretazione del diritto europeo: l'ambito di esplicazione dell'attività interpretativa della Corte di giustizia in materia tributaria*

L'art. 267, par. 1, lett. *a*), TFUE attribuisce alla Corte di giustizia UE (d'ora in poi, la “Corte”) il compito di interpretare il diritto europeo.

L'attività della Corte ha trovato ampia applicazione anche in materia tributaria.

Ne hanno formato oggetto principale, com'è ovvio, i tributi armonizzati, tra cui l'IVA e i tributi doganali.

In secondo luogo, essa si è dovuta confrontare con quelle discipline “speciali” di origine europea relative ad interi istituti, quali le operazioni societarie transnazionali e la distribuzione di dividendi intracomunitari, essendo stata chiamata più volte a pronunziarsi sulle relative modalità di trasposizione nell'ordinamento interno¹, su questioni di

* Professore ordinario di Diritto Tributario, Università LUISS Guido Carli di Roma.

¹ Corte di giustizia 17 luglio 1997, C-28/95, *Leur Bloem*.

tipo squisitamente interpretativo² e su profili di carattere più propriamente *qualificatorio*³.

Infine, l'attività interpretativa della Corte ha avuto ad oggetto la verifica in ordine al possibile contrasto delle disposizioni nazionali con il divieto di discriminazione in materia di imposizione indiretta *ex artt.* 110 ss. TFUE, con il principio di non discriminazione e/o con il divieto di "restrizioni" in materia di imposizione diretta, nonché con il divieto di aiuti di Stato *ex artt.* 107 ss. TFUE.

2. Caratteristiche della pronunzia della Corte di giustizia: interpretazione, "compatibilità" e rilevanza del fatto

Un primo profilo qualificante dell'attività della Corte attiene al relativo *oggetto*.

L'art. 267 TFUE riserva infatti in via esclusiva alla Corte il potere di *interpretare* in via pregiudiziale le norme europee – e non anche di pronunziarsi direttamente sulla *compatibilità* delle norme interne con le norme europee – al giudice nazionale spettando invece *accertare il fatto* ed *applicare* le norme al caso concreto⁴.

Ciò nell'ottica, rispettivamente, della necessità di un'interpretazione uniforme della norma europea, al fine di evitare «*divergenze nell'interpretazione del diritto comunitario che i tribunali nazionali devono applicare*»⁵ e di un sistema d'applicazione del diritto europeo decentralizzato.

Si attua pertanto una *cooperazione* ai fini della decisione giudiziale, in quanto degli elementi del "sillogismo giudiziale" la decisione della Corte partecipa alla precisazione della *quaestio juris*, delineando il significato della norma europea ove rilevante nel giudizio, mentre il giudice nazionale accerta la *quaestio facti* e perviene alla decisione, applicando le norme rilevanti, compresa quella europea interpretata in via pregiudiziale, alla fattispecie concreta.

Se dal punto di vista teorico la Corte viene investita, indirettamente ed incidentalmente, di una questione *interpretativa* (e non di *compatibilità*) rilevante ai fini di un giudizio interno la cui conduzione rimane saldamente nelle mani del giudice nazionale, deve tuttavia osservarsi che, da un lato, raramente la questione sollevata si limita alla richiesta di mera *interpretazione* della norma europea, coinvolgendo sovente anche la *compatibilità* con quest'ultima della norma interna e, dall'altro, che la sentenza della Corte può, per il contenuto che la caratterizza nello specifico caso, porsi come immediatamente decisoria della controversia pendente dinanzi ai giudici nazionali oppure essere anche fonte di ulteriori accertamenti di fatto in capo a questi ultimi.

Quanto al primo profilo, quello del giudizio di *interpretazione-compatibilità*, la Corte ha

² Corte di giustizia 17 ottobre 1996, C-283/94 e C-291/94, *Denkavit*.

³ Corte di giustizia, sez. V, 4 ottobre 2001, C-294/99, *Athinaiki*; Corte di giustizia 8 giugno 2000, C-375/98, *Epson Europe*.

⁴ Corte di giustizia 27 marzo 1963, C-28, 29 e 30/62, *Da Costa en Schaake*.

⁵ Corte di giustizia 16 gennaio 1974, C-166/73, *Rheinmühlen-Düsseldorf*; Corte di giustizia 6 ottobre 1982, C-283/81, *Cilfit*.

invero più volte negato la possibilità di pronunziarsi direttamente sulla *compatibilità* delle norme interne con le norme europee, in quanto competente soltanto «a fornire al giudice nazionale tutti gli elementi d'interpretazione, che rientrano nel diritto comunitario, atti a consentirgli di pronunziarsi sulla compatibilità di dette norme con la norma di cui trattasi»⁶.

In effetti, è piuttosto diffusa, in sede di rinvio, la prospettazione della questione direttamente in termini di “compatibilità” (con la) o “contrarietà” (alla) normativa europea della normativa interna.

Il giudice europeo, lungi dal ricorrere a pronunzie di irricevibilità del ricorso, ha tuttavia sempre dimostrato una notevole tolleranza, sia in fase di *correzione* della prospettazione della questione operata del giudice di rinvio, sia in fase di *decisione*, ricorrendo alla formula secondo cui l'interpretazione della norma europea “osta/non osta” alla normativa della cui legittimità si dubita.

Per quanto attiene al secondo profilo evidenziato, vale a dire il rapporto con il fatto, possono essere svolte diverse considerazioni.

Innanzitutto, pur non accertando la Corte il fatto storico, questo non rimane del tutto estraneo al giudizio, potendo ad esempio accadere che la particolare conformazione della fattispecie possa condurre ad escludere l'applicazione del diritto europeo. Si pensi, in tal senso, alla necessità di accertare, ove si intenda tutelare la libertà di stabilimento, se il trasferimento in un altro Stato sia avvenuto per svolgere ivi un'attività economica oppure per finalità meramente residenziali.

In secondo luogo, la sentenza resa dalla Corte può talvolta essere talmente dettagliata da rendere la decisione del giudice nazionale sostanzialmente automatica. Pronunzie di tale genere sono frequenti per le controversie sulla classificazione delle voci della tariffa doganale⁷, dove l'interpretazione è tale da determinare l'immediata susunzione della fattispecie concreta nella disposizione europea, senza bisogno di ulteriori accertamenti in punto di merito da parte del giudice nazionale.

Infine, non mancano sentenze rese in forma condizionata, tali da rimettere al giudice nazionale dei veri e propri accertamenti di fatto, come ad esempio se l'entità di una tassa sia calcolata “*in base al costo del servizio reso*”⁸, oppure se le modalità di calcolo degli interessi dovuti per la restituzione di imposte dichiarate incompatibili con il diritto europeo non siano meno favorevoli di quelle che avrebbero trovato applicazione alla restituzione di tali imposte in mancanza di una dichiarazione di incompatibilità⁹.

3. *Sentenze interpretative della Corte di giustizia e metodo interpretativo*

Venendo al secondo elemento del sillogismo giudiziale, quello della “*quaestio iuris*”, dobbiamo domandarci se e quale metodo interpretativo emerga dall'esame della giurisprudenza della Corte.

⁶ Corte di giustizia 29 giugno 1978, C-154/77, *Dechmann*, in *Racc.*, 1978, p. 1573 ss.

⁷ Corte di giustizia 8 novembre 1990, C-231/89, *Gmurzynska-Bscher*.

⁸ Corte di giustizia 20 aprile 1993, C-71/91 e C-178/91, *Ponente Carni e Cispadana Costruzioni*, punto 41.

⁹ Corte di giustizia, sez. II, 10 settembre 2002, C-216/99 e C-222/99, *Riccardo Prisco*.

Nell'ordinamento europeo manca una metaregola interpretativa, sul modello dell'art. 12 Preleggi, finalizzata in qualche modo a disciplinare il processo interpretativo.

Vi è solo un generale obbligo di motivazione previsto dall'art. 296 TFUE, ribadito nell'art. 36 dello Statuto della Corte, nonché il disposto dall'art. 63 del Regolamento di procedura, per il quale qualsiasi sentenza della Corte deve contenere, tra l'altro, l'esposizione sommaria dei fatti e la motivazione.

Ebbene, da un esame delle sentenze della Corte, emerge che pur avendo essa ritenuto sin da subito che il significato del Trattato deve essere tratto dalla sua "lettera e dallo spirito"¹⁰, essa abbia ampiamente privilegiato tra i diversi canoni interpretativi (letterale, funzionale, sistematico), quello teleologico-funzionale.

E ciò non solo in funzione di *precisazione* di un significato letterale *indeterminato* ai fini del giudizio, ma anche in sua funzione *correttiva* pur ove sufficientemente determinato a tal fine.

Questa propensione, in sede di motivazione, per argomentazioni di tipo funzionale, viene spiegata con diversi fattori.

Si attribuisce, innanzitutto, al giudice europeo un ruolo necessariamente "creativo" e "quasi-normativo", avente la sua causa nella natura evolutiva e nell'incompletezza dell'ordinamento ed essendone, al tempo stesso, elemento trainante.

In secondo luogo, il superamento del criterio letterale viene spiegato con la concisione del testo della norma europea, con la sua vaghezza ed indeterminatezza (caratteristiche proprie soprattutto delle norme del Trattato, che sotto tale profilo condividono i caratteri semantici tipici delle norme costituzionali), con il fenomeno del plurilinguismo e la frequente non coincidenza delle traduzioni – idonea come tale a mettere in crisi il *testo* – con la necessità, infine, di fare riferimento all'intero sistema legislativo europeo: tutti elementi che imporrebbero un ampio utilizzo dei canoni teleologici e sistematici¹¹.

È importante aggiungere a questo elenco di fattori il ruolo fondamentale che la "funzione" svolge nel diritto europeo, sia a livello del Trattato, che enuncia tutta una serie di obiettivi e scopi alla cui realizzazione deve essere orientata tutta l'attività dell'Unione; sia a livello degli atti normativi secondari (a loro volta collegati agli obiettivi fissati nel Trattato, dei quali costituiscono attuazione), dove il "preambolo" mette a disposizione dell'interprete una chiara elencazione degli obiettivi e scopi perseguiti.

È sufficiente, a tal fine, pensare al preambolo della direttiva n. 69/335, di estrema ampiezza, che illustra la "*ratio*" di tutte le scelte operate dal legislatore europeo, manifestando una vera e propria *voluntas legislatoris* del tutto assente nella legislazione italiana, non potendosi certamente equipararvi i lavori preparatori, *esterni* al testo legislativo.

Con riferimento a tale direttiva, la Corte ha peraltro delineato la centralità del criterio teleologico rispetto ai criteri letterale e sistematico. Si pensi ad esempio alla senten-

¹⁰ Corte di giustizia 27 marzo 1963, C-28, 29 e 30/62, *Da Costa en Schaake*.

¹¹ J.A.G. VAN GELID, *Some general problems in the implementation in the Parent-Subsidiary Directive*, in *EC Tax Review*, 1992, p. 224 ss. e F. VANISTENDAEL, *The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases*, in *EC Tax Review*, 1996, p. 114 ss.

za 20 aprile 1993 sulla “tassa sulle società”, la quale afferma che «*occorre preliminarmente precisare le finalità e il contenuto della direttiva*», la quale «*intende promuovere la libera circolazione dei capitali, considerata essenziale per la creazione di un’unione economica avente caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno*»¹².

Analoghe spinte si sono verificate sul fronte della *qualificazione*. Così, ad esempio, la Corte ha affermato la necessità di ricorrere a criteri *sostanzialistici* nella qualificazione di un tributo o di un diritto quale “tassa ad effetto equivalente”, dovendosi prescindere dalla denominazione e struttura e privilegiare l’aspetto economico-sostanziale, anziché quello giuridico, «*sulla scorta delle caratteristiche oggettive, indipendentemente dalla qualificazione che le viene attribuita dal giudice nazionale*»¹³.

Anche l’IVA non è stata indenne da argomentazioni funzionali in chiave “correttiva”. Si pensi al caso *Gaston Schul*¹⁴, in cui la Corte, rilevata una doppia imposizione in un’ipotesi di vendita di imbarcazioni usate, ha ritenuto, nell’ottica di assicurare il corretto funzionamento dell’imposta, di introdurre un obbligo di rimborso nel Paese di destinazione contrastante con il dettato delle direttive di riferimento.

Si prospetta pertanto una argomentazione interpretativa razionale tendenzialmente diversa da quella che normalmente si riscontra nella giustificazione della decisione a livello interno, caratterizzata da una minore propensione ad interpretazioni di carattere “correttivo”¹⁵.

Questa diversità di “argomentazione razionale” consente peraltro di comprendere il senso dei numerosi vincoli posti dalla Corte al ricorso alla c.d. “evidenza interpretativa” al fine di sfuggire dall’obbligo di rinvio previsto dall’art. 267 per i giudici di ultima istanza.

Va ricordato, infatti, che la Corte ha stabilito taluni limiti all’obbligo di rinvio¹⁶, segnatamente che: a) si tratti di questione *pertinente*, nel senso che la decisione deve essere in grado di «*influire sull’esito della lite*»; b) «*la questione sia materialmente identica ad altra questione, sollevata in relazione ad analoga fattispecie, che sia già stata decisa in via pregiudiziale*»; c) vi sia una giurisprudenza costante della Corte che «*indipendentemente dalla natura dei procedimenti da cui sia stata prodotta, risolva il punto di diritto litigioso, anche in mancanza di una stretta identità tra le materie del contendere*»; d) la corretta applicazione del diritto europeo si imponga «*con tale evidenza da non lasciar adito ad alcun ragionevole dubbio sulla soluzione da dare alla questione sollevata*».

La Corte pone tuttavia dei forti “paletti” al giudice di ultima istanza sulla “eviden-

¹² Corte di giustizia 20 aprile 1993, punto 18; Corte di giustizia 17 ottobre 1996, C-283/94 e C-291/94, *Denkavit*, punti 22 e 25.

¹³ Corte di giustizia 27 novembre 1985, C-295/84, *Rosseau Wilmot*; 31 marzo 1992, C-200/90, *Dansk Denkavit e Poulsen Trading*; 13 febbraio 1996, C-197/94 e C-252/94, *Bautiaa e SFM*. Con riferimento alla direttiva “madre-figlia”, vedi Corte di giustizia, sez. V, 4 ottobre 2001, C-294/99.

¹⁴ Corte di giustizia 5 maggio 1982, C-15/81.

¹⁵ Vedi, sul punto, J. JOUSSEN, *L’interpretazione (teleologica) del diritto comunitario*, in *Riv. crit. dir. priv.*, 2001, p. 493, per il quale nell’ordinamento comunitario si può parlare «*di una gerarchia dei criteri ermeneutici, al cui vertice si trova l’interpretazione teleologica*».

¹⁶ Corte di giustizia 6 ottobre 1982, C-283/81, *Cilfit*.

za” della soluzione interpretativa. Innanzitutto, il giudice nazionale dovrebbe maturare il convincimento «che la stessa evidenza si imporrebbe anche ai giudici degli altri Stati membri e alla Corte di giustizia». In secondo luogo, egli dovrebbe tenere conto delle specificità del diritto europeo ed in particolare della necessità di considerare tutte le versioni linguistiche degli atti europei (facenti tutte fede nella stessa misura), dell’impiego di una loro terminologia propria, della non necessaria coincidenza tra contenuti delle nozioni nel diritto europeo e nei diritti nazionali, della necessità di collocare la disposizione europea nel proprio contesto e di interpretarla «alla luce dell’insieme delle disposizioni del suddetto diritto, delle sue finalità, nonché del suo stadio di evoluzione al momento in cui va data applicazione alla disposizione di cui trattasi»¹⁷.

Dunque, proprio la peculiarità dell’argomentazione giuridica utilizzata dalla Corte si pone quale fondamento ai limiti della operatività della teoria del c.d. “*acte clair*”.

Per completezza, occorre tuttavia precisare che non sempre la Corte si è fatta promotrice di una prevalenza del canone teleologico su quello letterale per il tramite di una argomentazione strenuamente ancorata alla *ratio*. Prova ne è la nota sentenza sulla “compatibilità” con la direttiva n. 69/335 dell’imposta sul patrimonio netto, ormai soppressa, incentrata sull’argomento “formale” della *manca di un trasferimento* di somme di denaro o di beni nel presupposto impositivo, anziché sugli *obiettivi* della direttiva di «*promuovere la libera circolazione dei capitali, considerata essenziale per la creazione di un’unione economica avente caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno*»¹⁸.

Sempre sul metodo interpretativo, occorre infine segnalare due ulteriori aspetti.

Il primo riguarda il confronto linguistico che caratterizza talvolta le decisioni del giudice europeo e che è ovviamente assente nella giustificazione razionale del giudice interno: questione che la Corte ha risolto nel senso che «*le varie versioni linguistiche di una disposizione comunitaria vanno interpretate in modo uniforme e pertanto, in caso di divergenze tra di esse, la disposizione deve essere interpretata in funzione del sistema e dello scopo della normativa di cui fa parte*»¹⁹.

Il secondo attiene all’*autonomia* dagli ordinamenti che caratterizza il processo di *qualificazione* dei termini contenuti negli atti normativi europei. Esaminando le sentenze della Corte, emerge peraltro come tale qualificazione autonoma si ricolleggi ancora una volta alla necessità di assicurare l’uniforme interpretazione ed applicazione del diritto europeo.

¹⁷ Corte di giustizia 6 ottobre 1982, C-283/81, *Cilfit*, punti da 16 a 20.

¹⁸ Corte di giustizia 20 aprile 1993, C-71/91 e C-178/91, *Ponente Carni e Cispadana Costruzioni*.

¹⁹ Corte di giustizia 13 aprile 2000, C-420/98, *W.N. c. Staatssecretaris van Financiën*; Corte di giustizia 17 ottobre 1996, C-283/94 e C-291/94, *Denkavit*, punto 25.

Sezione II – L'INTERPRETAZIONE DELLE CONVENZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUL REDDITO E SUL PATRIMONIO E IL PROBLEMA DELLE QUALIFICAZIONI

4. *I profili rilevanti nell'interpretazione delle convenzioni internazionali*

Il tema dell'interpretazione delle convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (d'ora in poi, CDI) deve essere affrontato da più punti di vista.

Innanzitutto, le CDI costituiscono trattati internazionali, poiché derivano da un incontro di volontà manifestate da più Stati nell'esercizio della rispettiva sovranità. Assumono pertanto rilevanza le norme contenute nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati che regolano l'interpretazione delle norme internazionali pattizie.

A questa componente di ordine internazionalistico se ne aggiunge tuttavia una, assai forte, di diritto interno, dal momento che le CDI presentano un elevato grado di genericità, che rende estremamente frequente la necessità di provvedere all'integrazione del testo convenzionale ricorrendo al diritto interno. Di conseguenza occorre esaminare se e in quale misura questa stretta integrazione legittimi l'applicazione di termini e/o dei canoni interpretativi di diritto interno nell'interpretazione dei trattati in esame.

Nel quadro complessivo appena tracciato si inserisce infine la clausola, contenuta nell'art. 3, par. 2 del Modello OCSE, la quale, nel caso di espressioni non definite dal Trattato, rinvia, quanto alla determinazione del loro significato, al diritto dello Stato che "applica" la Convenzione²⁰.

5. *L'interpretazione secondo la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati: i mezzi primari di interpretazione*

Iniziando dalle regole che nel diritto internazionale presiedono all'interpretazione dei trattati, è noto che la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, esaltando la natura normativa e non meramente contrattuale dei trattati medesimi, ha consacrato la teoria c.d. "obiettivistica", attraverso talune regole cui viene pacificamente riconosciuta natura consuetudinaria.

Secondo la teoria "obiettivistica", in particolare, esigenze di certezza nelle relazioni internazionali portano a ritenere come indispensabile la *prevalenza del testo scritto* su ogni altra forma di manifestazione della volontà. Deve dunque attribuirsi al Trattato il senso che è fatto palese dal suo testo, che risulta dai rapporti di connessione logica intercorrenti tra le varie parti del testo, spettando ai lavori preparatori al più una mera funzione di confermare l'interpretazione così ottenuta.

Secondo la teoria "subiettivistica", invece, ciò che rileva è la *volontà effettiva delle*

²⁰ Sul tema che qui ci occupa, si segnala il recente lavoro di L. BOSCO-M. DE BLASI-C. SANNA, *Metodi di interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni*, in *Boll. trib.*, 2016, pp. 98-109 e 343-353.

parti ed essa deve essere ricostruita con ogni mezzo d'indagine, testuale ed extratestuale (soprattutto i lavori preparatori), essendo il testo scritto null'altro se non lo *strumento* per dare corpo all'accordo.

L'art. 31 della Convenzione, nello stabilire che «*un trattato deve essere interpretato, in buona fede, secondo il senso comune da attribuirsi ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo*», opera una scelta a favore del metodo testuale, sia pure con taluni temperamenti. Da un lato, infatti, vi è la "buona fede", principio di diritto positivo che esclude che una parte del Trattato possa trarre giovamento da un'espressione ambigua del testo o da un errore che si sia manifestato al momento della sua redazione. Dall'altro, l'espressione oggetto di interpretazione non può essere isolatamente considerata, dovendo assumere rilievo la disposizione nella quale essa è contenuta, gli scopi che si prefigge il Trattato entro il quale opera la disposizione stessa e il contesto internazionale in cui si inserisce.

Per quanto attiene al significato del termine "contesto", il par. 2 dell'art. 31 precisa che di esso fanno parte, oltre al testo, al preambolo e agli allegati: a) *ogni accordo avente rapporto con il trattato e che è intervenuto tra tutte le parti in occasione della conclusione del trattato*; b) *ogni strumento stabilito da una o più parti in occasione della conclusione del trattato e accettato dalle altre parti come strumento avente rapporto con il trattato*.

Nel caso delle CDI, il Preambolo si concretizza di regola nella formula «*desiderosi di concludere una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali*», ma esso assume non di rado un contenuto più articolato, come il rafforzamento dello sviluppo delle relazioni economiche nel contesto di una maggiore cooperazione, la necessità di assicurare che i vantaggi di una Convenzione contro la doppia imposizione vadano a profitto esclusivo dei contribuenti che adempiono i loro obblighi fiscali o la necessità di adottare provvedimenti per impedire l'abuso della Convenzione.

A tale ultimo riguardo, la possibilità di interpretare il Trattato in modo da "disconoscere" le transazioni abusive effettuate con il solo scopo di ottenere benefici indebiti rispetto allo scopo delle convenzioni, viene ricondotta al rispetto del principio di buona fede²¹, anche se possono sollevarsi fondati dubbi circa l'idoneità del mero strumento interpretativo, sia pure teleologico, a perseguire fattispecie elusive che, per loro natura, si situano "strutturalmente" al di là dell'interpretazione normativa.

Quanto agli elementi aggiuntivi del contesto previsti dalle lett. a) e b), la delimitazione verso gli elementi precedentemente visti (testo, preambolo, annessi) sta nel *non essere parte integrante del testo*.

Per quanto attiene alle CDI, va evidenziata, relativamente agli accordi aventi rapporto con il Trattato, la diffusa prassi di stipulare i c.d. "protocolli interpretativi" (o "aggiuntivi" o "finali" o "d'accordo"), contestuali al Trattato, ma racchiusi in uno strumento separato. In essi, in particolare, gli Stati contraenti chiariscono ed integrano la Convenzione, definendo espressamente taluni termini, considerando specifiche questioni di coordinamento con le rispettive normative interne, prevedendo talune modalità ap-

²¹ Par. 9.3. ss. del Commentario all'art. 1 del Modello OCSE.