

## PREMESSA

Questo *primo volume* monografico di *Diritto Internazionale Tributario*, dal sottotitolo *Principi e Istituti*, è nato originariamente per soddisfare esigenze di impiego in ambito accademico e nella formazione post laurea, sia nei corsi universitari magistrali, sia nei corsi di specializzazione e nei master post universitari, richiedenti una certa sistematicità nella copertura della materia.

Si è colta, a tal fine, un'importante *occasione* nell'intervento normativo a livello internazionale costituito dalla nuova *Convenzione Multilaterale*, stipulata nel 2016 fra oltre 100 Stati, fra cui l'Italia, per integrare i vigenti trattati bilaterali contro le doppie imposizioni con  *misure di contrasto alle strategie abusive* di erosione della base imponibile e di sviamento del reddito (*Base Erosion and Profits Shifting* – BEPS).

Questo strumento multilaterale è sedimentato sui lavori congiunti dell'OCSE e del G20, sviluppati in 15 diverse azioni e culminati nel 2015 con un *Report* finale dell'intero Progetto BEPS, che hanno portato, contestualmente, anche alla pubblicazione del *nuovo Modello OCSE 2017 di trattato contro le doppie imposizioni e relativo Commentario* con cui sono state recepite le medesime clausole oggetto della Convenzione Multilaterale.

Le innovazioni, altamente apprezzabili, riguardano anche un secondo settore centrale di intervento, oltre a quello antiabuso, consistente nel potenziare due misure – *la procedura amichevole e l'arbitrato* – che, rendendo più agevole la soluzione delle controversie fiscali internazionali, indirettamente, assicurano al contribuente maggiore certezza e prevedibilità nella gestione dei propri affari.

Un terzo ambito molto importante di intervento riguarda l'applicazione dei trattati contro le doppie imposizioni alle *figure trasparenti*, risolvendosi in tal modo i problemi che a tutt'oggi si pongono in date ipotesi nei confronti di società di persone, *trust*, etc. (*Hybrid Mismatches*).

A tale *Convenzione Multilaterale anti BEPS*, nonché alle corrispondenti nuove clausole del Modello OCSE 2017 e del relativo Commentario, è dedicata la *Parte terza del volume*.

Oltre a una *Parte prima sull'ordinamento internazionale tributario*, con approfondimenti sulle relative fonti, sull'interpretazione dei trattati e sul processo di adattamento dell'ordinamento giuridico italiano al diritto internazionale, il volume si incentra, nella *Parte seconda*, sull'esame dei *trattati internazionali contro le doppie imposizioni*, analizzandone l'ambito applicativo personale, materiale e spaziale con le varie classi di reddito e di patrimonio, le relative questioni applicative, oltre alle norme speciali sulla non discriminazione, sullo scambio di informazioni e sull'assistenza nella riscossione.

A *latere* è esaminata la *Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale*, frutto anch'essa del lavoro degli Stati membri del Consiglio d'Europa e dell'OCSE, e le varie forme attraverso cui si realizza questa assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale fra gli Stati.

Si è data *priorità alla conoscenza diretta dei testi normativi* e, per facilitarne la conoscibilità, questi testi sono stati tradotti e riportati, di regola, in corsivo, in lingua italiana.

Le *traduzioni in italiano* di tali numerosi testi in lingua *non rappresentano traduzioni ufficiali*.

Nel corso del tempo, a fronte di un'occasione di tale rilevanza e impatto normativo quale si è rivelata essere la Convenzione Multilaterale anti BEPS, anche considerata l'incidenza che principalmente determina sull'imposizione degli utili di impresa e delle relative stabili organizzazioni estere, il *disegno originario* di un manuale universitario e post-universitario *si è aperto ad un progetto più ampio, di impiego professionale in ambiti lavorativi in cui si richiedono competenze specialistiche di fiscalità internazionale*.

Per rispondere appieno anche a queste esigenze lavorative si è reso necessario un ulteriore grado di approfondimento delle tematiche specifiche affrontate nel volume, ciò che ha sicuramente contribuito a renderlo più corposo (se pur contenuto con l'*escamotage* di un duplice carattere che consente riduzioni di programma per i corsi universitari).

Ne è scaturito anche un *secondo volume*, di cui il primo pone le basi concettuali, di analisi comparata fra il Mod. OCSE 2017 (e versioni precedenti) con il sistema di *tax treaty law* italiano, dal sottotitolo "*Trattati fiscali italiani a confronto*".

Genova, dicembre 2018

Paola Tarigo

PARTE PRIMA  
L'ORDINAMENTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO



CAPITOLO PRIMO  
I SOGGETTI E LE FONTI  
DEL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Definizione del diritto internazionale tributario. – 2. Lo Stato quale soggetto di diritto internazionale tributario. – 3. Altri soggetti di diritto internazionale tributario. – 4. Le fonti del diritto internazionale: premessa. – 5. La consuetudine come fonte del diritto internazionale generale tributario. – 6. Il trattato come fonte di produzione del diritto internazionale tributario. – 7. L'efficacia dei trattati nei riguardi delle parti. Gli Stati terzi. – 8. Il procedimento di formazione del trattato. – 9. L'entrata in vigore dei trattati. L'applicazione provvisoria. La registrazione e la pubblicazione. – 10. L'efficacia nel tempo e nello spazio dei trattati. – 11. Le riserve nei trattati. – 12. L'emendamento e la modifica dei trattati. – 13. La successione degli Stati nei trattati. – 14. Le cause di invalidità dei trattati. – 15. Le cause di estinzione e di sospensione dei trattati. – 16. La struttura formale dei trattati tributari e la lingua.

### 1. Definizione del diritto internazionale tributario.

Il diritto internazionale tributario è quella parte del *diritto internazionale* che riguarda in modo specifico la materia dei tributi ed avente ad oggetto, essenzialmente, le imposte. L'espressione *diritto internazionale* (“*droit international*” o “*droit des gens*”, “*international law*”, “*Völkerrecht*”) designa il diritto, o l'ordinamento, della “comunità degli Stati” (comunità ritenuta nascere con la pace di Westfalia del 1648), ossia, quel complesso di norme prodotte al di sopra dello Stato, come cooperazione fra i vari Stati, e che ciascuno Stato si impegna a rispettare. Si usa parlarne alla stregua di un diritto che regola i rapporti fra Stati: invero, formalmente, gli Stati ne sono destinatari e per questi, dunque, crea diritti ed obblighi; tuttavia, quanto ad oggetto di disciplina, il diritto internazionale non si limita più a porre norme nell'ambito interstatale – com'era un tempo quando regolava solo materie *esterne* (ad es., il diritto dei diplomatici) – bensì, disciplina sempre più (soprattutto tramite convenzioni internazionali) rapporti economici e sociali *interni* al singolo Stato ed è su tale piano giuridico che può essere colto il fenomeno in atto di *internazionalismo* caratterizzante l'attuale realtà sociale ed economica.

Il diritto internazionale deve essere distinto dal *diritto internazionale privato*: perciò, talvolta, è, in contrapposizione, a quest'ultimo denominato “pubblico”. Questo attributo non riflette, tuttavia, l'autentica distinzione fra i due diritti, da cogliere nell'appartenenza del diritto internazionale privato all'ordinamento interno del singolo Stato e, specularmente, nel suo non-essere un diritto della comunità degli Stati.

Da un lato, il diritto internazionale pubblico (comprendente il diritto dell'Unione europea) tende a regolare anche rapporti interni allo Stato ed anche rapporti oggetto del diritto privato (convenzioni internazionali contenenti leggi uniformi, convenzioni di diritto internazionale privato). D'altro lato, il diritto internazionale privato italiano (inteso in senso ampio) include anche tutte le norme che delimitano verso l'esterno i rami pubblicitici dell'ordinamento statale (cosiddetto, diritto pubblico esterno): ad es. le norme che regolano le ipotesi in cui la legge penale dello Stato italiano si applica a reati connotati da elementi di estraneità, perché

commessi fuori dal territorio dello Stato o perché commessi da stranieri sul territorio statale (art. 3 e ss. cod. pen.), oppure le ipotesi in cui è esercitabile dai giudici italiani la giurisdizione civile (art. 3, l. 218/1995), ancorché, di massima, *nel settore pubblicistico, a differenza di quello privatistico, non si applica il diritto straniero*. La qualificazione di diritto internazionale privato non viene meno per il fatto che rapporti interindividuali con elementi di estraneità sono oggetto di accordi internazionali.

Le norme del diritto internazionale privato sono costituite da quell'insieme di norme che ciascuno Stato si dà al fine di disciplinare situazioni che hanno la caratteristica di essere connotate da elementi di estraneità rispetto all'ordinamento statale, vale a dire situazioni che presentano elementi di collegamento anche con altri ordinamenti statali e perciò non si risolvono in situazioni totalmente interne (o domestiche). Le norme del diritto internazionale privato disciplinano queste situazioni mediante la definizione di criteri di collegamento che, in talune ipotesi, rendono applicabile nello Stato norme straniere, norme individuate tramite detti criteri. Pertanto, le norme di diritto internazionale privato italiano delimitano il diritto privato dello Stato italiano, regolando le ipotesi in cui esso deve essere applicato e quelle in cui devono essere applicate norme di diritto privato straniero. In particolare, il diritto internazionale privato italiano è costituito dalle norme della l. 31-05-1995, n. 218, modificative delle disposizioni preliminari al codice civile (art. 17 ss.), come integrate da norme del diritto dell'Unione europea, oltre che da norme di origine convenzionale.

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

## 2. Lo Stato quale soggetto di diritto internazionale tributario.

Quando si parla di soggettività di diritto internazionale si intende, di regola, la qualità di essere destinatari di norme giuridiche dell'ordinamento internazionale. Secondo la dottrina classica la soggettività di diritto internazionale era propria dei soli Stati, indipendenti o sovrani. Nella concezione statocentrica ottocentesca lo Stato era, inoltre, la fonte suprema del diritto: oltre ad essere destinatario, era costituente delle norme internazionali grazie al suo essere soggetto originario. Nella fase attuale gli Stati continuano a rappresentare i soggetti di gran lunga principali del diritto internazionale. Ciò vale, in specie, per il diritto internazionale tributario, in quanto le norme dell'ordinamento giuridico internazionale costitutive, modificative o estintive di situazioni giuridiche soggettive di natura tributaria sono principalmente rappresentate da norme convenzionali (contro le doppie imposizioni) di cui sono destinatari solo Stati.

La questione dei caratteri fondanti lo Stato e, in modo specifico, lo Stato quale soggetto della comunità internazionale è stata a lungo dibattuta sia nella teoria generale del diritto, sia nel diritto internazionale. Secondo quello che è l'orientamento classico e tuttora maggioritario, fondato sul c.d. modello ternario, gli elementi costitutivi dello Stato nel diritto internazionale sono costituiti da un'autorità di governo indipendente che esercita i suoi poteri sulla comunità umana giuridicamente organizzata in un dato territorio (governo, popolazione, territorio). Secondo altre correnti di pensiero due sono i presupposti minimi, necessari e sufficienti, che connotano la persona giuridica internazionale: l'organizzazione sociale (concreta) e l'autonomia. Ulteriori orientamenti attribuiscono centralità all'elemento organizzativo, identificando il soggetto di diritto internazio-

nale nello Stato-organizzazione (o Stato-apparato o Stato-governo e contrapposto allo Stato-comunità) connotato da due requisiti, l'*effettività* e l'*indipendenza*, richiedenti, il primo, che detto Stato-organizzazione eserciti effettivamente il proprio potere su una comunità territoriale, negandosi soggettività, ad esempio, ai Governi in esilio; il secondo, che l'organizzazione di governo non dipenda da un altro Stato, ossia che l'ordinamento sia originario, tragga la sua forza giuridica da una propria Costituzione e non dall'ordinamento giuridico di un altro Stato.

Il *profilo di indipendenza che accomuna le varie teorie* (pur se con un significato concreto diverso dall'una all'altra) rende privi di soggettività di diritto internazionale gli Stati membri di Stati federali (come i Cantoni svizzeri o i *Länder* tedeschi oppure le Repubbliche socialiste sovietiche ai tempi dell'URSS): pur se legittimati dalla Costituzione federale a stipulare accordi con Stati terzi, essi agiscono come organi dello Stato federale nel suo complesso, unico ad essere soggetto di diritto internazionale. Pur con le debite distinzioni dalla federazione di Stati, altrettanto è a dirsi per le Regioni italiane, che la Costituzione autorizza a stipulare accordi internazionali: esse non sono soggetti di diritto internazionale. Nella Confederazione di Stati, all'opposto, sono solo gli Stati membri ad essere soggetti del diritto internazionale. Fenomeno appartenente al passato, oggi non esistono Confederazioni: quella elvetica è tale solo di nome, in quanto è un'autentica federazione di Stati. Per ciò che concerne la specifica materia tributaria, i *trattati contro le doppie imposizioni* possono, dunque, avere come destinatario esclusivamente lo Stato federale, non i singoli Stati membri della federazione. Ciò non impedisce, comunque, che l'accordo si applichi anche alle imposte di tali ultimi Stati, se è stabilita la relativa applicazione anche alle imposte locali, oltre che quelle statali (di regola, dall'art. 2, 1° par., di ciascun trattato).

### 3. Altri soggetti di diritto internazionale tributario.

Attualmente non è più in discussione l'esistenza di altri soggetti del diritto internazionale, diversi dallo Stato, destinatari delle relative norme, ma non vi è tuttora un orientamento uniforme quanto al riconoscimento di date figure in ragione delle diverse teorie alla luce delle quali si guarda al fenomeno della soggettività internazionale, pur nella comunanza del profilo di indipendenza. Personalità giuridica internazionale è tradizionalmente riconosciuta alla Santa Sede. Per ciò che concerne le *organizzazioni internazionali*, nate dall'unione di più Stati, la prima a vocazione universale ad essere istituita fu la Società delle Nazioni nel 1919 e, solo nel 1945, l'Organizzazione delle Nazioni Unite. La soggettività internazionale è adesso largamente riconosciuta alle molteplici organizzazioni esistenti, e fra queste all'Unione Europea.

Tuttavia, alle organizzazioni internazionali è riconosciuta una *soggettività limitata* rispetto a quella piena riconosciuta agli Stati, funzionale alla realizzazione delle proprie finalità, pur essendo destinatarie di norme di diritto internazionale generale, quali le norme sulla capacità di stipulare accordi internazionali, sulle immunità dalla giurisdizione statale (fra cui l'immunità fiscale, cfr.: Cass., 5 novembre 1991, n. 11788).

In questi ultimi decenni si è posta in modo crescente la questione della soggettività di diritto internazionale dell'*individuo*. Secondo la concezione classica gli individui non costituiscono i destinatari delle norme internazionali, bensì solo gli oggetti di rapporti interstatali, cioè, i beneficiari materiali del contenuto di tali rapporti. Attualmente è, tuttavia, crescente l'orientamento che riconosce all'individuo una *rilevanza autonoma*, soprattutto nel diritto convenzionale: pur senza necessariamente rappresentare il destinatario di tali norme, assume rilievo come termine d'imputazione dello scopo che dette norme sono depu-

tate a raggiungere, sia in posizione di vantaggio che di svantaggio. Si è così parlato dell'individuo alla stregua di soggetto materiale o di soggetto secondario del diritto internazionale. La rilevanza giuridica dell'individuo nel diritto internazionale era (ed è), d'altronde, già sancita nella Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo del 1948 (art. 28), adottata dall'Assemblea Generale dell'ONU, ris. n. 217/III, con il riconoscimento che: *“Ogni individuo ha diritto ad un ordine sociale e internazionale nel quale i diritti e le libertà enunciati [nella] Dichiarazione possano essere pienamente realizzati”*. In dottrina si evidenzia l'espansione della base sociale internazionale anche mediante quelle figure private costituite dalle *imprese multinazionali*, coinvolte, infatti, in iniziative da parte delle Nazioni Unite (*“UN Global Compact”*) mirate a sottoporle all'osservanza di alcuni principi fondamentali in materia di diritti umani, rapporti di lavoro, tutela dell'ambiente e lotta alla corruzione. E sempre a queste imprese sono indirizzati i *“codici di condotta”*, fra i quali le *Linee Guida* dell'OCSE, con una dichiarata natura volontaria di tali codici che li rende applicabili in tutti gli Stati in cui l'impresa esercita la sua attività ed a prescindere che lo Stato ospitante aderisca al codice, salva la compatibilità della normativa del codice di condotta con il diritto di tale Stato ma con un limite dipendente dal grado evolutivo dell'ordinamento ospitante.

#### 4. Le fonti del diritto internazionale: premessa.

Nella manualistica si osserva come uno sguardo d'insieme alle fonti del diritto internazionale metta in risalto, innanzi tutto, l'*inesistenza di un'autorità dotata di potestà legislativa a livello mondiale*; in seconda istanza, la conseguente caratteristica del diritto internazionale di essere un *diritto non scritto*, com'è quello di fonte consuetudinaria, e, se scritto, di essere di fonte pattizia; infine, la derivazione della maggior parte delle norme di diritto internazionale da quest'ultima fonte ed in particolar modo *da trattati vincolanti solo due Stati o comunque un numero limitato di Stati*.

Mentre vi è unanimità quanto al riconoscimento della consuetudine e dei trattati quali fonti di produzione del diritto internazionale, non altrettanto è a dirsi a riguardo della categoria dei *principi del diritto internazionale*. Sebbene l'art. 38, 1° par., dello Statuto della Corte internazionale di giustizia – cioè, l'organo giudiziario principale delle Nazioni Unite (art. 92, Carta dell'ONU), deputato alla soluzione, in base al diritto internazionale, delle controversie ad essa sottoposte dagli Stati – elenchi i *“principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili”* fra le regole sulle quali la Corte deve fondare le proprie decisioni, e così debba procedere ogni interprete, l'esistenza di questa categoria di norme è da taluni negata e da altri affermata ma con notevoli diversità da una tesi all'altra quanto a valore giuridico attribuito ai principi in questione. Il fatto che i principi generali siano previsti dallo Statuto della Corte, risalente al 1945, non è di per sé indicativo, in quanto tale ricognizione delle fonti normative internazionali è considerata parziale e risalente. La circostanza che detti principi siano preceduti dalle convenzioni (lett. *a*) e dalla consuetudine (lett. *b*) – seguono, in quarto ordine (lett. *d*), le decisioni giudiziarie e la dottrina, valevoli, tuttavia, solo quali mezzi ausiliari per la Corte (e non costituenti fonti del diritto internazionale) – è indicativa della tradizionale concezione positivista sottesa all'art. 38, l'idea, cioè, che l'accordo rappresenti lo strumento più idoneo a garantire la certezza del diritto internazionale, in quanto diretta espressione della manifestazione di volontà degli Stati contraenti. La risalente concezione del rapporto fra trattati e consuetudine a base dello Statuto si è, insomma, evoluta e pertanto *detto rapporto non è comunque ricostruibile in termini di gerarchia for-*



*male*, in quanto le *norme pattizie e quelle consuetudinarie sono configurate normalmente come derogabili in via reciproca*.

Gli orientamenti dottrinali che riconoscono l'esistenza di tali principi, globalmente una minoranza sebbene autorevolmente rappresentata, li considerano, di regola, come norme superiori all'interno dell'ordinamento internazionale e li collocano quali *norme primarie* rispetto alle *norme secondarie*, costituite dalla consuetudine e dai trattati, e alle norme di *terzo grado*, rappresentate dagli atti delle Organizzazioni internazionali. Fra le norme primarie sono collocate, innanzi tutto, due norme sulla produzione giuridica (norme, perciò, a carattere formale), ossia le norme fondamentali secondo cui devono essere rispettate le consuetudini ("*consuetudo est servanda*") e i patti ("*pacta sunt servanda*"); queste norme istituiscono i procedimenti di produzione giuridica da cui derivano tutte le norme consuetudinarie e convenzionali quali norme secondarie.

La dottrina maggioritaria, tuttavia, nega l'esistenza di questi principi seguendo diversi percorsi argomentativi, fra i quali quello secondo cui si tratterebbe di *principi generali, particolarmente di giustizia e di logica giuridica, non ricavati da norme internazionali, bensì dai diritti interni*, dunque, *principi statali*, che possono assurgere a principi generali di diritto internazionale alla duplice condizione che esistano e siano uniformemente applicati nella maggior parte degli Stati e siano percepiti come obbligatori in ambito internazionale, traducendosi, tuttavia, in ragione di tali presupposti, in una categoria *sui generis* di norme consuetudinarie internazionali. Così inquadrata la categoria, se ne ravvisano ampie prospettive di sviluppo nella ricostruzione di norme internazionali miranti ad attuare una miglior giustizia sociale, posto che il diritto consuetudinario (strettamente inteso) allo stato attuale vieta soltanto violazioni gravi.

Mentre è largamente contestata la categoria delle norme costituzionali, alla quale taluni orientamenti riconducono le norme sulla produzione giuridica ed altri principi, all'opposto la categoria *delle norme di jus cogens (norme imperative, norme inderogabili)* è pacificamente riconosciuta in dottrina e in giurisprudenza, a prescindere da come dette norme siano inquadrare (primarie, secondarie, principi, etc.). La Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 1969 (sulla quale *infra* capitolo secondo) sancisce la nullità del trattato che, al momento della sua conclusione, è in conflitto con una norma imperativa ("*peremptory norm*") del diritto internazionale generale, intendendosi per tale quella norma accettata e riconosciuta dalla comunità internazionale degli Stati nel suo insieme come norma alla quale non è consentita alcuna deroga e che può essere modificata solo da una successiva norma di diritto internazionale generale avente la medesima natura (art. 53). Sono riconosciute come norme di *jus cogens* le norme fondamentali del diritto internazionale umanitario.

Stante l'inquadramento della materia sopra prospettato, il fondamento del carattere obbligatorio della consuetudine e degli accordi è ritenuto essere, per coloro che riconoscono l'esistenza di norme primarie formali, le regole (principi) sulla produzione giuridica rispettivamente, *consuetudo est servanda* e *pacta sunt servanda* – o, comunque, il principio costituzionale sulla produzione giuridica che prevede l'accordo come atto idoneo a creare, modificare o estinguere norme giuridiche – rappresentando, poi, la consuetudine e i trattati norme di secondo grado. Per coloro, invece, che negano l'esistenza di norme internazionali generali sulla produzione giuridica, il processo di formazione della consuetudine si legittima da sé e la consuetudine è considerata fonte primaria, che esaurisce il diritto in-

ternazionale generale; l'accordo, invece, quale fonte di secondo grado, trae il suo fondamento obbligatorio dalla norma consuetudinaria *pacta sunt servanda* e, dunque, dalla consuetudine.

## 5. La consuetudine come fonte del diritto internazionale generale tributario.

Fra le fonti di produzione del diritto internazionale generale vi è la consuetudine. Quanto a natura, essa non differisce da quella del diritto interno, in quanto si tratta del medesimo tipo di fonte di produzione di norme giuridiche; in ambito internazionale assume, tuttavia, una preminenza che di regola non ha negli ordinamenti interni, e ciò a causa della sua vasta applicazione, rappresentando la fonte di produzione più consueta di norme internazionali generali. Essa, dunque, dà vita a larga parte delle norme internazionali generali (se non la totalità, per chi nega l'esistenza di altre fonti di norme generali) e crea diritto generale, ossia norme che vincolano tutti gli Stati, a prescindere che uno Stato abbia partecipato alla sua formazione (ad es. un nuovo Stato in ordine ad una consuetudine formatasi in precedenza). A tal fine, da un lato, è sufficiente l'adesione di una maggioranza sufficientemente rappresentativa di Stati; dall'altro, l'adesione della maggioranza di Stati non è sufficiente, se vi si oppongono gli Stati più influenti e direttamente interessati all'applicazione della regola consuetudinaria.

Secondo la dottrina maggioritaria l'esistenza del diritto consuetudinario deve essere accertata attraverso il riscontro di due elementi costitutivi. Innanzi tutto, l'elemento oggettivo o materiale, consistente nella ripetizione costante e uniforme (ossia, senza fluttuazioni o discordanze) di un medesimo comportamento (*diuturnitas*, oppure *usus*). In secondo luogo, l'elemento soggettivo o psicologico, che consiste nella convinzione dell'obbligatorietà di detto comportamento, oppure della necessità che lo divenga (*opinio juris sive necessitatis*). Tali elementi emergono anche dalla definizione di consuetudine internazionale, come “*evidence of a general practice accepted as law*”, contenuta nell'art. 38, 1° par., lett. b), dello Statuto della Corte internazionale di giustizia.

È soprattutto in ragione dell'elemento dell'*opinio juris* che si distingue la consuetudine da una condotta, pur costante ed uniforme, ma rispondente solo a *cortesia internazionale* e perciò non produttiva di norme giuridiche: determinati usi, come ad esempio quello di estendere l'ambito delle immunità diplomatiche, non sono costitutivi di consuetudine proprio in quanto gli Stati hanno percezione di essi come condotte volontarie, di mera cortesia, e non obbligatori. Tuttavia, esistono posizioni dottrinali largamente divergenti, oscillanti fra la riduzione della nozione di consuetudine al solo elemento materiale, oppure al solo elemento soggettivo.

Accanto alle *consuetudini generali*, che obbligano tutti i membri della comunità internazionale, vi sono le *consuetudini locali o regionali* che hanno valenza prescrittiva soltanto per un numero ristretto di Stati fino ad arrivare alle *consuetudini bilaterali* che obbligano solamente due Stati: invero, anche una lunga e continua pratica fra due Stati può essere assunta a base di diritti ed obblighi reciproci fra essi. L'esistenza di una norma consuetudinaria può essere desunta dalla *prassi convenzionale*: l'analisi dei trattati internazionali è, anzi, lo strumento più utilizzato e, a tal fine, è in particolar modo la verifica dell'elemento psicologico negli Stati contraenti a consentire o a escludere l'impiego di una molteplicità di accordi come prova dell'esistenza di una norma consuetudinaria. Pure gli *accordi di codificazione*, come la Conv. di Vienna 1969 sul diritto dei trattati, costituiscono fatti idonei alla successiva formazione di una consuetudine, con una verifica della sopravvenuta esistenza di

una tale norma generale, rispetto all'accordo, tanto più agevole, quanto più numerosi sono gli Stati ratificanti l'accordo.

Anche una serie di *risoluzioni* di identico contenuto, adottate da organizzazioni internazionali, o le *dichiarazioni di principi* in forma solenne, *pur se costituenti atti non vincolanti e con valore di raccomandazione* (cosiddetto, *soft law*, come sono le risoluzioni dell'Assemblea generale dell'ONU), possono costituire diritto consuetudinario. Anche la *prassi diplomatica*, racchiudente qualsiasi espressione di punti di vista, intenzioni, richieste, pretese fra Stati inerente alle relazioni internazionali, è fatto idoneo alla formazione di una consuetudine. Così per gli *altri atti* (atti legislativi, amministrativi, giurisdizionali) e *comportamenti* (atti materiali) degli Stati: leggi e sentenze, in particolare, costituiscono il, cosiddetto, "*diritto interno internazionalmente importante*".

Nella materia tributaria è da escludere l'esistenza di una norma consuetudinaria che ponga il divieto di discriminazione fondato sulla nazionalità. In ambito tributario potrebbero rispondere a consuetudini di tipo bilaterale talune ipotesi in cui i due Stati contraenti di un trattato contro le doppie imposizioni, a latere dell'accordo medesimo, attuano da tempo, in modo unilaterale ed eventualmente reciproco, la pratica di esonerare i rispettivi sostituti d'imposta dall'obbligo della ritenuta alla fonte con riguardo a fatti reddituali o patrimoniali che soltanto l'altro Stato contraente è legittimato a tassare ai sensi dell'accordo, ciò se il procedimento diretto di esonero non è già disciplinato dal trattato (come di regola non lo è). Per ciò che concerne il Mod. OCSE di trattato contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio ed il relativo commentario è da escludere, benché oggetto di una raccomandazione OCSE, che possa essere assunto, in sé e per sé, ad elemento di prova per determinare l'esistenza di norme di diritto consuetudinario o la formazione di una *opinio juris*. Infatti, non tutti gli Stati si rifanno a questo modello quando stipulano i propri trattati internazionali e, in ogni caso, gli Stati che lo assumono a modello, non lo ripetono pedissequamente. Le osservazioni, poi, al commentario, da parte di vari Stati, sono numerose.

## 6. Il trattato come fonte di produzione del diritto internazionale tributario.

Nell'ambito dell'ordinamento internazionale il trattato è fonte di produzione di *norme giuridiche particolari*. Larghissima parte delle norme internazionali tributarie è costituita da trattati, nella specie da accordi contro le doppie imposizioni internazionali. Denominato anche *accordo*, o *convenzione*, oppure *patto*, *protocollo*, il trattato assume il nome di *scambio di note* allorché è rappresentato da un tale atto di scambio di note diplomatiche, come ve ne sono numerosi in materia tributaria. È un atto di *natura contrattuale*, manifestazione, convergenza, unione della volontà di due (trattato bilaterale) o più Stati (multilaterale), in funzione di regolare i reciproci rapporti in un dato ambito di materia. Può essere costituito da *norme materiali*, ossia norme che disciplinano direttamente detti rapporti, ed anche da *norme formali*, strumentali, come è il caso dei trattati istitutivi di organizzazioni internazionali che comprendono anche norme per la produzione di altre norme da parte degli organi sociali.

Con l'espressione "*diritto dei trattati*" si allude ad un insieme di disposizioni che sono state codificate con la Convenzione di Vienna del 1969, predisposta dalla Commissione di diritto internazionale delle Nazioni Unite, ratificata dall'Italia con l. 112/1974 ed entrata in vigore nel 1980. A tale Convenzione, che disciplina i soli trattati conclusi in forma scritta fra Stati (artt. 1 e 3), hanno fatto seguito altri due accordi di codificazione, sempre conclusi a Vienna, di cui il primo del 1978 regola la materia della successione degli Stati nei

trattati e il secondo del 1986 concerne gli accordi stipulati fra Stati ed organizzazioni internazionali o fra queste ultime. Nell'ambito della categoria degli accordi di codificazione quello sul diritto dei trattati del 1969 raccoglie una base estesissima di Stati contraenti (113 su 205 Stati riconosciuti a livello mondiale), similmente alla Convenzione di Montego Bay del 1982 sul diritto del mare, ben superiore a quello dei due accordi di Vienna sopra menzionati del 1978 (non ancora ratificata dall'Italia) e del 1986.

La Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 è costituita da un preambolo, da 85 articoli, suddivisi in 8 parti, e da un allegato. La I parte contiene le disposizioni che ne delimitano la sfera applicativa, nonché alcune definizioni di termini in essa ricorrenti (artt. 1-5); la II parte disciplina la conclusione e l'entrata in vigore dei trattati (artt. 6-25); la III parte pone la normativa in materia di rispetto, applicazione ed interpretazione dei trattati (artt. 26-38); la IV parte è relativa all'emendamento e alla modificazione dei trattati (artt. 39-41); la V parte riguarda la nullità, l'estinzione e la sospensione dei trattati (artt. 42-72); la VI parte si occupa di disposizioni diverse (artt. 73-75); la VII parte disciplina i Depositari, la correzione di errori, le notifiche e la registrazione (artt. 76-80); infine, la parte VIII include le disposizioni finali (artt. 81-85). L'allegato disciplina una speciale procedura di conciliazione obbligatoria da adottare in date ipotesi.

La Conv. Vienna 1969 codifica, in parte, *norme di diritto consuetudinario generale preesistenti*, che sta all'interprete individuare, produttive perciò di effetti già prima della data di entrata in vigore della Convenzione, aventi, inoltre, come destinatari tutti gli Stati, non solo quelli contraenti, ed applicabili, infine, a qualsivoglia trattato, di stipula anteriore o posteriore a tale data. Per quella parte di disciplina che è rappresentata, invece, da norme nuove, ne sono destinatari i soli Stati contraenti e con riguardo ai soli trattati stipulati successivamente all'entrata in vigore della Convenzione (art. 4). Ciò riflette il regime generale degli *accordi di codificazione* che, in quanto comuni trattati internazionali, vincolano soltanto gli Stati che li hanno ratificati.

La Convenzione porge una *definizione di trattato* (art. 2, lett. a) alla stregua di accordo internazionale concluso in forma scritta fra Stati e disciplinato dal diritto internazionale, contenuto sia in un unico strumento sia in due o più strumenti connessi, e quale che sia la sua particolare denominazione. In base a tale definizione non è qualificabile come trattato e, di riflesso, non ricade nel diritto internazionale l'accordo concluso fra uno Stato ed una società straniera, quale ad esempio l'atto stipulato per lo sfruttamento delle risorse naturali di uno Stato, costituendo, piuttosto, un *contratto internazionale*. Neppure è definibile in senso proprio trattato l'accordo stipulato fra enti territoriali minori (ad es. regione italiana, cantone svizzero, Länder tedeschi) di due Stati diversi per regolare rapporti fra loro, ad esempio al fine di stabilire forme di cooperazione di tipo transfrontaliero.

## 7. L'efficacia dei trattati nei riguardi delle parti. Gli Stati terzi.

Con la conclusione di un trattato gli Stati che ne sono parte si obbligano su base contrattuale, perciò l'accordo produce effetti giuridici soltanto fra dette parti, ossia, è fonte di diritti ed obblighi *solo per gli Stati che ne sono parte*, non per Stati terzi, in quanto *diritto particolare*. La regola è codificata anche nella Convenzione di Vienna nell'art. 26 in cui si stabilisce che ogni trattato in vigore *vincola le parti* e deve essere da esse *eseguito in buona fede*. L'obbligo di eseguire il trattato in buona fede è conseguenza del principio "*Pacta sunt servanda*", espressione assunta, non a caso, a rubrica dell'art. 26. Tale obbligo di rispetto del trattato è rinforzato dal *divieto, che è sempre imposto alle parti, di invocare il proprio diritto interno quale motivo per non dare esecuzione al trattato* (art. 27).

La partecipazione al trattato, l'esserne parte, può avvenire in via primaria immediatamente in sede di negoziati, oppure, per i trattati multilaterali "aperti", con adesione in un momento successivo (cosiddetto, *principio dell'effetto relativo dei trattati*). Gli obblighi che discendono da un trattato fra le parti possono essere distinti in *bilaterali* ed *erga omnes*: i primi si caratterizzano per essere reciproci fra i due Stati che sono parte dell'accordo e, in ipotesi di violazione da parte di uno di questi, per la circostanza che solo l'altro Stato può agire nei confronti del primo; i secondi si connotano per l'obbligo di una parte indistintamente verso tutti gli altri Stati che sono parte del trattato (obbligo solidale), come avviene in quelli a tutela dei diritti umani, e per la legittimazione di uno qualsiasi di tali altri Stati, pur non leso in modo diretto, ad agire, collettivamente, in nome e per conto degli altri Stati.

La regola generale riguardante gli Stati terzi (art. 34, Conv. Vienna 1969), ossia gli Stati che non sono parte del trattato (art. 2, lett. *b*), è quella per cui esso non crea né obblighi né diritti per uno Stato terzo. Il principio è, dunque, quello della *inefficacia dei trattati nei confronti di terzi* ("*pacta tertiis nec nocent nec prosunt*"). Ciò, salvo che il terzo vi abbia consentito. È, dunque, possibile che il trattato crei siffatte situazioni giuridiche soggettive passive e attive nei riguardi di uno Stato terzo, tuttavia, nel caso di *obbligo*, l'obbligo sorge solo se lo Stato terzo lo accetta espressamente per iscritto (art. 35); nel caso di *diritto*, questo è conferito solo se lo Stato terzo vi consente e il consenso è presunto fin tanto che non vi sia un'indicazione contraria, a meno che il trattato non disponga altrimenti (art. 36). Pur titolare di questi diritti ed obblighi, per definizione lo Stato terzo non è definibile come parte del trattato (art. 2, lett. *b*). Norme *ad hoc* sono previste per la revoca o la modifica di tali obblighi e diritti (art. 37).

In alcuni trattati di commercio, tanto bilaterali, quanto multilaterali, come è quello istitutivo dell'Organizzazione Mondiale del Commercio (*World Trade Organization*), si rinviene una clausola da molti intesa come produttiva di effetti vantaggiosi nei riguardi di Stati terzi. Si tratta della *clausola della nazione più favorita*. Il meccanismo applicativo è il seguente: lo Stato A stipula un trattato con lo Stato B inserendovi la clausola in questione. In base ad essa, A garantisce a B tutti i vantaggi che dovesse accordare in futuro ad altro Stato C. Conseguentemente, se, in seguito, lo Stato A conclude un trattato con lo Stato C, prevedendo un trattamento più favorevole di quello accordato a B, detto trattamento è esteso automaticamente allo Stato B. In realtà, come mette in luce la dottrina, non è tanto questione di estendere ad un terzo (lo Stato B) il regime di favore oggetto del trattato fra A e C, in quanto è già il contenuto dell'accordo stipulato fra A e B ad essere configurato, grazie alla clausola che contiene, in modo indeterminato e tale da accogliere, automaticamente, ogni nuova previsione, con un trattamento più favorevole, che sia inserita in trattati con altri Stati stipulati.

## 8. Il procedimento di formazione del trattato.

La formazione di un trattato può svolgersi con ampia libertà di procedimenti e di forme, non essendo tassativo neppure l'elenco delle modalità previste dalla Conv. Vienna 1969 che, comunque, riguarda solo gli accordi conclusi in forma scritta. Tuttavia, nella materia tributaria, precisi vincoli al riguardo derivano dal diritto interno italiano, in quanto si ricava dalla previsione dell'art. 80 Cost., secondo cui "*le Camere autorizzano con legge la ratifica dei trattati internazionali che sono di natura politica, o prevedono arbitrati o regolamenti giudiziari, o importano variazioni del territorio od oneri alle finanze o modificazioni di leggi*", la necessità di procedere per tali ambiti con la, cosiddetta, *procedura ordinaria, o normale, o solenne*, ossia, quella che si caratterizza per la presenza della fase di ratifica da parte del Capo dello Stato, quale atto formale di manifestazione del consenso dello Stato medesimo ad obbligarsi. Resta, dunque, preclusa, per queste materie la *procedura semplificata*, che pure la Conv. Vienna 1969 prevede, ed i trattati contro le doppie imposizioni comportano chiaramente modificazioni di leggi o, comunque, oneri alle finanze perché impongono allo Stato italiano di-

vieti o limitazioni al prelievo fiscale e obblighi di accordare crediti di imposta. Sicché non è per questi accordi consentita quella procedura più spedita e snella tramite cui vi è la stipula diretta del trattato da parte dell'Esecutivo senza ricorrere alla procedura di ratifica resa formalmente dal Presidente della Repubblica con l'intervento del Parlamento che la autorizza con legge.

Il procedimento solenne di formazione del trattato si snoda in una pluralità di *fasi* che iniziano con la negoziazione; seguono, in ordine, la firma, la ratifica e lo scambio (o il deposito) delle ratifiche. La *negoziazione* è una fase la cui complessità e durata dipendono dal tipo di trattato, se bilaterale o multilaterale, e dalla materia da disciplinare. I negoziati sono condotti dai plenipotenziari, ossia da soggetti rappresentanti lo Stato con pieni poteri (artt. 7 e 2, lett. c, Conv. Vienna 1969). Tali poteri, per l'Italia, competono all'Esecutivo, sicché per essa i plenipotenziari sono organi di quest'ultimo. A conclusione dei negoziati avviene l'adozione del testo di un trattato con il consenso di tutti gli Stati partecipanti alla sua elaborazione, salvo che nell'ambito di conferenze internazionali, per le quali l'adozione del testo del trattato avviene, infatti, con date maggioranze (art. 9). Infine, i plenipotenziari appongono la propria *firma*, o vi è la *parafatura*, se sono apposte le sole iniziali. Nella procedura solenne la firma non fa sorgere alcun vincolo per lo Stato, solo determina l'*autenticazione del testo*, cioè con la firma (o la parafatura, che equivale alla firma del trattato quando risulti che gli Stati partecipanti al negoziato erano d'accordo in tal senso) il testo di un trattato è certificato come autentico e definitivo (art. 10), non potendo più subire modifiche, se non previa riapertura dei negoziati.

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

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

Per quanto riguarda l'Italia, la legge portante ratifica ed esecuzione dei trattati contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio è formata tipicamente da quattro articoli. Essa esordisce con le formule "La Camera dei deputati ed il Senato della Repubblica hanno approvato", cui segue "Il Presidente della Repubblica promulga la seguente legge" con il seguito degli articoli, dei quali il primo contiene l'autorizzazione, da parte del Parlamento al Presidente della Repubblica, a ratificare la specifica convenzione; il secondo, l'ordine di esecuzione con la formula breve "Piena ed intera esecuzione è data alla Convenzione di cui all'articolo 1, a decorrere dalla data della sua entrata in vigore, in conformità all'art. X della Convenzione stessa"; il terzo articolo regola la copertura finanziaria per l'onere derivante dall'attuazione della legge in questione; infine, il quarto articolo disciplina l'entrata in vigore di tale legge. Alla firma da parte del Presidente della Repubblica seguono la firma del Presidente del Consiglio dei ministri e del Ministro degli affari esteri e della cooperazione internazionale, nonché il visto del Guardasigilli.

In relazione alle diverse fasi del procedimento di formazione del trattato l'espressione "*Stato che ha partecipato al negoziato*" si riferisce ad uno Stato che ha partecipato all'elaborazione e all'adozione del testo del trattato (art. 2, lett. e); l'espressione "*Stato contraente*" si riferisce, invece, ad uno Stato che ha consentito ad essere obbligato dal trattato, indipendentemente dal fatto che il trattato sia entrato in vigore o meno (art. 2, lett. f); infine, l'espressione "*parte*" si riferisce ad uno Stato che ha consentito ad essere obbligato dal trattato e nei cui confronti il trattato è in vigore (art. 2, lett. e).

Infine, conclude il procedimento solenne dei trattati bilaterali la fase di *scambio degli strumenti di ratifica* (o degli strumenti di accettazione, di approvazione o di adesione, quest'ultima tipica degli accordi multilaterali): salvo che il trattato disponga diversamente, gli strumenti di ratifica determinano il consenso dello Stato ad essere obbligato da un trattato al momento del loro scambio fra gli Stati contraenti (art. 16). È lo scambio, cioè, che perfeziona l'accordo sul piano internazionale e lo perfeziona immediatamente. Per i *trattati multilaterali*, di regola, non vi è lo scambio, bensì il *deposito degli strumenti di ratifica* presso il Governo, o presso l'organizzazione internazionale, ed in tal caso si ha il perfezionamento, da parte del singolo Stato, al momento del deposito presso il Depositario. Infine, la data di perfezionamento è quella di notifica degli strumenti di ratifica agli Stati contraenti o al Depositario, se in tal senso è stato concordato.

L'art. 117, 9° comma, Cost., come modificato nel 2001, prevede che nelle materie di sua competenza la Regione possa concludere accordi con Stati e intese con enti territoriali interni ad altro Stato, nei casi e con le forme disciplinati da leggi dello Stato. In particolare, la legge di riferimento (l. 5/6/2003, n. 3) stabilisce il preventivo conferimento di pieni poteri alla Regione da parte del Governo (art. 6), in tal modo configurando una competenza a stipulare per conto dello Stato, con conseguente responsabilità dello Stato sul piano internazionale che esclude, di contro, un potere autonomo delle Regioni.

## 9. L'entrata in vigore dei trattati. L'applicazione provvisoria. La registrazione e la pubblicazione.

L'*entrata in vigore* del trattato avviene secondo le modalità e alla data fissate dalle sue disposizioni o concordate fra gli Stati che hanno partecipato al negoziato. In mancanza di tali disposizioni o di un tale accordo, il trattato entra in vigore non appena il consenso a vincolarsi ad esso sia espresso da tutti gli Stati che hanno partecipato al negoziato. La data è una, se il trattato è *bilaterale*, mentre possono esservi più date per gli *accordi multilaterali*. Pertanto, se il trattato non dispone, l'entrata in vigore si ha alla data dello scambio degli strumenti di ratifica o del deposito di detti strumenti. Invece, le clausole di un trattato quali le previsioni che disciplinano l'autenticazione del testo, la formulazione del consenso degli Stati a vincolarsi, le modalità o la data di entrata in vigore, le riserve, le funzioni del Depositario, in quanto riguardano aspetti che si pongono necessariamente prima dell'entrata in vigore del trattato, sono applicabili a partire dall'adozione del testo (art. 24, Conv. Vienna 1969). Un trattato o una parte di un trattato può essere *applicato a titolo provvisorio* in attesa della sua entrata in vigore, se così stabilisce il trattato stesso, oppure, se gli Stati che hanno partecipato al negoziato hanno, in altra maniera, e cioè con un accordo separato, convenuto in tal senso. L'istituto consente all'esecutivo di rendere efficace il trattato prima della ratifica.

Dopo che è entrato in vigore, il trattato deve essere trasmesso al Segretario generale dell'ONU per la relativa *registrazione* (o la classificazione e iscrizione a repertorio, secondo

i casi) nonché per la *pubblicazione* (art. 80). Questa previsione è da correlare a quella dell'art. 102 dello Statuto delle Nazioni Unite, ai sensi della quale ogni trattato internazionale deve essere registrato presso il Segretariato generale dell'ONU ed a cura di quest'ultimo pubblicato; in mancanza, l'accordo non può essere invocato dai contraenti dinnanzi ad organi delle Nazioni Unite (in specie, davanti alla Corte internazionale di giustizia), ferma, tuttavia, restando la sua piena validità. Di solito i trattati internazionali sono registrati e successivamente pubblicati in una raccolta ufficiale dell'ONU (*United Nations Treaty Series*).

## 10. L'efficacia nel tempo e nello spazio dei trattati.

Distinta dall'entrata in vigore del trattato è l'*efficacia nel tempo* dello stesso, in ordine alla quale è disposto il *principio di irretroattività*: a meno che un'intenzione diversa non si ricavi dal trattato o non risulti per altra via, le disposizioni di un trattato non obbligano una parte per quanto riguarda un atto o un fatto anteriore alla data di entrata in vigore del trattato medesimo rispetto a tale parte, o una situazione che aveva cessato di esistere a quella data (art. 28, Conv. Vienna 1969). Questo principio generale non è perciò inderogabile, essendo ammessa una data di decorrenza degli effetti del trattato anteriore alla sua entrata in vigore (*efficacia retroattiva*) e, infatti, talvolta negli accordi, inclusi i trattati contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, sono presenti disposizioni di diritto transitorio che stabiliscono l'applicazione delle norme del trattato a fatti avvenuti o iniziati prima della entrata in vigore del nuovo trattato. Efficacia retroattiva è da riconoscere ai cosiddetti *accordi interpretativi*, i cui effetti retroagiscono alla stessa data di decorrenza del trattato oggetto di interpretazione.

Quanto alla efficacia nello spazio, vale la regola secondo cui un trattato vincola ciascuna parte rispetto all'intero suo territorio, salvo diversa intenzione sia ricavabile dal trattato o per altra via (art. 29). In base a questa norma è, dunque, possibile che un trattato stabilisca deroghe all'applicazione territoriale, escludendovi determinati territori o prevedendo che in dati territori il trattato si applichi solo secondo determinate modalità, come nel caso di alcuni trattati italiani contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio (*rinvio al capitolo tredicesimo, sezione III, Abuso dei trattati*).

## 11. Le riserve nei trattati.

Secondo la Convenzione di Vienna del 1969 l'espressione "*riserva*" indica una dichiarazione unilaterale, quale che sia la sua articolazione e denominazione, fatta da uno Stato *quando sottoscrive, ratifica, accetta o approva un trattato o vi aderisce*, attraverso la quale esso mira ad *escludere o modificare l'effetto giuridico* di alcune disposizioni del trattato nella loro applicazione allo Stato medesimo (art. 2, lett. *d*). Con la riserva, dunque, lo Stato manifesta la sua volontà di non accettare una data clausola dell'accordo (cosiddetta, *riserva eccezzuativa*), o di accettarla con una determinata modifica (cosiddetta, *riserva modificativa*). Il fenomeno delle riserve investe i *trattati multilaterali*, nei quali svolge, fra l'altro, l'importante funzione di favorire la più ampia partecipazione di Stati, rendendoli più flessibili (cosiddetto *principio dell'universalità o della flessibilità* dei trattati, in contrapposizione alla secolare, cosiddetta, *integrità* dei trattati), in quanto negli accordi bilaterali il problema che sta a base della riserva è risolto dallo Stato, che ne sarebbe autore, già al momento dei negoziati con l'altra parte, richiedendo il non inserimento, fra le clausole del trattato, di norme cui è contrario. Tut-



tavia, sia pur eccezionalmente, nella prassi si riscontrano trattati bilaterali con riserve (in taluni casi configurabili anche come dichiarazioni unilaterali incrociate), oppure come “quasi-riserve” (un preambolo “interpretativo” alla legge di ratifica ad un trattato).

Distinta dalla riserva è la *dichiarazione interpretativa*, con la quale lo Stato, che ne è autore, non intende escludere o modificare l'effetto giuridico nei propri riguardi di una data disposizione pattizia, bensì solo esprimere il proprio punto di vista, la personale interpretazione del trattato, sebbene da ciò possa derivarne talvolta l'effetto di escludere o modificare l'applicazione di una norma del trattato, ciò che rende difficile la distinzione di questa figura dalle riserve.

In tema di formulazione della riserva (art. 19) la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati stabilisce che uno Stato, nel momento di sottoscrivere, ratificare, accettare, approvare un trattato o di aderirvi, può formulare una riserva, salvo (a) sia *proibita* dal trattato, oppure (b) il trattato disponga che possono essere fatte solo determinate riserve, fra le quali non figura quella in questione; fuori da queste due ipotesi, vi è una terza causa di inammissibilità delle riserve, ossia la riserva che sia *incompatibile con l'oggetto e lo scopo* del trattato (c). Quanto al tempo della formulazione della riserva, si ricava da questa previsione che la riserva può essere formulata da uno Stato solo prima di aver espresso il proprio consenso a vincolarsi al trattato sul piano internazionale, sebbene nella prassi sia ammessa la riserva, cosiddetta, tardiva, se vi è stata *acquiescenza* ad opera degli Stati parte. La riserva deve essere formulata per iscritto e comunicata agli Stati contraenti ed altri Stati aventi titolo per diventare parti del trattato (art. 23).

Per ciò che concerne l'accettazione delle riserve e le obiezioni alle riserve (art. 20) una riserva espressamente autorizzata da un trattato non richiede un ulteriore atto di *accettazione* da parte degli altri Stati contraenti, a meno che ciò non sia previsto dal trattato. Una regola diversa vale per le riserve che non sono espresse nel testo di un trattato, in quanto possono essere contestate da uno Stato che è parte contraente dell'accordo. A tal fine si presume l'accettazione (tacita o espressa) da parte di uno Stato, se esso non ha formulato *obiezioni* alla riserva nei dodici mesi successivi alla data in cui ne ha ricevuto la notifica (oppure alla data in cui ha acconsentito successivamente ad obbligarsi (art. 20, par. 5).

Quanto ad effetti giuridici delle riserve e delle obiezioni alle riserve (art. 21) una riserva formulata nei confronti di un'altra parte, da un lato, modifica per lo Stato autore della riserva (*Stato riservante*) nei suoi rapporti con quell'altra parte le disposizioni del trattato a cui la riserva si riferisce, nella misura prevista dalla riserva medesima; dall'altro, modifica nella stessa misura queste disposizioni per quell'altra parte nei suoi rapporti con lo Stato autore della riserva (cosiddetto, *principio della reciprocità della riserva*). Al contrario, la riserva non modifica le disposizioni del trattato per le altre parti nei loro rapporti *inter se* (cosiddetto *principio della relatività della riserva*). Infine, se uno Stato, che ha formulato un'obiezione ad una riserva (*Stato obiettore* o *obiettante*), non si è opposto all'entrata in vigore del trattato fra se stesso e lo Stato autore della riserva, le disposizioni alle quali la riserva si riferisce non si applicano fra i due Stati nella misura prevista dalla riserva: nonostante l'obiezione, dunque, la riserva è pienamente valida, ossia resta ferma la sua opponibilità allo Stato obiettore.

## 12. L'emendamento e la modifica dei trattati.

I trattati internazionali non possono essere modificati unilateralmente.

La Conv. Vienna 1969 stabilisce la regola generale (art. 39) secondo cui un trattato

può essere emendato per accordo fra le parti. Salvo quanto possa essere diversamente disposto dal trattato (ad esempio, previsione di date procedure per l'emendamento), si applicano, inoltre, all'accordo emendato tutte le regole vevolevoli per la conclusione dell'accordo originario (enunciate nella parte II, ossia negli artt. 6-25). La regola è, dunque, quella che le stesse parti che hanno stipulato l'accordo originario debbono essere parti dell'accordo modificativo e, per quanto concerne le norme applicabili, valgono le stesse norme, salvo sia diversamente disposto nel trattato precedente. Di regola i trattati, soprattutto multilaterali, disciplinano le procedure per procedere alla modifica del loro testo. La Conv. Vienna 1969 stabilisce al riguardo una disciplina, che può essere, peraltro, derogata, e distingue – ancorché nel linguaggio giuridico i due termini siano di regola sinonimi – la figura dell'*emendamento* dei trattati multilaterali (art. 40), che riguarda tutte le parti contraenti, dalla *modifica* di trattati multilaterali, che è invece limitata ai rapporti fra alcune parti (art. 41).

### 13. La successione degli Stati nei trattati.

La Conv. Vienna 1969 lascia impregiudicata la questione della vigenza dei trattati per il fatto di una successione fra Stati (art. 73). Il problema giuridico che si pone è connesso alla sostituzione di uno Stato ad un altro nell'esercizio del potere di governo su una determinata comunità territoriale in conseguenza di varie, possibili cause che possono riguardare una parte sola di un territorio statale o la sua totalità. In tali situazioni i trattati di cui era parte contraente lo Stato predecessore sono investiti dal problema della successione, da parte dell'altro Stato, nella titolarità dei vari diritti ed obblighi e, in generale, di tutte le possibili situazioni giuridiche soggettive aventi fonte nel trattato di cui era destinatario il primo Stato. La questione concerne solo i trattati e le relative norme, in quanto le norme consuetudinarie vincolano tutti gli Stati. La Conv. Vienna 1978, entrata in vigore nel 1996, sulla successione degli Stati nei trattati, ad oggi ratificata solo da 22 Stati fra i quali non è ancora compresa l'Italia, non corrisponde pienamente al diritto consuetudinario.

Essa si applica alle successioni fra Stati che siano intervenute dopo l'entrata in vigore della Convenzione (art. 7, 1° par.), anche se lo Stato successore non era ancora parte contraente al momento della successione, in quanto la sua adesione è fatta retroagire a tale momento. Inoltre, uno Stato successore può dichiarare di voler applicare la Convenzione ad una successione verificatasi prima dell'entrata in vigore della medesima (art. 7, 2° par.), pur se con effetti di tale dichiarazione solo nei confronti delle parti contraenti che l'hanno accettata.

Una norma consuetudinaria in materia che è stata anche codificata nella Conv. Vienna 1978 fra le disposizioni generali (art. 12) è la regola di successione internazionale che concerne i, cosiddetti, *trattati localizzabili* o *localizzati*, cioè gli accordi che riguardano l'uso di determinate parti del territorio. Per essi opera il *regime successorio*, della continuità, che garantisce stabilità al trattato, giacché vi è successione dell'altro Stato in tali trattati conclusi dallo Stato predecessore. Sono riconducibili, ad esempio, a questa categoria i trattati che istituiscono servitù sul territorio di uno Stato confinante, nonché eventuali clausole, contenute in accordi di delimitazione delle frontiere, che creano regimi particolari *quali divieti di imposizioni a carattere tributario (dazi, etc.)*. Per tutti i restanti trattati che non sono *localizzabili* o *localizzati* occorre muovere, come punto di partenza in linea con la dottrina maggioritaria, dalla regola fondamentale di *intrasmissibilità* dei trattati, c.d. della *tabula rasa*, per la quale non vi è successione dello Stato subentrante nella titolarità delle varie situazioni giuridiche di fonte convenzionale dello Stato predecessore, regola alla quale risulta allineata la prassi.

#### 14. Le cause di invalidità dei trattati.

La Conv. Vienna 1969 contiene la disciplina delle cause di invalidità dei trattati negli artt. 46-53, prevedendo un catalogo *tassativo* di tali cause (art. 42, 1° par.); non tutte queste norme codificano il diritto consuetudinario, sicché, quelle che non vi corrispondono si applicano solo agli Stati parte e solo dall'entrata in vigore della Convenzione (1980). Fra le regole generali (artt. 42-45), applicabili anche per cause di estinzione e di sospensione di un trattato, vi è quella che dette cause di invalidità possono essere invocate solo con riguardo *al trattato nel suo complesso*, non essendo ammesso invocare, salvo che in alcune ipotesi, una causa di *invalidità parziale* del trattato (art. 44). Altra norma generale concerne la *perdita*, da parte di uno Stato, *del diritto di invocare una causa di invalidità di un trattato* (o di estinzione, o di sospensione): ciò avviene se, dopo aver avuto conoscenza dei fatti, questo Stato ha esplicitamente accettato di considerare che il trattato è valido; oppure, se a causa del suo comportamento, fa presumere la sua *acquiescenza* in merito alla validità del trattato (o al suo mantenimento in vigore o alla continuazione della sua applicazione) (art. 45).

Quanto alla *nozione di invalidità*, la versione in inglese della Conv. Vienna 1969 nel configurare le varie cause espressamente il termine nullità solo in talune ipotesi (“*A treaty is void ...*”, ad esempio art. 52 e 53), altrimenti il riferimento è all'invalidità (“*invalidity*”). Circa le conseguenze dell'invalidità, è qualificato come nullo (“*void*”) il trattato la cui invalidità (“*invalidity*”) è stabilita dalla Convenzione ed è previsto che le disposizioni di un trattato nullo non sono produttive di effetti giuridici (“*have no legal force*”) (art. 69, 1° par.), salvi, in determinate ipotesi, gli effetti degli atti compiuti in buona fede. In ragione di ciò il termine nullità appare sinonimo di invalidità. Altri ritengono, invece, che, a seconda della gravità del vizio, l'invalidità disciplinata dalla Conv. Vienna 1969 consista nell'*inesistenza* (ipotesi di violenza fisica), o nella *nullità* (artt. 51, 52 e 53) o nell'*annullabilità* (artt. 46, 47, 48, 49 e 50), derivando dalla diversa gravità del vizio invalidante conseguenze differenti sia quanto a possibilità, o meno, per lo Stato di farlo valere (negando alcuna discrezionalità per i casi di nullità), sia quanto a legittimazione ad invocare tale vizio (*legittimazione assoluta* nel caso di nullità, nel senso che qualunque Stato può far valere il vizio; *legittimazione relativa* in caso di annullabilità, solo lo Stato diretto interessato).

Similmente al regime di invalidità dei contratti nel diritto interno, sono previste come causa di invalidità l'errore (art. 48) e il dolo (art. 49), quali *vizi del consenso* che uno Stato può invocare: si tratta di cause di *invalidità relativa*, ossia sanabile per volontà dello Stato che rinuncia a far valere il vizio a fini di conservare il trattato. Ulteriori cause di invalidità, in particolare di *invalidità assoluta*, perciò non sanabile, sono quelle in cui l'espressione del consenso di uno Stato a vincolarsi a un trattato sia stata ottenuta attraverso la *violenza*, ipotesi, peraltro, alquanto rare (artt. 51 e 52), poiché la nozione di violenza richiede l'uso (o la minaccia) della forza armata. Fra le cause di invalidità relative ve ne sono due inerenti a vizi di competenza dell'organo interno. La prima è quella del *consenso a vincolarsi* ad un trattato che uno Stato abbia *espresso in violazione delle proprie norme interne sulla competenza a concludere trattati* (art. 46). Vi è una sensibile limitazione all'incidenza delle norme interne sulla capacità a stipulare, ritenuta coerente con il *principio* secondo cui uno Stato non può invocare il proprio diritto interno per giustificare l'inadempimento degli obblighi derivanti da un trattato (art. 27), salvo l'eccezione dell'art. 46. L'altra causa di invalidità è data dalla *violazione da parte del rappresentante* dello Stato *dei limiti stabiliti nei pieni poteri circa la manifestazione del consenso* ad obbligarsi (art. 47), consistente, in buona sostanza, nell'eccesso di potere del plenipotenziario nell'esprimere tale consenso. Una causa a sé di invalidità dei trattati è la *contrarietà allo jus cogens*, terza ipotesi di invalidità assoluta: sono nulli, e si estinguono, gli accordi che, al momento della loro stipulazione, contengono previsioni contrarie ad una norma imperativa del diritto internazionale generale (art. 53).

## 15. Le cause di estinzione e di sospensione dei trattati.

Oltre alla disciplina della causa di invalidità di contrasto allo *jus cogens*, che si traduce in una causa di estinzione, la Conv. Vienna 1969 prevede (artt. 54-64) le norme sull'estinzione dei trattati e sulla sospensione della loro applicazione, per le quali si possono ripetere alcune considerazioni svolte in tema di cause di invalidità sia in ordine alla somiglianza di alcune di queste cause di estinzione con quelle rinvenibili nel diritto interno per i contratti e i negozi giuridici in genere, sia in ordine alla codificazione di alcune norme del diritto consuetudinario. Inoltre, alcune norme generali sono comuni, da un lato, alle cause di invalidità e, dall'altro, all'estinzione e alla sospensione (artt. 42-45): fra queste la norma che sancisce il carattere *tassativo* del catalogo delle cause di estinzione, di sospensione, di denuncia o recesso, stabilito dalla Conv. Vienna 1969 (art. 42, 2° par.). Talune cause sono interne all'accordo, in quanto connesse alla volontà delle parti; altre sono di derivazione esterna.

L'estinzione di un trattato (o il recesso di una parte) può avvenire *in virtù delle disposizioni del trattato*; oppure, in ogni momento, per *consenso di tutte le parti*, previa consultazione degli altri Stati contraenti (art. 54). Le clausole più comuni ricorrenti negli accordi hanno ad oggetto il *temine finale*, una *condizione risolutiva*, la *denuncia o il recesso*, questi ultimi rappresentati da un atto formale con cui uno Stato dichiara di volersi scogliere dal trattato e determinanti l'estinzione del trattato solo per accordi di tipo bilaterale.

Se un trattato *non contiene disposizioni sulla sua estinzione e non prevede possibilità di denuncia o di recesso*, la denuncia o il recesso non sono consentiti, salvo risulti l'intenzione delle parti di ammetterle, oppure il diritto di denuncia o di recesso sia derivabile dalla natura del trattato; in tal caso una parte deve notificare almeno dodici mesi prima la sua intenzione di denunciare un trattato o di recederne (art. 56).

Norme analoghe a queste sulla estinzione valgono per la sospensione a seguito di volontà delle parti (artt. 57 e 58). L'estinzione di un trattato, o la sua sospensione, possono derivare, inoltre, implicitamente dal fatto della *conclusione di un trattato successivo*. Anche una *violazione sostanziale* di un trattato bilaterale ad opera di una delle parti legittima l'altra ad invocare la violazione come causa di estinzione del trattato o di sua sospensione totale o parziale, in applicazione del principio generale *inadimplenti non est adimplendum*. Per violazione sostanziale si intende un *ripudio* del trattato non autorizzato dalla Conv. Vienna 1969, oppure la *violazione di una disposizione essenziale* per la realizzazione dell'oggetto o dello scopo del trattato. Dette norme non pregiudicano in alcun modo le disposizioni del trattato applicabili in caso di violazione.

È, altresì, causa di estinzione del trattato (o di recesso) la *sopravvenuta impossibilità dell'esecuzione*, se l'impossibilità è temporanea, può essere invocata soltanto come causa di sospensione. L'impossibilità di esecuzione non può essere invocata da una parte come causa di estinzione, o di recesso, o di sospensione se deriva dalla violazione, perpetrata dalla parte che l'invoca, sia di un obbligo del trattato, sia di qualsiasi altro obbligo internazionale a danno di una qualsiasi altra parte del trattato (art. 61).

Ulteriore causa di estinzione (o recesso) è quella nota come "*rebus sic stantibus*", ossia, un *cambiamento fondamentale delle circostanze* intervenuto rispetto a quelle esistenti al momento della conclusione del trattato e non previsto dalle parti, ma solo se l'esistenza di tali circostanze ha costituito una base essenziale del consenso delle parti a vincolarsi al trattato e se tale cambiamento ha l'effetto di trasformare radicalmente la portata degli obblighi che rimangono da adempiere in base al trattato.

Questa causa non può essere invocata se il cambiamento fondamentale deriva da una violazione, ad opera della parte che l'invoca, sia di un obbligo del trattato, sia di un qualsiasi altro obbligo internazionale a danno

di qualsiasi altra parte del trattato. Se, in base a queste norme, una parte può invocare un mutamento fondamentale di circostanze come causa di estinzione (o recesso), essa può ugualmente invocare detto mutamento come causa di sospensione (art. 62). Infine, la rottura delle relazioni diplomatiche e consolari fra le parti di un trattato non produce effetti sui rapporti giuridici instaurati fra di esse dal trattato, salvo che l'esistenza di tali relazioni sia indispensabile all'applicazione del trattato (art. 63).

Quanto alle conseguenze dell'estinzione, salvo diversa disposizione del trattato o diverso accordo delle parti, essa, da un lato, libera le parti dall'obbligo di continuare ad applicarlo; dall'altro, non pregiudica i diritti, gli obblighi o alcun'altra situazione giuridica delle parti sorta per effetto dell'esecuzione del trattato prima della sua estinzione (art. 70, 1° par.). Per ciò che concerne, invece, le conseguenze della sospensione, questa, salvo diversa disposizione del trattato o diverso accordo fra le parti, libera solo le parti, fra le quali l'applicazione di un trattato è sospesa, dall'obbligo di eseguire il trattato nei loro rapporti reciproci durante il periodo della sospensione e non incide altrimenti sui rapporti giuridici instaurati dal trattato tra le parti. Durante il periodo di sospensione le parti devono astenersi dal compiere qualsiasi atto che possa costituire un ostacolo alla ripresa dell'applicazione del trattato (art. 72). Discussa è la questione dell'operatività delle cause di invalidità e di estinzione, ossia se esse operino automaticamente, oppure richiedano un preliminare accertamento, problema, questo, che si lega ad un altro, concernente la soluzione delle controversie fra Stati, e risente in larga parte della mancanza, entro il diritto internazionale, di una funzione giurisdizionale come è nei diritti interni. La soluzione al problema adottata dalla Conv. Vienna 1969 è nel senso di richiedere un accertamento preventivo delle cause di invalidità, estinzione, recesso e sospensione, prevedendo al riguardo un'articolata procedura, disciplinata negli artt. 65-68 e nell'Allegato.

## 16. La struttura formale dei trattati tributari e la lingua.

I trattati contro le doppie imposizioni presentano una struttura formale consueta, così come gli accordi internazionali in genere, pur in assenza di norme consuetudinarie e convenzionali che disciplinano tale struttura. Questa è composta, innanzi tutto, dalla *intitolazione*, che identifica l'accordo, la data di conclusione e talvolta anche la materia oggetto di disciplina. Al titolo segue il *preambolo* che indica gli Stati che sono parte dell'accordo e le finalità del trattato; ad esso è da attribuire un rilievo nell'interpretazione del trattato, formandone parte integrante, pur non essendo obbligatorio sul piano giuridico, ossia non costituisce di per sé una regola giuridica. Segue poi la *parte dispositiva* contenente la disciplina materiale del trattato che, in relazione all'ampiezza del trattato, è suddivisa in parti, titoli, capitoli, sezioni ed articoli. Infine, il trattato si conclude con le disposizioni finali riguardanti l'entrata in vigore, l'efficacia territoriale, la denuncia etc. Talvolta ai trattati sono annessi *protocolli*: questi costituiscono parte integrante dell'accordo e, in caso di conflitto con norme del trattato, prevalgono su queste ultime in ragione del criterio di specialità.

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

*ed altri enti (soggettività internazionale)*, NDI, XVIII, Torino, 1971, 195; BALLADORE PALLIERI G., *Diritto internazionale pubblico*, Milano, 1962; BARILE G., *Lezioni di diritto internazionale*, Padova, 1977; CANNIZZARO E., *Trattati internazionali e giudizio di costituzionalità*, Milano, 1991; CARBONE S.M.-LUZZATO R.-SANTA MARIA A. (a cura di), *Istituzioni di diritto internazionale*, Torino, 2016; CHRÉTIEN M., *À la recherche du droit international fiscal commun*, Paris, 1955; CONFORTI B., *Cours général de droit international public*, RCADI, 1988-V, 40; CONFORTI B., *Diritto internazionale*, Napoli, 2010; CORTEN O., KLEIN P., *The Vienna Conventions on the Law of Treaties*, Oxford University Press, 2011; GIULIANO M.-SCOVAZZI T.-TREVES T., *Diritto internazionale*, I, Milano, 1991; MONACO R., *Manuale di diritto internazionale pubblico*, Torino, 1971; MONACO R., *Le Comunità sopranazionali nell'ordinamento internazionale*, in *Scritti di diritto delle organizzazioni internazionali*, Milano, 1981; MONACO R.-CURTI GIALDINO C., *Diritto internazionale pubblico*, Parte generale, Milano, 2009; MORELLI G., *Nozioni di diritto internazionale*, Padova, 1967; MOSCONI F.-CAMPIGLIO C., *Diritto internazionale privato e processuale*, Milano, 2007; PANEBIANCO M., *Diritto internazionale pubblico*, Napoli, 2009; PERASSI T., *Lezioni di diritto internazionale*, II, Padova, 1954; PICONE P., *L'applicazione in via provvisoria degli accordi internazionali*, Napoli, 1973; QUADRI R., *Diritto internazionale pubblico*, Napoli, 1968; SALERNO F., *Diritto internazionale. Principi e norme*, Padova, 2011; SINAGRA A.-BARGIACCHI P., *Lezioni di diritto internazionale pubblico*, Milano, 2009; SPERDUTI G., *Lezioni di diritto internazionale*, Milano, 1958;

## CAPITOLO SECONDO

### L'INTERPRETAZIONE DEI TRATTATI

SOMMARIO: 1. L'interpretazione del diritto internazionale tributario. – 2. La regola generale di interpretazione dei trattati. – 3. I mezzi complementari di interpretazione. – 4. L'interpretazione dei trattati autenticati in più lingue. – 5. Il rinvio al diritto interno per i termini privi di definizione nei trattati fiscali. – 6. *Segue*. Interpretazione statica e interpretazione evolutiva. – 7. Rinvio al diritto interno e disciplina sostanziale dei trattati. – 8. L'interpretazione nei, cosiddetti, *parallel treaties*. – 9. Il problema, cosiddetto, della qualificazione. – 10. Il valore del Commentario OCSE ai fini di interpretare i trattati. – 11. Osservazioni degli Stati sul Commentario e su previsioni del Mod. OCSE. – 12. Rapporti con versioni precedenti del Modello e del Commentario OCSE.

#### 1. L'interpretazione del diritto internazionale tributario.

Nella manualistica di diritto internazionale il tema dell'interpretazione è pressoché limitato al diritto convenzionale, ossia all'interpretazione dei trattati, in quanto le norme consuetudinarie non sono oggetto di alcuna attività interpretativa, perché si concretano in fatti, e non in atti, sicché vi è, piuttosto, in ordine ad esse, un'attività volta a constatare il fatto in cui consiste la consuetudine. Soggetti autori dell'interpretazione dei trattati sono, in primo luogo, gli *Stati contraenti* che possono svolgere questa attività, *di tipo unilaterale*, sia in ambito internazionale, mediante dichiarazioni interpretative, sia, soprattutto, in ambito interno, mediante i propri *organi interni*: dai vari organi cui sono demandate le relazioni internazionali (fra questi, per la materia tributaria, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nonché l'Agenzia delle Entrate) agli organi giudiziari, essendo assai frequente che si ponga un problema di interpretazione al *giudice interno* (e, dunque, per le controversie in materia di tributi, alle Commissioni tributarie ed alla Corte di Cassazione). L'interpretazione dei trattati internazionali può essere compiuta, in secondo luogo, da un *giudice o da un arbitro internazionale*: in tale ipotesi è di tipo giudiziario ed avviene sulla base di una clausola compromissoria inserita nel trattato, oppure tramite compromesso. In terzo luogo, l'interpretazione dei trattati può avvenire da parte di un organo, non giurisdizionale, appartenente ad un'organizzazione internazionale e riguardare l'accordo istitutivo. Infine, qualsiasi operatore, economico (per limitarsi alla materia tributaria, un contribuente o un suo consulente) o non (uno studente o un docente), può avere necessità di interpretare un trattato.

La Corte di Giustizia UE si è pronunciata nel senso che *non compete al giudice europeo, bensì a quello nazionale, interpretare i trattati internazionali* (Corte Giust. UE, sent. 16 luglio 2009, causa C-128/08, *Damseaux*, punto 22). In specie, nel caso *Damseaux*, la Corte ha statuito di non poter scendere nell'interpretazione di un accordo contro le doppie imposizioni, bensì di poter solo recepire il risultato dell'interpretazione su questo resa dal giudice nazionale; qualora da tale esito interpretativo dovessero derivarne date conseguenze, in punto di diversità di regimi fiscali, suscettibili di determinare una restrizione ad alcuna del-

le libertà fondamentali, sta alla Corte risolvere tale questione pregiudiziale ad essa sottoposta. La Corte ha, dunque, competenza per interpretare il diritto europeo, e solo questo.

L'interpretazione dei trattati internazionali poggia su una pluralità di regole che coincidono, in larga parte, con quelle elaborate nella teoria generale della norma giuridica e vigenti, per lo più, in tutti gli ordinamenti nazionali a livello mondiale. Nell'ordinamento internazionale tali regole costituiscono principi generali di diritto. Pur con queste identità, dette regole si attagliano ad un ordinamento, quello internazionale, che ha caratteristiche sue proprie, diverse da quello nazionale.

La Conv. Vienna 1969 contiene norme sull'interpretazione dei trattati negli artt. 31-33 e, in tale ambito, è ritenuta recepire norme di diritto consuetudinario, sicché esse sono applicabili anche ai trattati conclusi da Stati che non sono parti della Convenzione. La stessa Corte internazionale di giustizia si riferisce a tali norme per interpretare le disposizioni del proprio Statuto. Il metodo di interpretazione che anche la Convenzione privilegia è quello *oggettivo* (o obiettivistico). È, infatti, da ritenere superata la tendenza ad impiegare il metodo cosiddetto *sogettivo* (o soggettivistico), derivato dalle regole di interpretazione dei contratti nel diritto interno e basato sulla ricerca della volontà delle parti contraenti (cosiddetto *common consent*). In questa concezione oggettiva i lavori preparatori assumono, perciò, una rilevanza puramente sussidiaria, complementare.

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

## 2. La regola generale di interpretazione dei trattati.

La Conv. Vienna 1969 enuncia, nell'art. 31, la regola generale di interpretazione dei trattati, cui seguono i mezzi supplementari di interpretazione oggetto dell'art. 32. La regola generale è quella secondo cui *un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo* (art. 31, 1° par.). Occorre, pertanto, procedere con il *criterio interpretativo testuale*, analizzando i termini impiegati ed attribuendo a ciascuno il proprio *sensu ordinario*, ossia il significato che il termine ha nel linguaggio naturale, comune. In altre parole rileva il senso letterale, corrente, salvo che il trattato ponga una *definizione espressa* di un dato termine, poiché in tal caso occorre riferirsi a tale esplicita attribuzione di significato: la stessa Convenzione di Vienna porge la definizione di diversi termini che ricorrono nel suo testo (art. 2) e così tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia (di regola, art. 3).

Nei trattati internazionali contro le doppie imposizioni ricorrono termini spesso derivati sia da sistemi di *common law*, sia di *civil law*, ciò che può rendere talvolta più difficile la convergenza dei due Stati contraenti nell'attribuzione di un significato comune al medesimo termine.

L'attribuzione del significato ordinario ai vari termini non può, tuttavia, avvenire in modo isolato gli uni dagli altri, bensì coordinandoli fra loro, cioè, considerando i termini nel loro *contesto*. In base alla Convenzione di Vienna, ai fini dell'interpretazione di un trattato, il contesto include, oltre al *testo*, il *preambolo* e *gli allegati* ivi compresi: (a) *ogni accordo relativo al trattato e che sia intervenuto fra tutte le parti in occasione della sua conclusione*; (b) *ogni strumento posto in essere da una o più parti in occasione della conclusione del trattato e accettato dalle parti come strumento relativo al trattato* (art. 31, 2° par.). Il contesto è perciò costituito, innanzi tutto, dal *testo* dell'accordo; inoltre, dal *preambolo*, in cui sono esplicitate, solitamente, in modo



solenne le finalità del trattato ed assume così valore nell'interpretazione; seguono gli eventuali *allegati*, costituiti da documenti di vario genere (carte geografiche, protocolli di contenuto diverso); fanno parte del contesto anche gli *accordi*, in rapporto con il trattato, contestuali alla sua conclusione e intervenuti fra le medesime parti, quali ad esempio, accordi di interpretazione autentica di determinati termini impiegati nell'accordo. Infine, sono inclusi nel contesto gli *strumenti* predisposti unilateralmente da uno o più Stati parti dell'accordo, sempre contestualmente alla conclusione del trattato, quale, ad esempio, una dichiarazione interpretativa. L'attività interpretativa realizzata tramite la considerazione dei termini nel loro contesto si avvale, perciò, di un *criterio interpretativo sistematico*, che si aggiunge a quello testuale.

Il criterio sistematico è imperniato anche sull'utilizzo di materiale successivo al trattato. La Convenzione di Vienna stabilisce (art. 31, 3° par.), infatti, che, oltre che del contesto, si debba tenere conto anche di altro materiale, elencando tre diverse ipotesi. Innanzi tutto, deve essere considerato (a) ogni *accordo ulteriore* intervenuto fra le parti in materia di interpretazione del trattato o della applicazione delle sue disposizioni; il diritto internazionale non pone limiti quanto alla forma dell'accordo, purché internazionalmente vincolante. In secondo luogo, deve essere tenuta in conto (b) qualsiasi *prassi successivamente seguita* nell'applicazione del trattato *attraverso la quale si sia formato un accordo delle parti* in materia di interpretazione del medesimo.

Il riferimento all'accordo depone, secondo una tesi, contro la rilevanza di prassi successiva che sia ad opera di una sola delle parti contraenti. Tuttavia, altri orientamenti ritengono che questo approccio sia troppo restrittivo, in particolare con riguardo agli *accordi bilaterali*, ed ammettono che anche un comportamento unilaterale possa essere considerato elemento di interpretazione, non soltanto quando l'altra parte vi abbia fatto *acquiescenza manifesta*, ma, altresì, nel caso in cui detto comportamento equivalga a riconoscimento, da parte di uno dei contraenti, degli obblighi assunti in virtù del trattato. Sempre secondo questa tesi la prassi può risultare da tutti gli atti degli Stati, non solo dichiarazioni, bensì anche atti legislativi, amministrativi e decisioni giudiziarie, e deve comunque possedere date caratteristiche, quali l'essere una prassi concordante (cioè, omogenea), comune (assenza, quanto meno, di reazioni negative), costante ed inequivoca. Altri escludono, invece, che fra le altre norme dell'art. 31, 3° par., rientrino norme di diritto interno, di ciascuno Stato contraente, ritenendo che l'omissione sia assai significativa, se si considera la tendenza, un tempo assai marcata, ad interpretare in chiave unilateralistica, cioè, in modo conforme al proprio diritto interno, trattati che utilizzano termini tecnico-giuridici. Il problema dell'interpretazione di questi termini, suscettibili di avere significati diversi nei vari ordinamenti interni, deve quindi essere risolto mediante attribuzione di un significato *autonomo*, escludendo interpretazione unilateralistiche, ossia interpretazioni subiettivistiche spinte all'eccesso.

Infine, il terzo tipo di materiale di cui occorre tenere conto è costituito (c) da qualsiasi *regola pertinente* di diritto internazionale applicabile nei rapporti fra le parti: l'interpretazione di un trattato non può avvenire, insomma, in modo totalmente indipendente da altri trattati in vigore tra le medesime parti contraenti, precedenti o successivi, nonché dalle norme consuetudinarie e dai principi generali di diritto comuni (diritto internazionale pertinente). L'interpretazione si dispiega, in tal caso, come di tipo *storico-evolutivo*. L'interpretazione evolutiva non è, tuttavia, applicabile nel caso di accordi che si inseriscono in un contesto normativo che ha subito profonde modifiche e deve, in ogni caso, armonizzarsi con una duplice esigenza: da un lato, la certezza del diritto; dall'altro, il rispetto sostanziale della volontà delle parti espressa in sede di stipula dell'accordo, non potendo, insomma, condurre surrettiziamente ad una revisione dell'accordo.

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

oltre a collegarsi alla regola *pacta sunt servanda*, accomuna l'interpretazione e l'applicazione del trattato: la prima, oggetto dell'art. 31, 1° par., è rivolta a qualsiasi interprete, incluse, in tale veste, le parti; la seconda è oggetto dell'art. 26 e, come detto, è rivolta solo alle parti. Con il riferimento all'oggetto e allo scopo del trattato si impone l'ulteriore *criterio interpretativo teleologico-funzionale*: dinanzi a diversi possibili significati di una disposizione occorre prediligere quella che è coerente con essi. Pertanto, occorre individuare sia l'*oggetto del trattato*, ossia l'effetto che le parti hanno inteso raggiungere con l'accordo, perché alla luce di questo deve essere interpretato, escludendo interpretazioni che porterebbero a norme senza alcun effetto utile, sia lo *scopo del trattato*, cioè le finalità che le parti contraenti intendono perseguire.

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

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

### 3. I mezzi complementari di interpretazione.

Oltre ai mezzi primari di interpretazione (art. 31), la Conv. Vienna 1969 prevede anche mezzi complementari (art. 32), cui è possibile fare ricorso esclusivamente in due circostanze ipotese: la prima, allo scopo di confermare il senso che risulta dall'applicazione delle norme dell'art. 31; la seconda, allo scopo di determinare il senso quando l'interpretazione data in conformità all'art. 31 lascia il senso ambiguo o oscuro, oppure, conduce ad un risultato che è manifestamente assurdo o irragionevole. La Convenzione di Vienna elenca, a puro titolo esemplificativo, quali mezzi complementari di interpretazione, i *lavori preparatori* e le *circostanze nelle quali il trattato è stato concluso*.

### 4. L'interpretazione dei trattati autentici in più lingue.

Circa l'interpretazione degli accordi redatti in più lingue la Conv. Vienna 1969 fissa la regola generale (art. 33, 1° par.) secondo cui, quando un trattato è stato autentificato in due o più lingue, il suo testo fa fede in ciascuna di queste lingue, a meno che il trattato non disponga, oppure le parti non convengano che, in caso di divergenza, prevalga un testo determinato. La regola generale è, perciò, quella dell'*eguaglianza dei testi autentici* del trattato nelle diverse lingue in cui esso fa fede. Se una versione del trattato è stata redatta in una lingua diversa da una di quelle in cui il testo è stato autentificato, tale versione sarà considerata come testo autentico solo se il trattato lo prevede o se le parti si sono accordate in tal senso (art. 33, 2° par.). Opera la presunzione che i termini di un trattato abbiano lo stesso significato nei diversi testi autentici (art. 33, 3° par.).

Ad eccezione del caso in cui un dato testo sia destinato a prevalere ai sensi delle norme dell'art. 33, 1° par., quando il raffronto dei testi autentici fa apparire una differenza di senso che l'applicazione delle norme sui mezzi primari e complementari di interpretazio-

ne (artt. 31 e 32) non permette di eliminare, si adotta il senso che, tenuto conto dell'oggetto e del scopo del trattato, permette di meglio conciliare i testi in questione (art. 33, 4° par.).

## 5. Il rinvio al diritto interno per i termini privi di definizione nei trattati fiscali.

Nei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni internazionali è contenuta una previsione, cosiddetta, *renvoi clause*, che compie un rinvio esplicito al diritto interno per il significato dei termini che sono privi di definizione espressa nel trattato, rinvio che non sussiste se il contesto richiede una diversa interpretazione. L'esempio di clausola a tal fine raccomandata dall'art. 3, 2° par., Mod. OCSE 2017, prevede che *per l'applicazione della Convenzione in qualsiasi momento da parte di uno Stato contraente, le espressioni ivi non definite hanno, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione o le competenti autorità non concordino per un differente significato ai sensi delle disposizioni dell'art. 25, il significato che ad esse è attribuito in quel momento dalla legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la Convenzione si applica, prevalendo ogni significato attribuito dalle leggi fiscali applicabili di detto Stato sul significato dato al termine nell'ambito di altre leggi di detto Stato.*

Un problema interpretativo di fondo che investe la clausola di rinvio dell'art. 3, 2° par., riguarda il *rapporto fra l'interpretazione in base al rinvio e l'interpretazione in base al contesto*: anche per l'art. 3, 2° par., resta fondamentale la regola generale dell'art. 31, 1° par., Conv. Vienna 1969, sicché se un'interpretazione basata sul diritto interno conduce ad un risultato contrario a quello che è l'oggetto e lo scopo del trattato, il contesto richiede una diversa interpretazione. Il rinvio al diritto interno si configura, dunque, da un lato, come limite all'attribuzione di significato secondo il senso ordinario dei termini; dall'altro, subisce i generali e sovraordinati limiti dell'attribuzione di significato in base al contesto ed alla luce dell'oggetto e dello scopo del trattato.

Il Com. Mod. OCSE 2017 (art. 3, punto 12) in merito tende ad ampliare la nozione di contesto rispetto a quanto stabilito dalla Convenzione di Vienna. Per contesto esso intende, infatti, anche l'intenzione delle parti contraenti all'epoca della firma del trattato, così come il significato che la legislazione dell'altro Stato contraente attribuisce al termine in questione (con implicito riferimento al principio di reciprocità che è a base del trattato).

Il nuovo testo risulta da una modifica apportata dal Mod. OCSE 2017 rispetto alla versione 2014, consistente nell'aggiunta dell'inciso *“o le competenti autorità non concordino per un differente significato ai sensi delle disposizioni dell'art. 25”*. Tuttavia, sono numerose le convenzioni siglate dall'Italia ancora modellate sulla versione 1977 e precedente, perciò non aggiornate, oltre che con questa, anche con altre importanti modifiche da allora intervenute (*rinvio al vol. II, Trattati fiscali italiani a confronto*). Secondo il Com. OCSE 2017 (art. 3, punti 12-13), la nuova formula consente alle autorità competenti un certa discrezionalità, con un equilibrio soddisfacente fra, da un lato, la necessità di garantire la permanenza degli obblighi assunti dai due Stati contraenti al momento della firma del trattato, evitando che uno Stato renda parzialmente inefficace il trattato modificando in un momento successivo il significato che i termini non definiti dal trattato hanno nel proprio diritto interno; dall'altro lato, la necessità di applicare la Convenzione in modo adeguato e pragmatico nel tempo, evitando il riferimento a nozioni superate. La modifica 2017 intende, in particolare, eliminare ogni dubbio sul fatto che, qualora un accordo sta stato raggiunto mediante la procedura amichevole dell'art. 25 per cui le autorità competenti hanno concorda-