

IL SISTEMA DELLE FONTI

(corso SSM P22003)

31 gennaio- 2 febbraio 2022

Modalità di risoluzione delle antinomie nel sistema delle fonti: i vincoli derivanti dai trattati internazionali

di Rosita D'Angiolella

Premessa

Affrontare il tema delle antinomie e dei vincoli derivanti da fonti internazionali pattizie, impone di esordire con un sia pur brevissimo inquadramento di carattere metodologico e sistematico, in ragione della peculiarità dell'impatto delle fonti di produzione esterna con la normativa nazionale.

La visione imperniata sulla natura necessariamente statale degli atti aventi forza di legge nel territorio ha, come ognuno sa, ceduto il passo ad un diverso assetto costituzionale fondato su una concezione delle fonti – e della interpretazione di esse a fini applicativi – in una continua alternanza tra ragioni di supremazia dovute alla gerarchia e ragioni di supremazia dovute alla competenza, integrando un sistema che è il prodotto del necessario coordinamento, secondo una ripartizione di competenze, tra disciplina nazionale e sovranazionale non sempre rigidamente stabilita dai trattati.

Diritto nazionale, diritto dell'Unione europea, diritto internazionale si integrano, dando vita ad un 'sistema ordinamentale' aperto e flessibile, al quale contribuiscono tutte le componenti indicate dall'art. 117 e seguenti della Costituzione, criterio ordinatore delle fonti che configura, appunto, il sistema come un insieme di fatti, atti e attività di natura e provenienza diverse, funzionale all'attuazione di valori comuni. Un sistema unitario, dunque, secondo una visione monistica, non dualistica, sistema che è stato definito 'a vocazione circolare'¹, dove regole e principi di varia provenienza si completano e si integrano, piuttosto che un ordinamento 'statale' volto ad una mera 'incorporazione' di regole di fonte esterna o un ordinamento sovranazionale che assorbe e declassa quelli statali.

E questa unità del sistema non può che fondarsi sulla unitarietà della funzione ordinante nel momento attuativo, tendendo a costituzionalizzarsi ed internazionalizzarsi a garanzia e promozione dei valori primari.

Il diritto internazionale, dunque, non è più 'altro' rispetto al sistema di riferimento del giudice nazionale ma parte integrante di esso, dovendosi, alla luce di una nuova teoria delle fonti e dell'interpretazione, ritenere superata ogni visione stato-centrica.

Fino alla legge costituzionale n. 3 del 2001 non vi era nell'ordinamento italiano una norma che garantisse gli obblighi assunti mediante i trattati, mancando, nella Costituzione, una disposizione che ponesse limiti all'attività legislativa in ragione della adesione ad obblighi internazionali pattizi. Con la riforma del Titolo V e con le note sentenze della Consulta nn. 348 e 349 del 2007, l'esigenza di ricorrere alla cd. *interpretazione conforme*, quale tecnica di

¹ Così, PERLINGIERI, P., *Il diritto civile nella legalità costituzionale secondo il sistema italo-europeo delle fonti*, IV edizione, vol. 2, *Fonti e interpretazione*, Napoli, 2020, p. 103; nonché LA PERGOLA, A. *Costituzione e adattamento del diritto interno al diritto internazionale*, Milano 1961, p. 296 ss.

composizione delle antinomie, ha trovato, di là dalla questione della sussistenza di un siffatto obbligo sul piano internazionale, anche un suo diretto fondamento costituzionale.

Al punto che, nel delineato contesto, l'interpretazione conforme non pare oggetto di un potere discrezionale o di una facoltà ma configura un preciso potere/dovere del giudice nazionale, il quale dovrà far sì che le regole pattizie vengano ad integrarsi con quelle di produzione statale al fine di individuare la soluzione più confacente all'effettività delle regole dei trattati e al caso concreto, sempre nel quadro della ragionevolezza e dei valori di riferimento. E tutto questo per via interpretativa, anche a prescindere dal rispetto da parte di altri poteri dello Stato delle procedure di adattamento automatico o ordinario, orientando la regola in senso appunto 'conforme' alla fonte sovraordinata ovvero alla fonte individuata sulla base del principio di specialità.

A questa stregua, è agevole desumere che accanto ed in una con la questione del rapporto tra fonti, l'interprete deve porsi il problema del rapporto tra Corti, dialogando con le Corti sovranazionali intorno all'interpretazione ed applicazione delle stesse norme. Entrambe le facce della medaglia concorrono infatti alla ricostruzione del sistema, il rapporto tra fonti assumendo rilevanza soprattutto in relazione all'esigenza di armonizzazione; il rapporto tra Corti in funzione della valorizzazione delle modalità di dialogo tra diversi organi giurisdizionali, soprattutto allorché si discorra di adesione dello Stato ad organizzazioni sovranazionali.

E' in tale visione unitaria del sistema delle fonti che va inquadrato il tema, dei vincoli internazionali nel sistema normativo tributario.

Anche per il diritto tributario, dunque, il problema di tali vincoli non si esaurisce sul piano *legislativo*, ma coinvolge essenzialmente il piano *interpretativo*: per la formulazione del giudizio di *validità*, centrale è il collegamento tra la valutazione del diverso ordinamento di origine e le interrelazioni che operano tra le diverse fonti normative, nell'ottica di consentire, in maggior misura, l'adempimento dei doveri internazionali dello Stato. "*Interpretazione*" e "*legislazione*", dunque, non vanno pensati come momenti tra loro scollegati, perché già nel procedimento di formazione della legge, lo stesso legislatore tiene conto dei "vincoli" alla sua azione sul piano internazionale, non già in quanto enunciati normativi, bensì in quanto "*significati*"².

Eterogeneità dei vincoli internazionali al legislatore tributario: diritto consuetudinario, diritto unionale, diritto convenzionale.

Il diritto tributario al pari degli altri settori del diritto, risente, nel rispetto della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., di una pluralità di fonti normative multilivello di origine internazionale. Oltre che dall'ordinamento dell'Unione Europea, ruolo centrale è svolto dalle fonti di natura convenzionale (CEDU e l'interpretazione datane dalla Corte EDU), nonché, collateralmente, e per minor misura, dalle consuetudini internazionali.

In considerazione della vastità del tema e dei limiti connaturati alla presente relazione (di sintesi), ci si limiterà a dare solo brevi cenni sul diritto consuetudinario e sulle fonti CEDU, soffermandosi maggiormente, pur senza alcuna pretesa di esaustività, sulle Convenzioni internazionali bilaterali sulla cd. doppia imposizione.

Consuetudini internazionali

Le fonti consuetudinarie, benché non abbiano rilevanza per il diritto tributario interno, coperto, come detto, da riserva di legge, costituiscono fonte di norme tributarie internazionali.

² V. MELIS, G., *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, Ceradi -Luiss.

Ciò che rileva a tal fine è il “fatto normativo” ovvero il comportamento costante ed uniforme tenuto dei membri della Comunità internazionale (c.d. “diuturnitas”) con la convinzione che corrisponda ad un obbligo giuridico (c.d. “opinio juris sive necessitatis”).³

Tali consuetudini regolano il trattamento tributario dei redditi degli Stati, degli agenti diplomatici, delle sedi diplomatiche, determinando l’esonero dalle imposte di tali redditi da parte dello Stato in cui i redditi sono stati prodotti o in cui opera l’agente diplomatico (c.d. “immunità fiscale”), purché tali redditi siano ottenuti nell’esercizio delle funzioni pubbliche (sull’immunità degli Stati e degli agenti diplomatici, cfr., Cass., Sez 1 civ., 3 maggio 1978, n. 2051, secondo la quale “posto che per consuetudine costituente principio del diritto internazionale generale, fra le immunità riconosciute a favore degli Stati e dei soggetti sovrani di diritto internazionale è da ricomprendersi quella tributaria, e che detta immunità si estende agli enti pubblici da tali soggetti costituiti secondo il proprio ordinamento, va negata l’assoggettabilità a prelievi tributari delle attività svolte, nel perseguimento, anche indiretto, dei propri fini istituzionali, dall’Associazione dei Cavalieri italiani del Sovrano Militare Ordine di Malta”, v., *id.*, anche Cass., Sez. I, 5 novembre 1991, n. 11788.; *id.*, Sez. U, 03/01/2007, n. 5; con riguardo alle controversie inerenti al rapporto di lavoro del personale italiano - come di quello straniero - di consolati di Stati stranieri in Italia, v. Sez. U, 10/07/2006, n. 15628; sulle sedi diplomatiche, cfr. Sez. 5, 06/07/2012, n. 11381).

Nel ventaglio delle opinioni espresse sul livello gerarchico di tali fatti normativi, quella prevalente, e qui condivisa, muovendo dal disposto dell’art. 10, primo comma, Cost., attribuisce alla consuetudine una sfera di competenza riservata, con la conseguenza che non può essere derogata dalla legge ordinaria. In ipotesi di conflitto, dunque, il giudice è tenuto a disapplicare la norma ordinaria confliggente così come, in caso di contrarietà della regola consuetudinaria ai principi costituzionali, il giudice è tenuto ad esercitare il controllo in via incidentale e con effetti limitati al caso, operando in direzione di un’interpretazione costituzionalmente orientata.

Le fonti Convenzionali: CEDU

Per il diritto tributario, l’unica disposizione che, nell’ambito della Convenzione EDU, coglie direttamente il rapporto tra contribuente e Stato è il Primo Protocollo addizionale del 1952, laddove all’articolo 1, sotto la rubrica protezione della proprietà, dapprima prescrive che «ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni» e, poi, stabilisce che «le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l’uso dei beni in modo conforme all’interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende», il che rivela l’intento di riconoscere la compatibilità convenzionale con il complesso dei beni di cui dispone la persona (Corte EDU 12/12/2006, *Burden e Burden c. Regno Unito* n. 13378/05 §53).

L’altra disposizione di interesse convenzionale è quella del diritto a un “equo processo”, laddove l’articolo 1 della Convenzione stabilisce che «ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti».

Tuttavia, non essendovi in tali disposizioni un riferimento esplicito al contenzioso fiscale, ma solo a quello civile ed a quello penale, si è atteso svariati decenni per liberare il contenzioso tributario dall’egida del diritto pubblico - nel 1999 la Corte EDU, nel caso

³ V. CONFORTI, B., *Diritto internazionale*, cit., p. 36 ss.; CONDORELLI, L., *Consuetudine internazionale*, in *Dig. disc. pubbl.*, III, 1989, Torino, p. 490 ss.

Vidacara & Opergrup vs. Spagna, afferma che la disciplina convenzionale del giusto processo non è applicabile a giudizi che ricadono interamente nell'ambito del diritto pubblico ed in particolare nei giudizi tributari, dal momento che essi non rappresentano giudizi concernenti diritti ed obblighi civili - e farlo rientrare tra i diritti e le obbligazioni di carattere civile⁴.

Occorre arrivare al ventunesimo secolo per aprire la strada all'art. 6 §1 CEDU, allorquando la Corte EDU - nel 2002 arrivano le decisioni sui casi *Javanosevic vs. Svezia* e *Vasteberga Taxi vs. Svezia* - ha omologato il contenzioso fiscale sulle sanzioni amministrative tributarie a quello sulla fondatezza dell'accusa penale; nel 2006, sul caso *Jussilla vs. Finlandia*, si segna un arresto parzialmente innovativo, laddove si afferma che "non è infrequente per le procedure tributarie la combinazione dei vari elementi e può non essere possibile tenere distinte all'interno di un procedimento le parti che riguardano la contestazione delle imposte da quelle che concernono la contestazione delle sanzioni", il che ha aperto ad una "valutazione che necessariamente coinvolge anche l'aspetto attinente alla determinazione dell'imposta e dà luogo ad una verifica del rispetto dei canoni convenzionali da parte della Corte EDU"⁵.

Intanto, la CEDU trova ingresso nella giurisprudenza tributaria della Corte di cassazione italiana attraverso la lente di ingrandimento delle sentenze n. 348 e 349 del 2007 della Corte costituzionale, che anche per il diritto tributario hanno effetti dirompenti.

Non è il caso di indugiare sui contenuti di tali sentenze che riconoscono alla CEDU un posto privilegiato nella gerarchia delle fonti in rapporto alla legge ordinaria, pari a quello spettante alle Convenzioni Internazionali: le disposizioni della CEDU, nel contenuto ad esso riconosciuto dalla Corte EDU competente ad interpretarla, fungono, anche nel sistema tributario, da norme "costituzionalmente interposte"⁶.

Se pur in estrema sintesi, va rimarcato che la sentenza della Corte Costituzionale del 24 ottobre 2007, n. 349 - di cui mi piace ricordare che fu redattore il compianto Maestro, Professore Giuseppe Tesaro - (c.d. gemella della n. 348/2007), è centrata su una visione internazionalistica delle fonti, distinguendo tra obblighi di diritto internazionale da quelli di diritto comunitario, precisando il significato degli articoli 10, 11, 117 Cost. e, quindi, l'obbligo del legislatore di conformarsi alla CEDU, e ai Protocolli, così come interpretati dalla Corte EDU, e cioè da quel giudice proprio del sistema creato dalla CEDU (in questi termini la sentenza n. 349, punto 6.2. del "Considerato in diritto"). La CEDU e i Protocolli devono essere intesi come un parametro interposto rispetto al quale valutare la compatibilità della norma censurata con le norme della Costituzione (punto 6.2. del "Considerato in diritto"). Anche se le norme della CEDU «non si collocano, come tali, a livello costituzionale, non potendosi loro attribuire un rango diverso da quello dell'atto-legge ordinaria che ne ha autorizzato la ratifica e le ha rese esecutive nel nostro ordinamento», gli obblighi internazionali previsti hanno una "peculiare rilevanza", considerato il "contenuto" della CEDU («tradottosi nell'intento di garantire, soprattutto mediante lo strumento integrativo, la tendenziale coincidenza ed integrazione delle garanzie stabilite dalla CEDU e dalla Costituzione, che il legislatore ordinario tenuto a rispettare», punto 6.1. del "Considerato in diritto"). Non rileva l'art. 11, afferma la sentenza, poiché non vi è stata limitazione o cessione di sovranità, bensì l'art. 117, comma 1, che nella formulazione più recente "ha colmato la lacuna", operando un «rinvio mobile alla norma convenzionale di volta in volta conferente, la quale dà vita e contenuto a quegli obblighi internazionali». Quanto alla peculiarità della

⁴ V., per una compiuta disamina comparativa volta ad individuare gli indici rivelatori di possibili convergenze o frizioni tra i diritti fiscali dei cittadini come concepiti dalla Corte EDU, v. CIRILLO, E., *Diritti Fiscali del Cittadino e diritto a un equo processo*, in *Dialogando sui diritti: Corte di cassazione e CEDU a confronto*, Napoli, 2016, pp. 143-152.

⁵ Così, CIRILLO, E., *op. cit.*, pag. 147.

⁶ Sulle fonti CEDU, v. de BARTOLE - DE SENA, ZAGREBELSKY, *Commentario Breve alla Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo*, Padova, Cedam, 2012.

CEDU, essa consiste, oltre che nel prevedere un giudice che la interpreta, diversamente dagli altri accordi internazionali ove l'interpretazione compiuta dalle parti contraenti, nell'aver «istituito un sistema uniforme di diritti fondamentali», realizzando il «superamento del quadro di una semplice somma di diritti ed obblighi reciproci» (punto 6.2. del “Considerato in diritto”). E' anche questa l'occasione per distinguere il diritto internazionale e la CEDU (pur nella sua peculiarità) dal diritto comunitario: il Consiglio d'Europa e la CEDU (e l'attività interpretativa della “sua” Corte), infatti, sono una «realtà giuridica, funzionale e istituzionale», distinta dall'Unione europea che non è parte contraente della Convenzione (punto 6.1. del “Considerato in diritto”); le norme della CEDU non hanno effetto diretto e, qualora la norma interna sia incompatibile, il giudice comune non può disapplicarla o non applicarla, come invece legittimato a fare quando il contrasto sia con il diritto UE⁷.

Eguualmente noti sono gli ulteriori sviluppi che, nel rapporto tra le fonti, ha avuto la sentenza della Corte Cost. n. 49 del 2015 - secondo cui è «solo un “*diritto consolidato*”, generato dalla giurisprudenza europea, che il giudice interno è tenuto a porre a fondamento del proprio *iter* interpretativo, mentre *nessun obbligo esiste in tal senso, a fronte di pronunce che non siano espressive di un orientamento oramai divenuto definitivo*» (corsivi aggiunti) con la conseguenza che il giudice ordinario potrà limitarsi ad un'interpretazione costituzionalmente orientata senza necessità di sollevare la questione di legittimità costituzionale per violazione dell'art. 117, 1° co., e senza tener conto dell'interpretazione fornita dalla Corte europea dei diritti dell'uomo - così come sulle successive sentenze nn. 6420/2020, 24107/2020 e 27770/2020 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, in coerenza ai pronunciati dei giudici delle leggi, sulla insindacabilità, sotto il profilo della violazione del limite esterno della giurisdizione, in relazione al diritto euro unitario, da parte del Consiglio di Stato, di non disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, essendo il sindacato sulle scelte ermeneutiche del giudice amministrativo confinato entro i limiti interni della giurisdizione amministrativa.

In tale sistema, anche il giudice tributario, chiamato ad applicare la normativa nazionale, deve adottare un'interpretazione conforme alla giurisprudenza della Corte EDU e, se ritiene la suddetta legge inadeguata a garantire gli obiettivi della Convenzione, non può disapplicarla, ma deve investire il giudice delle leggi, sollevando questione di legittimità costituzionale in riferimento all'articolo 117, comma 1, Cost. La Corte di Cassazione, evidentemente al fine di trovare i necessari contrappesi per l'attuazione dell'interpretazione conforme, ha precisato che «la c.d. interpretazione conforme sarà [...] possibile solo ove la norma [...] non sia rigida e si presti a una differente opzione interpretativa, stante il suo significato suscettibile di diversa valutazione», chiarendosi che tale interpretazione va sempre tentata dal giudice nazionale pur considerando le difficoltà del *judicial transplant* derivante dalla diversità degli strumenti, dell'argomentazione giuridica e del metodo, poiché «ogni decisione della Corte EDU si riferisce a fattispecie concreta e non aspira a definire massima di giudizio e non universalizzabile perché frutto di sincretismo pragmatico»⁸.

In tale stregua ed in coerenza alle tutele apprestate dalla CEDU, la Corte di Cassazione ha reso numerosissime pronunce sulla compatibilità, sia sostanziale che procedurale, col sistema CEDU, la cui rilevanza è talmente prorompente da rendere effettiva la considerazione fatta in premessa per cui il diritto internazionale, non è 'altro' rispetto al sistema di riferimento del giudice nazionale, ma parte integrante di esso, divenendo l'interpretazione conforme non

⁷ V., sul pensiero di Giuseppe Tesaurò quale Professore, Giudice della Corte Costituzionale ed Avvocato Generale della Corte di Giustizia, NASCIBENE, B. *Un ricordo di Tesaurò Professore*, in corso di pubblicazione in *Riv. Lo Stato*.

⁸ Cass. civ., Sez. 5, 22 gennaio 2013, n. 1429; conf. Cass. civ., Sez. 5, 8 maggio 2013, n. 10781.

mera facoltà ma preciso potere/dovere del giudice nazionale, che è tenuto, nel quadro della ragionevolezza e dei principi costituzionali di riferimento, ad individuare la soluzione più confacente all'effettività delle regole dei trattati rispetto al caso concreto⁹.

Lo stato attuale della giurisprudenza di legittimità consente di affermare che la materia fiscale trova tutela con riguardo al diritto di difesa ed al giusto processo ai sensi dell'art. 6 §1 CEDU (Corte EDU 10/11/2020, *Vegotex Intenational S.A. c. Belgio*, n. 49812/09 §§ 45 e ss.).

Convenzioni bilaterali internazionali contro la doppia imposizione

Le Convenzioni bilaterali internazionali riguardano soprattutto la doppia imposizione dei redditi, dei patrimoni e delle successioni; la necessità di ricorrere ad un patto tra Stati è sorta di pari passo all'internazionalizzazione dell'economia ed alla correlata pretesa da parte del singolo Stato di sottoporre ad imposizione situazioni che non si siano integralmente realizzate all'interno del proprio territorio. Ciò ha comportato una proliferazione notevole di tali Convenzioni al fine di armonizzare le legislazioni tributarie degli Stati contraenti¹⁰.

Il divieto della doppia imposizione, sia nell'ordinamento interno (v. artt. 67 del d.P.R. 29/09/1973, n. 600, in materia di accertamento delle imposte sui redditi e 163 del d.P.R.

⁹ V., *ex pluribus*, v. Cass., Sez. 5, n. 9903/2020 che, in attuazione del **giusto processo** di cui all'art. 6 CEDU, ha riconosciuto la possibilità di introdurre nel processo tributario, le **dichiarazioni rese da terzi** in sede extraprocessuale aventi, anche per il contribuente, il valore probatorio proprio degli elementi indiziari; Sez. 5, 19/11/2019, n. 29980, sul **principio di effettività** (art. 6 CEDU) ha ritenuto che, in materia di accise, il consumatore finale, al quale il fornitore abbia addebitato le imposte, pur non essendo legittimato dalla disciplina interna, può chiedere, in coerenza con la direttiva n. 2008/118/CE direttamente il rimborso. Numerose pronunce si sono interessate dell'applicazione dell'art. 6 §1 CEDU in tema di **giusto processo** in materia tributaria, data la rilevanza rispetto alle questioni relative al contraddittorio endoprocedimentale e sulla durata del processo. Tra esse si segnala Cass., Sez. 5, n. 24899/2018; Cass. Sez. 5 n. 20358/2020 la cui massima così recita: *Il principio del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU trova mediata applicazione, "in parte qua", in relazione alla natura armonizzata della pretesa fiscale relativa all'IVA, ove letto in combinato disposto con l'art. 47 della Carta UE dei diritti fondamentali, pacificamente applicabile anche ai giudizi tributari, non contenendo detta norma l'inciso limitativo riferito ai giudizi civili che, invece, compare nell'art. 6 CEDU. In tale ambito il cuore del diritto ad un equo processo è rappresentato, come stabilito dalla Corte EDU con la sentenza Chambaz c. Francia, dalla tutela del diritto al silenzio e alla non autoincriminazione, sicché tali diritti presuppongono che le autorità, nel determinare la responsabilità degli individui, non ricorrano ad elementi di prova ottenuti attraverso la minaccia di sanzioni o in forza di pressioni nei confronti dell'accusato; sul rapporto tra processo penale e processo tributario e sulla necessità di ricostruire l'operatività del principio del *ne bis in idem* nell'ambito del diritto sovranazionale, non solo e alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia (CGUE, 20 marzo 2018, c-524/2015 Mancini) ma anche quanto al diritto della convenzione (CEDU 4 marzo 2014, Grande Stevens contro Italia del 4 marzo 2014 n. 18640/2010 e seguenti, oltre che della giurisprudenza costituzionale (Corte costituzionale n. 43/2018), la Corte di Cassazione è sempre più consapevole come nel caso della pronuncia n. 34219/2019 la quale, in relazione al riconoscimento della garanzia del *ne bis in idem* sancito dall'art. 4, Protocollo n. 7 annesso alla Convenzione EDU, ha ritenuto che la fattispecie non costituisce violazione del *ne bis in idem*. Sulla compatibilità alla CEDU della **tassazione in materia di esproprio**, v. Sez. 5, n. 26417 del 2018. Sui **profili contenutistici del ricorso in cassazione** di cui all'art. 366, comma 1, n. 3) e 4), cod. proc. civ., con riguardo alla giurisprudenza formatasi sul tema e all'esigenza di assicurare un'effettiva tutela del diritto di difesa ex art. 24 Cost., nel rispetto dei principi costituzionali e convenzionali del giusto processo, ex artt. 111, comma 2, Cost. e 6 CEDU, cfr. Sez. 5, 30/04/2020, n. 8425. Anche in tema di **pandemia** la Convenzione EDU ha rappresentato il necessario punto di riferimento per la soluzione delle questioni riguardanti lo svolgimento dell'udienza, affermandosi che, nel giudizio di legittimità, la causa tributaria può essere trattata, anziché in pubblica udienza, con il nuovo rito camerale "non partecipato", ai sensi degli artt. 375 e 380 bis. l c.p.c., in presenza di particolari ragioni giustificative, purché obiettive e razionali, tra cui rientra l'esigenza di evitare, nel periodo di emergenza epidemiologica da Covid-19, assembramenti all'interno degli uffici giudiziari e contatti ravvicinati tra le persone, alla luce sia dell'art. 221, comma 4, del d.l. n. 34 del 2020, conv., con modif., in l. n. 77 del 2020 - che consente, fino a cessata emergenza sanitaria, la trattazione scritta delle cause civili (cd. udienza cartolare) - sia delle misure organizzative adottate dal Primo presidente della Cassazione, con propri decreti, al fine di regolamentare l'accesso ai servizi (Cass., Sez. 5, n. 26480/2020).*

¹⁰ I testi delle Convenzioni stipulate dall'Italia sono reperibili tramite il sito *internet* del Dipartimento delle Finanze www.finanze.it.

22/12/1986, n. 917 del Testo unico delle imposte sui redditi¹¹), che in quello sovranazionale, ha riguardo al fenomeno della doppia (o plurima) imposizione “giuridica” essendo generalmente compatibile con il sistema la doppia (o plurima) imposizione “economica” dello stesso reddito. Quest’ultima identifica il fenomeno in cui più di un soggetto viene assoggettato a tassazione relativamente ad uno stesso reddito (si pensi al caso della distribuzione del dividendo - soci e società - quale reddito tassabile in capo al soggetto che lo percepisce, o al caso di operazioni internazionali messe in essere da gruppi multinazionali, come l’operazione economica legata al *transfer pricing*) e la sua compatibilità con l’ordinamento interno è generalmente correlata a ragioni di politica legislativa quali, ad esempio, finalità perequative ovvero di incentivazione all’impiego di determinati istituti giuridici, come nelle ipotesi di parziale detassazione dei dividendi delle società di capitali o delle plusvalenze imponibili da cessione di partecipazioni in capo alle persone fisiche¹².

La doppia imposizione giuridica opera, dunque, nell’ambito di fattispecie caratterizzate da due elementi oggettivi, costituiti dalla stessa imposta e dallo stesso presupposto, con la conseguenza che al ricorrere di tali due presupposti, uno stesso reddito è tassato due volte¹³. Ergo, la *doppia imposizione internazionale* riguarda l’imposizione da parte di più Stati delle medesime manifestazioni di ricchezza in capo ad un medesimo soggetto attraverso imposte identiche o simili¹⁴; tale imposizione può riguardare anche la doppia imposizione economica internazionale laddove non sia giustificata da ragioni perequative (v., *infra*, sui dividendi-madre figlia).

Il fenomeno è reso possibile dal fatto che gli Stati, per individuare le fattispecie imponibili, adottano criteri analoghi ovvero suscettibili di combinarsi in modo tale che la medesima fattispecie risulta collegata ad una pluralità di ordinamenti giuridici. Tale sovrapposizione della fattispecie fiscale viene in rilievo con riferimento all’imposta sui redditi: i soggetti residenti in uno Stato vengono assoggettati all’imposta sul reddito, ovunque prodotto, a prescindere quindi dalla localizzazione della fonte del reddito stesso (cd. principio del reddito mondiale), mentre i soggetti non residenti vengono assoggettati ad imposizione in relazione alle fonti collocate nel territorio del singolo stato (cosiddetto principio di

¹¹ In relazione al contesto in cui il divieto della doppia imposizione giuridica è stato positivizzato, una parte della dottrina ha evidenziato che la previsione di cui all’art. 67 del d.P.R. n. 600/1973, in quanto inserita in un testo normativo relativo all’accertamento, avrebbe rilevanza sul piano puramente procedimentale, quale vincolo all’azione dell’amministrazione finanziaria, con particolare riferimento ai principi di imparzialità e di buon andamento dell’amministrazione ex art. 97 Cost., che non puoi emanare un atto che applichi, in dipendenza di un medesimo presupposto, la stessa imposta già applicata con un altro atto¹¹; viceversa, la previsione di cui all’art. 163 del d.P.R. n. 917/1986, in quanto inserita in un testo normativo contenente disposizioni di carattere sostanziale (t.u.i.r.), conferirebbe al divieto una portata sostanziale, quantomeno sul piano dell’interpretazione della fattispecie impositiva, introducendo un criterio vincolante per l’interprete in quanto costituente principio generale del diritto tributario - la cui *ratio* risiede nel principio di capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost. - con applicabilità non solo nell’ambito delle imposte sul reddito ma di tutti gli altri tributi che non lo prevedono.

¹² Anche la giurisprudenza esclude che violi il divieto della doppia imposizione la duplicità meramente economica di prelievo sullo stesso reddito tanto più se le due imposizioni attingono a soggetti giuridici diversi (Cass., 29/05/2018 n. 13503; Cass. 30/10/2018, n. 27625).

¹³ Secondo Cass., Sez. 5, 25/05/2016 n. 10793, non massimata, l’operatività del divieto di doppia imposizione, postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto. La giurisprudenza riconosce tale dicotomia, ribadendo, in numerose pronunce (v. Sez. 5, nn. 29635-30140-30147 del 2019 e 2313 del 2020), che la doppia imposizione viene definita «economica» quando due Stati sottopongono a imposizione contribuenti diversi per lo stesso reddito e viene definita «giuridica» quando due Stati sottopongono a imposizione lo stesso contribuente per lo stesso reddito laddove l’eliminazione della prima è ritenuta obiettivo tipico dell’UE (Avv. Gen., in causa C-389/18, note 15 e 30).

¹⁴ V. *ex plurimis*, MARZITTI, A. *La doppia imposizione internazionale nel difficile coordinamento tra Convenzioni bilaterali e direttiva madre-figlia* (nota a Cass., Sez. V, 31/01/2020, n. 2313), in *Riv. dr. trib. on line*, 27 aprile 2020; CASERTANO, G., *La direttiva “madre-figlia”, le norme interne e le convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Rass. trib.*, 1995, pagg. 804 ss.; MARINI, G. *Le distorsioni economiche del rimborso del credito d’imposta previsto dalla nuova Convenzione Italia-Francia*, *ibidem*, pag. 254 ss.

territorialità o della fonte). In tale situazione, se un soggetto percepisce redditi in uno Stato diverso da quello di residenza, subirà in relazione ai redditi di fonte estera, una duplice tassazione proveniente, da una parte, dallo Stato di residenza, in relazione al principio del reddito mondiale e, dall'altra, dallo Stato della fonte, in relazione al principio di territorialità. Il fenomeno può realizzarsi anche rispetto ad altri presupposti impositivi come accade per l'imposta sul patrimonio (nell'ipotesi in cui uno Stato sottoponga i residenti nel proprio territorio ad imposizione in relazione al patrimonio mondiale e i non residenti in relazione al patrimonio localizzato sul suo territorio), o per le imposte di successione (come nell'ipotesi in cui entrambi gli Stati determinano l'imposta in base all'unitario (mondiale) apprezzamento dell'asse ereditario ma con riferimento alla residenza del *de cuius* e da parte dell'altro Stato alla residenza dell'erede).

Sul piano squisitamente contenutistico i metodi utilizzati dagli Stati per eliminare le situazioni di doppia imposizione internazionale sono l'esenzione e l'imputazione o il credito d'imposta¹⁵.

La rilevanza internazionale del fenomeno ha fatto sì che tali Convenzioni siano state redatte sulla base di modelli elaborati nell'ambito delle organizzazioni internazionali ed in particolare in base al Modello di Convenzione OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico); si tratta di un Modello la cui adozione è oggetto di raccomandazione agli Stati, non obbligatoria, con salvezza di inserimento di singole clausole¹⁶. Anche in ambito ONU, nel 1980, è stato elaborato un Modello che ne segue i tratti essenziali, accogliendo le richieste dei Paesi in via di sviluppo. I Paesi dell'America Latina hanno sottoscritto il "Patto Andino" con gli Stati terzi. I Trattati sottoscritti dall'Italia sono tutti conformi al Modello approvato in ambito OCSE nel 1963 (ed ai suoi successivi aggiornamenti del 1977, 1992, 2000, 2002, 2005 e 2014; da ultimo, l'emergenza Covid- 9 ha comportato, l'aggiornamento delle Linee Guida OCSE sull'interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni – *Update Guidance on Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Pandemic*, del 21/01/2021).

Benché non riguardi il tema della presente trattazione, merita cenno il fatto che il 25 giugno 2020 è entrato in vigore il d.lgs. 10 giugno 2020 n. 49, recante attuazione della Direttiva UE 2017/1852 del Consiglio, del 10 ottobre 2017, sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea, emanato in attuazione dell'articolo 8 comma 1, della legge n. 117 del 2019, legge di delegazione europea 2018. La Direttiva, nota come direttiva DRM (*Dispute Resolution Mechanism*), il cui termine di recepimento era fissato al 30 giugno 2019, attraverso la predisposizione di una procedura amichevole, con una eventuale fase arbitrale, ha istituito un meccanismo non giurisdizionale - vincolante e con obbligo di risultato- di risoluzione amministrativa delle controversie tra Stati membri derivanti

¹⁵ Il **metodo dell'esenzione** indica la situazione in cui lo Stato di residenza del soggetto che ha percepito il reddito, in forza della normativa convenzionale, riconosce unilateralmente un'esenzione (ovvero la non applicazione dell'imposta) per alcune tipologie di redditi di fonti estera; tramite la Convenzione, internazionale, cioè, insorge in capo allo Stato che rinuncia in tutto in parte alla sua potestà impositiva, l'obbligo di esentare la fattispecie nell'ambito del diritto interno. Con il **metodo dell'imputazione** del credito d'imposta, invece, lo Stato si assume l'obbligo pattizio di compensare l'obbligazione di imposta di diritto interno con un credito di imposta.

¹⁶ L'articolo 2 del Modello Ocse di Convenzione bilaterale in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, nel definire l'ambito di applicazione oggettivo, si limita a stabilire che la convenzione si applica alle imposte sul reddito e sul capitale "prelevate per conto di ciascuno degli Stati contraenti o loro suddivisioni politiche o autorità locali, qualunque sia il sistema di prelevamento" precisando che sono considerati tali "tutte le imposte prelevate sul reddito sul capitale complessivo, su elementi del reddito del capitale comprese le imposte sugli utili derivanti dalle alienazioni di beni mobili o immobili, le imposte sulla ammontare dei salari corrisposti dalle imprese virgola non che le imposte sulle plusvalenze di capitale". Deve trattarsi, dunque, di imposte aventi le richiamate caratteristiche - comprese quelle prelevate mediante il sistema della ritenuta alla fonte a titolo sostitutivo in forma di addizionali- a prescindere da quale ente eserciti la potestà tributaria di imposizione potendo trattarsi di poste prelevate dallo Stato, da Stati federati, da enti territoriali minori quali le regioni, le province o gli enti comunali.

dall'interpretazione e applicazione di Accordi e Convenzioni per l'eliminazione della doppia imposizione.

Doppia imposizione convenzionale, principio di specialità e interpretazione teleologica

Le Convenzioni internazionali assumono rilevanza giuridica nell'ordinamento italiano soltanto con l'emanazione della legge di ratifica. Pertanto, sul piano strettamente *legislativo* e della gerarchia delle fonti, una volta intervenuta la legge di ratifica, le disposizioni delle Convenzioni assumono all'interno dell'ordinamento valore di fonte primaria ai sensi dell'art.10, comma 1, Cost. (che prevede il sistema di adattamento dell'ordinamento italiano alle norme del diritto internazionale) e dell'art.117 Cost. (che prevede l'obbligo comune dello Stato e delle Regioni di conformarsi ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario ed agli obblighi internazionali), come peraltro ribadito, nella materia tributaria, anche dall'art. 75 del d.P.R. n. 600 del 1973 («nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi, sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia») e dall'art. 169 del d.P.R. n. 917 del 1986 (per il quale le disposizioni dello stesso T.U. «si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione»).

Avendo le regole convenzionali natura di norme di carattere *speciale* rispetto alle norme generali stabilite dal legislatore italiano, l'eventuale antinomia tra regola interna e regola sovranazionale deve essere risolta facendo applicazione del principio di specialità (*generi per speciem derogatur*) e, quindi, dando prevalenza alle norme speciali della Convenzione¹⁷.

Tale gerarchia, non esime, tuttavia, il giudice tributario dal verificare fino a che punto la specialità della norma pattizia preclude il ricorso alle definizioni previste dalla normativa interna ovvero preclude la possibilità di attribuire a determinati termini, non espressamente contenuti nella Convenzione, il significato attribuito dalla legislazione interna.

Di qui, la prolifera, quanto interessante, interpretazione che ne è derivata (cd. sistematica e/o teleologica) che ha consentito non solo di regolare il sistema multilivello delle fonti con l'individuazione della disciplina giuridica tributaria da applicare, ma, segnatamente, di individuare concetti generali per la definizione di istituti propri del diritto tributario. La nozione di “stabile organizzazione” ne è esempio principe, descritto nella gran parte delle Convenzioni bilaterali, ancorché, ai fini delle imposte sui redditi e sull'Irap, essa sia definita dall'art. 162 t.u.i.r.¹⁸.

¹⁷ Si è affermato il principio generale che le Convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117 Cost., comma 1, nel testo di cui alla legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3, art. 3), principio che, applicato in materia d'imposte sul reddito, comporta che le norme pattizie derivanti da accordi tra gli Stati prevalgono, attese la specialità e la *ratio* di evitare fenomeni di doppia imposizione, su quelle interne (v. Cass., 19/01/2009, n. 1138 sulla Convenzione Italia-Irlanda; *id.* Cass., 15/7/2016, n. 14476 che sul caso dell'indennità di fine rapporto di cittadino residente in Svizzera ma dipendente delle Ferrovie dello Stato ha riconosciuto la prevalenza della norma pattizia che prevedeva l'imponibilità del trattamento di fine rapporto solo nello Stato di residenza; v., altresì, Cass., 24/11/2016, n. 23984). Cass., Sez. 5, Sentenza, n. 30140 del 20/11/2019, ha ribadito tali principi affermando, al paragrafo n. 5.9. della motivazione, che: “Sulla base di dette norme, quindi, questa Corte (Cass., 19/01/2009, n. 1138; Cass., 15/7/2016, n. 14474) ha non solo affermato il principio generale che le Convenzioni, per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie, prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117 Cost., comma 1, nel testo di cui alla legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3, art. 3); ma anche specificato in particolare che, in materia d'imposte sul reddito, le norme pattizie derivanti da accordi tra gli Stati prevalgono, attese la specialità e la *ratio* di evitare fenomeni di doppia imposizione, su quelle interne (Cass., 24/11/2016, n. 23984)”.

¹⁸ Va dato assoluto rilievo alla presenza economica significativa e continuativa dell'impresa ovvero alla complementarietà delle attività economiche complessivamente esercitate dall'impresa nel territorio dello Stato. La legge n. 205/2017 ha apportato significative modifiche alla disciplina della **stabile organizzazione** ed ai criteri per la sua determinazione, riformulando le tradizionali categorie della stabile organizzazione materiale e personale. In particolare,

Ed invero, dato per assodato che le Convenzioni non attribuiscono potestà normativa tributaria agli Stati che le sottoscrivono, ma stabiliscono il limite del potere normativo dei singoli Stati, regolando la loro diversa potestà impositiva e, quindi, la diversa tassazione dei redditi percepiti da uno dei due Stati nei confronti di soggetti che non siano ivi residenti (v. sentenza della Corte di Giustizia UE 19 novembre 2009, *C-540-07*, in tema di dividendi, che ha suggellato la funzione delle Convenzioni di rimedio contro le doppie imposizioni internazionali¹⁹), va da sé che esse, per essere applicate, richiedono un'interpretazione, per la quale è fondamentale il ruolo del giudice.

Nel tentativo di inquadrare le norme, di diritto internazionale, che assumono rilievo nell'interpretazione dei trattati di contrasto alla doppia imposizione, si distingue tra norme "generali" contenute nella Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969, ratificata dall'Italia con la legge 12 febbraio 1974 n. 112 e norma "speciale" contenuta all'art. 3 (rubricato definizioni generali) del Modello di Convenzione OCSE.

La Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati «ha reso per lo più obsolete le precedenti divergenze di opinione sull'interpretazione dei trattati»²⁰, diventando centrale nel procedimento ermeneutico in quanto pone regole generali di interpretazione [art. 31 (regola generale di interpretazione), art. 32 (mezzi complementari di interpretazione) e 33 (interpretazione dei trattati autenticati in più lingue)] che rendono recessive non solo le disposizioni interne, ma anche le disposizioni di carattere dubbio contenute nelle Convenzioni.

In tale stregua, il criterio residuale pattizio, che rimette ad un unico Stato contraente l'interpretazione di espressioni non definite dallo stesso accordo, non può essere considerato di per sé solo decisivo in quanto recessivo rispetto ai criteri dettati dagli articoli 31 e 33 della Convenzione di Vienna del diritto dei trattati.

E così, la Corte di Cassazione (v. Cass., Sez. 5, 14/11/ 2019, n. 29635), impegnata ad interpretare la Convenzione di Bonn tra Italia e Germania, ratificata con l. n. 459 del 1992 e, segnatamente, l'art. 24 di tale trattato - il quale, ricorrendone le condizioni, esclude i dividendi dalla base imponibile del reddito della società-madre italiana - ha affermato che «sul punto, la giurisprudenza euro-unitaria (Corte Giustizia, Grande Sez., sent. 12/09/2017, n. 648/15, ai punti 35-39 della motivazione), sia pure a proposito di una Convenzione sulle doppie imposizioni stipulata tra altri Stati, ha già avuto modo di chiarire che il criterio residuale pattizio, che rimette ad un unico Stato contraente l'interpretazione di espressioni non già

è stata introdotta la possibilità di ravvisare una stabile organizzazione in Italia anche in *“una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso”*. Tuttavia, la definizione di stabile organizzazione trova le sue premesse fondamentali anche nell'attuazione dei Report finali del **Progetto BEPS** e, da ultimo, nell'attuazione della **Convenzione Multilaterale OCSE** per l'adeguamento dei trattati fiscali contro le doppie imposizioni.

¹⁹ V. Corte di Giustizia UE 19 novembre 2009, *C-540-07*, secondo cui: “Si deve rammentare preliminarmente che, se è pur vero che la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto comunitario (v., in particolare, sentenza 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 29). 29 Infatti, in mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione comunitaria, gli Stati membri rimangono competenti a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri di ripartizione del loro potere impositivo, in particolare, al fine di eliminare le doppie imposizioni (sentenze 12 maggio 1998, causa C-336/96, Gilly, Racc. pag. I-2793, punti 24 e 30, nonché 7 settembre 2006, causa C-470/04, N, Racc. pag. I-7409, punto 44). 30 La direttiva 90/435 mira ad eliminare, instaurando un regime fiscale comune, qualsiasi penalizzazione della cooperazione tra società di Stati membri diversi rispetto alla cooperazione tra società di uno stesso Stato”.

²⁰VOGEL K., *Double Tax Treaties and their Interpretation*, Vogel, K. *Berkeley Journal of International Law*, §4, pag. 30 e ss: “The Vienna Convention has rendered earlier differences of opinion with regard to treaty interpretation for the most part obsolete. It is true that the Vienna Convention contains only relatively general rules, and it therefore cannot make allowances for the peculiarities of tax treaties. It has resolved, nevertheless, some of the uncertainties in prior international practice. The relevant provisions of the Vienna Convention regarding the interpretation of treaties are contained in Articles 31 through 33.”.

definite dallo stesso accordo, non può essere considerato di per sé solo decisivo, ed è comunque recessivo rispetto ai criteri dettati dagli artt. 31-33 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, conclusa a Vienna il 23 maggio 1969, di cui sono parti sia l'Italia che la Repubblica federale tedesca, dalla quale risulta la regola generale (art. 31, paragrafo 1) che un trattato dev'essere interpretato in buona fede, in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo».

Ancora, dandosi prevalenza alla regola generale prevista dall'art. 31, comma 1, della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati secondo cui «un trattato deve essere interpretato in buona fede in base al senso comune da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo», si è affermato che l'espressione utilizzata nella Convenzione Italia-Svizzera per la definizione della persona "fisica" residente ("assoggettata ad imposta nello stesso Stato...") «deve essere intesa nel senso di potenziale assoggettamento della stessa ad imposizione in modo illimitato (*full liability to tax*), a nulla rilevando il dato dell'effettivo prelievo fiscale subito dalla persona fisica» (così, Cass., Sez. 5, 17/04/2019, n. 10706, § 1.10). In tal caso, dunque, la prevalenza della regola generale di cui all'art. 31 della Convenzione di Vienna, ha consentito di interpretare la nozione di persona fisica residente in uno Stato contraente, utilizzata ai fini della applicazione della minore imposta dalla Convenzione Italia-Svizzera, nel senso di potenziale assoggettamento della stessa ad imposizione in modo illimitato nello Stato di residenza, indipendentemente dall'effettivo prelievo fiscale subito, essendo lo scopo delle convenzioni bilaterali quello di eliminare la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali ed agevolare l'attività economica internazionale, come affermato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 19 novembre 2009, n. 540.

Anche in controversia relativa ai dividendi infragruppo erogati da una società figlia-tedesca ad una società-madre italiana, che ne possiede l'intero capitale sociale o almeno il 25%, si è data centralità assoluta della convenzione di Vienna, in quanto fonte primaria e in quanto avente carattere di specialità, prevalente sulle norme interne (nella specie sull'art. 89, comma 2, del d.P.R. n. 917 del 1986, come modificato dal d.lgs. n. 344 del 2003), affermandosi che l'interpretazione letterale dei trattati e dei criteri di cui all'art. 31, paragrafo 1 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969, e degli artt. 23A e 23B del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione, vieta non soltanto la doppia imposizione giuridica, ma anche quella economica internazionale a cascata (v. Cass., Sez. 5, 20/11/2019, n. 30140).

Quanto ai canoni OCSE, la giurisprudenza italiana si è storicamente mostrata incline a riconoscere valore interpretativo sia al Modello che al Commentario Ocse²¹ e, pur escludendone l'efficacia vincolante, ne ha riconosciuto la funzione di indirizzo ovvero di raccomandazione diretta ai paesi aderenti all'OCSE (v. Cass., sez. 5, 28/07/2006, n. 17206). In altri termini, poiché il giudice, in base al principio di legalità, è vincolato nell'interpretazione della legge soltanto da atti aventi forza di legge, Modello e Commentario non hanno alcuna efficacia vincolante, ma di indirizzo, per arrivare all'interpretazione delle clausole di dubbio significato.

Laddove, invece, la regola ermeneutica contenuta nell'art. 3 del Modello Ocse sia divenuta norma pattizia in quanto inserita nella Convenzione bilaterale, essa diviene vincolante ai fini dell'interpretazione dei Trattati. Con tale disposizione viene, infatti, espressamente prevista la regola della “**prevalenza**” della disposizione pattizia (ove la lingua

²¹ Il Commentario al Modello OCSE identifica la dimensione internazionale del fenomeno della doppia imposizione sull'esistenza di quattro elementi essenziali, quali, il presupposto d'imposta (fatto materiale/ economico che genera la tassazione, quali il reddito, il patrimonio etc.), le imposte (le convenzioni individuano le imposte di riferimento), il contribuente (identità del soggetto passivo, criterio distintivo anche dalla doppia imposizione economica), il periodo d'imposta (i presupposti di imposta possono essere integrati solo da fatti che si verificano nell'unità di tempo prevista, come i redditi di competenza della stesso periodo).

del trattato dovrebbe essere vincolante in misura maggiore di quanto non lo sia nella pratica europea in materia di diritto interno), «*a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione*».

Ampia, infatti, è la zona grigia delle definizioni contenute nella Convenzione che non hanno carattere autonomo rispetto alla normativa interna dello Stato contraente, ovvero di definizioni suscettibili di diversa interpretazione: il paragrafo 2 dell'articolo 3 Modello Ocse dispone, infatti, che «per l'applicazione della Convenzione in qualunque momento da parte di uno Stato contraente le espressioni ivi non definite hanno, a meno che il contesto non richieda una differente interpretazione, il significato che ad essi attribuito in quel momento dalla legislazione di detto stato relativamente alle imposte qui la convenzione si applica prevalendo ogni altro significato dato al termine nell'ambito dell'altre leggi dello Stato».

In buona sostanza, la norma pattizia, recepita dal modello OCSE, a differenza delle regole generali della Convenzione di Vienna, consente di interpretare un'espressione della Convenzione, che non sia autonomamente definita, attraverso la definizione normativa che ne dia la legge interna²².

Quanto al significato che il termine “contesto” assume all'interno dei trattati contro le doppie imposizioni, è opinione comune che affinché la disposizione pattizia (art.3, par.2) abbia un senso, sia necessario che il “contesto” comprenda, oltre gli strumenti indicati negli artt. 31 e 32 della Convenzione di Vienna, qualsiasi altro mezzo idoneo ad identificare la volontà delle parti contraenti con tutte le difficoltà che tale metodo (*case by case approach*) comporta.

²² La giurisprudenza della Corte è ricca di applicazioni di detto criterio interpretativo, ad esempio sull'interpretazione del termine “**sicurezza sociale**” v. Cass. n. 23001/2010, sulla Convenzione Italia -Lussemburgo, **con la quale si è affermato che il termine sicurezza sociale ha “un significato ampio e come tale comprensivo tanto dei diritti di previdenza che di quelli di assistenza, con la conseguenza che essa è sottoposta all' potestà impositiva di entrambi gli Stati”**; cfr. Relazione di CRUCITTI, R. sul *Secondo Ciclo di seminari di approfondimento Tributario*, organizzato dalla SSM, 8 marzo 2017: Nel genere sicurezza sociale è venuto così a trovare collocazione non solo il trattamento assistenziale ma anche quello previdenziale con il quale lo Stato assicura ai lavoratori (che come tali hanno diritto all'intervento dello Stato sociale) la copertura dai rischi tipici del rapporto di lavoro e della persona umana. (malattia, morte, infortunio sul lavoro), Conseguentemente ha trovato collocazione il concetto stesso di pensione (purché non volontaria), declinato in tutte le sue accezioni, anche quella di anzianità, essendo chiaro che la finalità della pensione non volontaria è proprio quella della sicurezza sociale e che tale finalità non viene esclusa, ma anzi accresciuta, dal fatto che la pensione di anzianità sia collegata al versamento obbligatorio di contributi durante l'intero arco della vita lavorativa. In effetti ciò che rileva è che il legislatore, avendo individuato e disciplinato una serie di fattispecie con le quali ed attraverso le quali assicurare il lavoratore (*ut homines vivant et bene vivant*) con riferimento ai vari accadimenti della vita, abbia inserito tra le medesime anche la vecchiaia, declinata sia con riferimento al servizio (pensione di anzianità), che all'età (pensione di vecchiaia). Pertanto, la circostanza che il legislatore detti una disciplina in parte diversa per i trattamenti pensionistici di anzianità rispetto a quelli di vecchiaia, non esclude che entrambi appartengono comunque al sistema generale di sicurezza sociale. Tanto discende, con riferimento al nostro ordinamento, direttamente dall'art. 38 Cost. (sentenza n. 5048/07; 12885/93; 26/2000), ma trova un fondamento anche in alcune pronunce CEDU (Provvedimento del 15/09/2009, Caso: Moskal contro Polonia; Provvedimento del 22/10/2009, Caso: Apostolakis contro Grecia), e trova un preciso riscontro nella previsione dell'art. 22 della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo che, tra i diritti c.d. sociali, riconosce il diritto alla sicurezza sociale. Numerose pronunce hanno riconosciuto rilevanza, in funzione interpretativa - ossia per arricchire di argomenti e corroborare una tesi già assunta in base al dato testuale, così come prevede la stessa Convenzione di Vienna (cfr. Cass. 24/11/2016 n. 23984 del 2016 e Cass. nn. 3367 e 3368 del 2002, n. 7851 del 2004 e n. 9942 del 2000, ivi richiamate) - sia al Modello di Convenzione approvato in ambito OCSE sia al Commentario OCSE al relativo modello (Cass., 19/12/2018, n. 32842, in tema di definizione del concetto di "beneficiario effettivo" utilizzato nella Convenzione italo-tedesca; Cass., 7/9/2018, n. 21865, in materia di redditi percepiti all'estero dagli artisti; Cass., 10/11/2017, n. 26638, in relazione alla Convenzione Italia-Federazione Russa, per l'individuazione della residenza della persona fisica; Cass., 21/12/2018, n. 33218, con riferimento alla Convenzione tra l'Italia ed il Regno del Marocco, per l'interpretazione della "stabile organizzazione"; Sez. 5, 27/05/2021, n. 14764, sull'istanza di rimborso di crediti di imposta su dividendi di fonte italiana, percepiti da società con sede nel Regno Unito e priva di stabile organizzazione nel territorio statale, sulla locuzione "all'atto della ricezione" della domanda.

Non è mancata dottrina critica ai tentativi di tipizzazione del fenomeno della doppia imposizione, rilevandosi, in contrario, che si tratta di una nozione che ha solo funzione descrittiva del fenomeno, riassuntiva degli elementi ricorrenti nelle fattispecie previste dalle convenzioni internazionali, ma non normativa in quanto le norme contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni disciplinano di volta in volta la fattispecie in relazione alle quali esse trovano applicazione.²³

La stessa dottrina ha evidenziato come la scelta degli Stati di eliminare il fenomeno della doppia imposizione sia stata funzionale al perseguimento di obiettivi di politica economica piuttosto che di giustizia distributiva²⁴.

Non sono mancati tentativi di stigmatizzare criteri ermeneutici comuni agli Stati ed ai loro interpreti; in tal senso è stato osservato che, poiché i trattati fiscali hanno lo scopo di allocare equamente i crediti fiscali tra gli stati contraenti, tale obiettivo può essere raggiunto “solo se il trattato è applicato in modo coerente da entrambi gli Stati contraenti, in base ad un’interpretazione “comune”, così come, per altre ragioni, si fa nel diritto internazionale privato per quanto riguarda l’interpretazione delle norme di conflitto”²⁵.

Doppia imposizione, Interpretazione adeguatrice e diritto comunitario

Attraverso l’interpretazione sistematica, gli ordinamenti degli Stati giungono, inevitabilmente ad un’interpretazione adeguatrice del diritto comunitario ed ai sovraordinati principi, ivi tutelati, di non discriminazione, di libertà di stabilimento e di circolazione del capitale.

Il panorama della giurisprudenza tributaria è così ricco da sconsigliare qualsiasi tentativo di rassegna delle decisioni fondate su tale percorso ermeneutico²⁶.

Non può non farsi cenno, tuttavia, per la pregnanza che assume con riguardo all’interpretazione adeguatrice dei trattati contro le doppie imposizioni, alla giurisprudenza in materia di cd. “dividendi madre-figlia”.

²³ FANTOZZI, A. VOGEL, K., *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. comm.*, V, Torino, 186.

²⁴ FANTOZZI, A. VOGEL, K., *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. comm.*, V, Torino, 182 ss.

²⁵ VOGEL, K., *Double Tax Treaties and their Interpretation*, Berkeley Journal of International Law, §4, pag. 37 e ss.: *Tax treaties are meant to allocate tax claims equally between the contracting states. This goal can only be achieved if the treaty is applied consistently by the authorities and courts of both contracting states. In interpreting tax treaties, therefore, an interpretation should be sought which is most likely to be accepted in both contracting states.* 86 *This precept of "common interpretation" is also recognized in private international law with regard to the interpretation of conflict rules.* Recentemente, grazie al lavoro congiunto di studiosi di vari paesi, si è arrivati ad auspicare l’applicazione del metodo “International Tax Group” dei saggi del volume *Current Tax Treaty Issues*, quale presupposto per una sintesi comparatistica delle problematiche fiscali comuni ai vari Paesi, per l’evoluzione dei testi dei trattati e per l’individuazione di principi generali del diritto tributario internazionale, v. MAISTO G., *Il “metodo comparativo” quale strumento evolutivo del diritto dei trattati fiscali: note a margine del volume “Current Tax Issues” edito da IBFD per i cinquant’anni dell’International Tax Group*”, Rubrica di diritto internazionale e comparato.

²⁶ Interessante è il fenomeno della **esterovestizione** e della **regolazione UE dei tributi armonizzati**: diretta per dazi doganali (codice doganale comunitario; regolamento di attuazione; regolamenti settoriali) e indiretta per accise (es. Direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE) e IVA (Direttiva 67/228/CEE dell’11 aprile 1967 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari; Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, attuativa di prima e alla seconda direttiva del Consiglio dell’11 aprile 1967; Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, cd. "direttiva rifiuta"), v., *ex multis*, Sez. 5, Sentenza n. 13312 del 29/05/2013, Rv. 626834 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 15786 del 19/09/2012, Rv. 623766 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 13505 del 27/07/2012, Rv. 623644 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 34577 del 30/12/2019, Rv. 656734 - 02; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 19661 del 24/07/2018, Rv. 650358 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 16697 del 03/07/2013, Rv. 627059 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 15198 del 04/06/2019, Rv. 654134 - 01; Sez. 5, Ordinanza n. 1301 del 22/01/2021, Rv. 660269-01; Sez. 5, Ordinanza n. 11418 del 30/04/2019, Rv. 653943 - 01; Sez. 5, Ordinanza n. 9453 del 04/04/2019, Rv. 653363 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 13087 del 25/07/2012, Rv. 623918 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 6246 del 13/03/2013, Rv. 626045 - 01.

Già solo il testo della massima, sotto riportata, della recentissima sentenza della Quinta sezione civile della Corte di Cassazione - compendiaria a fini dichiaratamente nomofilattici - esprime quanto detto in premessa e cioè come il diritto nazionale, il diritto dell'Unione europea e il diritto internazionale abbiano una funzione "circolare", dando vita ad un sistema ordinamentale aperto e flessibile, al quale contribuiscono tutte le componenti indicate dall'art. 117 e seguenti della Costituzione, criterio primario, ordinatore delle fonti. Tale massima così recita:

Sez. 5, Sentenza n. 20646 del 20/07/2021 (Rv. 661893 - 01): "In tema di imposte sui dividendi azionari corrisposti da una società figlia, residente in Italia, ad una società madre, residente nel Regno Unito, l'esenzione integrale da imposta sui dividendi riconosciuta in Italia ai sensi dell'art. 27-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, che ha attuato la direttiva madre-figlia n. 453/1990/CE, non elimina necessariamente il rischio di doppia imposizione economica né di violazione del principio di neutralità fiscale, secondo l'interpretazione offerta dalla Corte di giustizia (causa C-389/18 del 19 dicembre 2019, Brussels Securities); pertanto, è consentito alla società madre, che originariamente non abbia subito in Italia ritenute sui dividendi ricevuti ex art. 27-bis d.P.R. cit., di optare successivamente per l'applicazione dell'art. 10, par. 4 lett. b, della Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Regno Unito, ratificata con l. n. 329 del 1990, chiedendo un credito di imposta, che deve però subire una ritenuta del 5 per cento sull'ammontare dei dividendi ricevuti e un'ulteriore ritenuta del 5 per cento sull'importo del credito di imposta, non sussistendo una alternativa, in termini assoluti, tra le due fonti normative e trovando applicazione il principio di neutralità ed efficienza fiscale internazionale ("international tax neutrality ed efficiency"), espressione della "intercountry equity"²⁷. Con tale sentenza la Corte di Cassazione ha stabilito, dunque, che per i dividendi corrisposti dalla società figlia italiana alla società madre inglese, in origine esenti da ritenuta in forza dell'articolo 27 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, la madre stessa ha la possibilità di optare successivamente per il rimborso del credito d'imposta, ai sensi dell'articolo 10 paragrafo 4, lettera b) della Convenzione Italia-Regno Unito (imposta che i sensi della convenzione è decurtato del 5% dell'ammontare dei dividendi e di un'ulteriore 5% dell'ammontare del credito medesimo), e ciò ha affermato proprio attraverso un'attenta di opera di interpretazione adeguatrice.

Tralasciando il tormentato percorso del riconoscimento del credito di imposta su dividendi esteri, prima circoscritto agli utili distribuiti dalle società controllate, rilevantisima per gli scopi della presente relazione, è la considerazione, di cui alla pronuncia in parola, che sia la direttiva, sia le Convenzioni bilaterali hanno il comune obiettivo della eliminazione della doppia imposizione economica e che tale comunanza di obiettivo non può mai determinare in concreto la distorsione rappresentata da un indebito duplice beneficio²⁸.

Fondamentale, sempre nell'ottica di un'interpretazione di sistema, è, altresì, l'adeguamento dei giudici di legittimità al principio di "neutralità fiscale", ossia nell'accezione mutuata dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue con riferimento alla direttiva "madre-figlia", nell'evitare che la società madre subisca «un trattamento peggiore rispetto a quello che

²⁷ Dopo le quattro sentenze Cass. civ., Sez. 5, n. 25490 del 10-10-2019 (Lussemburgo), Cass. civ. Sez. V, n. 32255 del 13-12-2018 (Lussemburgo); Cass. civ. Sez. 5, n. 25264 del 04-05-2017 (Paesi Bassi), Cass. civ. Sez. V, n. 04771 del 24-02-2017 (Belgio), esplicative di un vasto filone ma sospettate d'infrazione - e segnalate per procedure di reclamo - da EU COMMISSION DG -Taxation and Customs Union - Direct Taxation Legal Affairs, gli organismi comunitari hanno indicato come posizione ufficiale della Comm. UE quella espressa in *Observations écrites déposées par la Commission Européenne dans l'affaire C-448/15* (Wereldhave), poi riprese da Conclusioni dell'Avvocato generale del 05-09-2019 in causa C-389/18 (Brussels Securities) e confluite nella (disagevole) Corte di giustizia UE, Sez. VII, 19-12-2019, C-389/18 (Brussels Securities). La prospettiva dell'attuale giurisprudenza, come sopra riportata in massima, è a favore delle società recuperando anche la Circolare del 10-08-1994 n. 151 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. VII.

²⁸ V. Cass. civ., Sez. 5, 14/06/2019 n. 16004.

spetterebbe qualora le due società (madre e figlia) fossero dello stesso Stato», in violazione del principio di neutralità fiscale che la direttiva vuole assicurare.

La disposizione combinata di fonti diverse apre, dunque, al principio secondo cui nel determinare le imposte dovute in Italia occorre tener conto anche del regime tributario degli altri paesi, e ciò a conferma di quanto l'interpretazione adeguatrice crei coerenza col "sistema"²⁹.

²⁹ V. MANZITTI, A., *La doppia imposizione internazionale nel difficile coordinamento tra convenzioni bilaterali e Direttiva-madre figlia*, in Riv. Telematica di dir. Trib.