

DIRITTO TRIBUTARIO

Nicolò Pollari – Salvatore Nota


«Il sistema delle fonti del Diritto Tributario Internazionale»

Mappa concettuale ragionata


Lezioni tenute nelle Università

2019 – 2020


Il sistema delle fonti: diritto tributario internazionale e diritto internazionale tributario




La fiscalità internazionale si fonda su norme che:



disciplinano materialmente le fattispecie impositive con elementi di estraneità che in sostanza sono quelle regolano i criteri di collegamento reali e/o personali su cui si fonda la pretesa impositiva che determinano l'insorgere dei conflitti



disciplinano i criteri per la risoluzione dei conflitti di pretese.



Queste ultime norme possono essere distinte in:
norme di conflitto «bilaterali perfette»
norme di conflitto «unilaterali»

diritto tributario internazionale



E' formato dall'insieme delle norme di promanazione nazionale ma ad efficacia ultraterritoriale, ossia relativamente a rapporti tributari esterni

sono distinte in



norme che disciplinano i criteri di collegamento reali e/o personali su cui si fonda la pretesa impositiva, che si distinguono in norme sulla localizzazione del reddito e norme sul trattamento del reddito



norme idonee alla risoluzione dei conflitti che determinano ipotesi di doppia imposizione internazionale.

diritto internazionale tributario



Comprende l'insieme di norme di promanazione ed efficacia internazionale (con portata applicativa non su un unico, bensì su più ambiti di giurisdizione), che riguarda gli effetti della sovrapposizione delle norme impositive ultraterritoriali ed i metodi di risoluzioni dei conflitti scaturenti dalle diverse pretese statuali

sono distinte in



LA CONSUETUDINE INTERNAZIONALE, come prova di una pratica generale accettata come diritto



I PRINCIPI GENERALI DI DIRITTO riconosciuti dalle nazioni civili



LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI, sia generali che particolari, che stabiliscono norme espressamente riconosciute dagli Stati in lite



LE DECISIONI GIUDIZIARIE E LA DOTTRINA degli autori più altamente qualificati delle varie nazioni come strumenti sussidiari per la determinazione delle norme di diritto

La Consuetudine internazionali

La Consuetudine fa parte del Diritto internazionale generale e costituisce, a differenza degli accordi, un fatto di produzione giuridica. Le Consuetudini internazionali sono costituite da un comportamento costante ed uniforme tenuto dagli Stati (l'«usus» o la «diuturnitas»), accompagnato dalla convinzione dell'obbligatorietà del comportamento stesso (la «opinio juris sive necessitatis»).

Tali norme possono beneficiare del procedimento di adattamento automatico operato ai sensi dell'art. 10 della Costituzione, secondo il quale: "L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute".

Da ciò discende che, in virtù del rango della fonte dalla quale il rinvio automatico proviene, le Consuetudini internazionali prevalgono a titolo di diritto speciale, con l'unico limite costituito dai principi fondamentali della Costituzione.

In ambito tributario, va rilevato che la consuetudine non può creare, a livello internazionale, nuove fattispecie impositive. Neanche può riguardare eventuali limiti della potestà impositiva.

I principi generali di diritto riconosciuti dalle Nazioni civili



Traggono origine dagli ordinamenti interni di un gran numero di Stati. L'affermazione costante di detti principi su un piano internazionale, fa acquisire ad essi il valore di consuetudine. In ambito tributario, esistono diversi principi tra i quali: la tassazione in base alla fonte effettiva del reddito; il criterio di tassazione dei residenti sul reddito ovunque prodotto; l'efficacia della norma fiscale nello spazio; il principio di non discriminazione dei non residenti; il divieto di doppia imposizione

Le Convenzioni internazionali



Il diritto tributario convenzionale comprende sia i trattati bilaterali sia i trattati multilaterali. Le Convenzioni fanno parte del diritto internazionale "particolare", che, a differenza del diritto internazionale "generale", a cui è subordinato, vincola solo ed unicamente gli Stati contraenti. In tale ambito, trova applicazione la Convenzione sul Diritto dei Trattati, siglata a Vienna il 23 maggio 1969

Tali accordi possono essere di due tipi

→ a contenuto sostanziale, ossia destinati a regolamentare, ripartendola, la potestà impositiva degli Stati contraenti e le relative pretese erariali

→ a contenuto procedurale, allorché disciplinanti la reciproca assistenza amministrativa per l'accertamento e la riscossione dei relativi tributi.

Procedimento di formazione dei Trattati



Negoziazione

La fase della negoziazione è preceduta da una serie di procedure propedeutiche all'avvio della stesura del testo. Ciò avviene con lo scambio delle bozze di accordo, una delle quali viene scelta come base di partenza. Gli articoli vengono attentamente vagliati ed approvati uno per volta fino alla stesura del Trattato finale che viene siglato dai Capi delegazione, c.d. "plenipotenziari". Si tratta della "parafatura", che non ha una funzione vincolante per gli Stati, ma di mera autenticazione del testo definitivo. Il Modello Ocse nella maggioranza dei casi agevola la stesura del testo.

Ratifica

Il testo viene quindi sottoposto, nel nostro Stato alla ratifica ad opera del Capo dello Stato. La Convenzione entra in vigore quando si realizza la reciproca notificazione, attraverso lo scambio degli strumenti di ratifica con l'altro Paese che consiste nello scambio, per le vie diplomatiche, degli estremi delle rispettive leggi di ratifica.

Procedimento "normale" o solenne di formazione dei Trattati



Vi sono procedure alternative per la stipula dei Trattati. Tra queste ricordiamo gli accordi in forma semplificata per i quali è prevista la mera sottoscrizione del testo da parte dei plenipotenziari, mentre non è contemplata la fase della ratifica.

Efficacia dei trattati ed inadempimento degli obblighi di origine pattizia

Cause di invalidità dei Trattati

assenza del requisito della competenza a stipulare
l'errore essenziale
il vizio del consenso determinato dal comportamento fraudolento della controparte
la corruzione dell'organo stipulante
la violenza esercitata sull'organo stipulante
Sono tutti casi contemplati esplicitamente sulla Convenzione di Vienna.

Cause di estinzione dei Trattati

la condizione risolutiva
il termine finale
mutamento della sovranità
inadempimento sostanziale della controparte
impossibilità sopravvenuta
mutamento essenziale delle circostanze
stipulazione di un nuovo trattato che abroga il precedente in modo espresso o tacito
la denuncia o il recesso

Inadempimento dei trattati

Secondo la teoria generale dell'illecito, si risolve in una violazione di un impegno internazionalmente rilevante, commessa da uno Stato con atti omissivi o commissivi, da cui consegue l'obbligo di risarcire un danno

Conseguenze dell'illecito

Obbligo di cessazione dell'illecito
Obbligo di tollerare che lo Stato leso adotti delle misure di autotutela nei confronti dell'autore dell'illecito
Obbligo di riparazione dell'illecito

La riparazione dell'illecito avviene con:
restituzione in forma specifica ("restituito ad integrum");
risarcimento, allo Stato leso;
assicurazioni di non reiterazione.

L'autotutela costituisce la normale reazione all'illecito. Una condizione essenziale per adottarla consiste nell'obbligo di tentare di giungere ad una soluzione concordata della controversia.

L'ARBITRATO INTERNAZIONALE presuppone che le parti siano d'accordo nel sottoporre la controversia ad un consesso giurisdizionale internazionale accettandone l'eventuale decisione. Nei trattati internazionali figurano spesso delle clausole compromissorie, che stabiliscono la competenza della Corte Internazionale di Giustizia.

procedura amichevole

- Le Convenzioni contro le doppie imposizioni sono preordinata alla risoluzione dei conflitti:
- in via primaria, con le norme stesse che sono finalizzate all'eliminazione degli effetti negativi della sovrapposizione asimmetrica delle pretese fiscali
 - in via secondaria, attraverso un meccanismo bilaterale volto a dare efficacia concreta e diretta ai mezzi di risoluzione dei conflitti attraverso

Si tratta della procedura amichevole regolata dall'art. 25 del Modello OCSE contro le doppie imposizioni. Tale procedura si sostanzia in un vero e proprio diritto che il contribuente può attivare nei confronti della propria autorità fiscale (indipendentemente dai ricorsi previsti dalla legislazione nazionale) entro tre anni dalla "*prima notifica della misura che comporta una imposizione non conforme alle disposizioni della Convenzione*". L'autorità fiscale competente deve fare del suo meglio per regolare il caso di comune accordo con l'autorità competente dell'altro Stato, al fine di evitare una tassazione non conforme alla Convenzione.

Nel caso in cui le amministrazioni fiscali non giungano ad un accordo, solo per gli Stati membri dell'Unione Europea, è possibile richiedere l'intervento di una Commissione arbitrale, ai sensi della Convenzione CEE n. 90/436 del 23 luglio 1990, ratificata in Italia con L. 22 marzo 1993, n. 99.

Il recepimento dei trattati internazionali

La Convenzione entra a far parte dell'ordinamento interno attraverso il recepimento delle norme pattizie che avviene con appositi atti normativi di trasposizione nel diritto interno

Si distinguono, due procedimenti di adattamento

→ ordinario, per il quale l'atto normativo interno di trasposizione riproduce fedelmente il testo della norma convenzionale

→ speciale, per il quale la norma pattizia non viene riformulata per intero dall'atto normativo interno che opera semplicemente un rinvio

L'eventuale prevalenza delle norme pattizie speciali successive diviene effettiva solo attraverso l'opera dell'interprete, che dovrà verificare se:

Nel procedimento speciale la medesima legge che ordina la ratifica del Trattato contiene anche l' "ordine di esecuzione"

→ le disposizioni convenzionali siano state formalmente recepite nell'ordinamento interno attraverso l'ordine di esecuzione

→ le stesse possano essere considerate in concreto self-executing

→ e se, ai sensi dell'art. 169 del Tuir e 75 DPR 600/73, si presentano come più favorevoli per il contribuente

L'interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni



L'art. 31 della Convenzione sul Diritto dei Trattati prescrive: «un trattato deve essere interpretato in buona fede, secondo il significato ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo».

L'art. 31 fa, quindi, riferimento a:



criterio ordinario di interpretazione letterale, alla luce dell'oggetto e dello scopo del trattato (funzione del trattato)

ulteriori criteri supplementari, che si riferiscono ad elementi estrinseci rispetto al dettato letterale della norma (contesto)

Il comma 2 dello stesso articolo stabilisce che il contesto comprende il testo, il preambolo e gli allegati del trattato, ogni accordo in rapporto col trattato e che è stato concluso fra tutte le parti in occasione della conclusione del trattato, ogni strumento posto in essere da una o più parti in occasione della conclusione del trattato e accettato dalle parti come strumento in connessione col trattato

Il comma 3 specifica che sono presi in considerazione insieme al contesto: ogni altro successivo accordo intervenuto tra le parti riguardante l'interpretazione o l'applicazione del trattato, la successiva prassi applicativa del trattato, ogni norma di diritto internazionale applicabile nelle relazioni tra le parti

Accanto alle disposizioni contenute nella Convenzione di Vienna si rinvengono specifiche prescrizioni anche nelle stesse Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate secondo il Modello OCSE.



L'art.3 paragrafo 2 prevede che le espressioni non diversamente definite hanno il significato che ad esse in quel momento è attribuito dalla legislazione dello Stato contraente relativa alle imposte oggetto della Convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione



si bilanciano due opposte tendenze: quella di auspicare l'autonoma interpretazione dello strumento convenzionale e quella di legittimare, comunque, il criterio del rinvio alla legge interna

L'interpretazione autonoma delle norme della Convenzione può essere primaria, attraverso il normale procedimento unilaterale, e secondaria, relativa al meccanismo bilaterale della "procedura amichevole" di cui all'art. 25 paragrafo 3 del Modello OCSE

Si discute, in tale ambito, sulla rilevanza giuridica del Modello OCSE e del relativo commentario, che non può essere considerato una fonte del diritto internazionale generale o particolare, in quanto costituisce l'oggetto di una raccomandazione adottata dal Consiglio dell'OCSE, con la quale si invitano tutti gli Stati membri a stipulare le nuove Convenzioni conformemente al Modello, secondo le modalità interpretative risultanti dai relativi commentari. Pur in carenza di forza vincolante, il Modello OCSE è stato generalmente accettato come fondamentale elemento di ausilio per gli interpreti.