

# L'INTERPRETAZIONE DEL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE E IL PROBLEMA DELLE C.D. "QUALIFICAZIONI"

di Giuseppe Melis \*

**1. I profili rilevanti nell'interpretazione delle convenzioni internazionali.** – Il tema dell'interpretazione delle convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (d'ora in poi, CDI) deve essere affrontato da più punti di vista.

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

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

Nel quadro complessivo appena tracciato si inserisce infine la clausola, contenuta nell'art. 3 par. 2 del Modello OCSE, la quale, nel caso di espressioni non definite dal trattato, rinvia, quanto alla determinazione del loro significato, al diritto dello Stato che "applica" la convenzione <sup>(1)</sup>.

**2. L'interpretazione secondo la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati: i mezzi primari di interpretazione.** – Iniziando dalle regole che nel diritto internazionale presiedono all'interpretazione dei trattati, è noto che la Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, esaltando la natura normativa e non meramente contrattuale dei trattati medesimi, ha consacrato la teoria cd. "obiettivistica", attraverso talune regole cui viene pacificamente riconosciuta natura consuetudinaria.

---

\* Professore Ordinario di Diritto Tributario nel Dipartimento di Giurisprudenza della LUISS Guido Carli di Roma. Avvocato e dottore commercialista in Roma.

<sup>(1)</sup> Sul tema che qui ci occupa, si segnala il recente lavoro di L. BOSCO-M. DE BLASI-C. SANNA, *Metodi di interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni*, in *Boll. trib.*, 2016, p. 98-109 e 343-353.

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

Secondo la teoria “subiettivistica”, invece, ciò che rileva è la *volontà effettiva delle parti* ed essa deve essere ricostruita con ogni mezzo d'indagine, testuale ed extratestuale (soprattutto i lavori preparatori), essendo il testo scritto null'altro se non lo *strumento* per dare corpo all'accordo.

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

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

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

A tale ultimo riguardo, la possibilità di interpretare il trattato in modo da “disconoscere” le transazioni abusive effettuate con il solo scopo di ottenere benefici indebiti rispetto allo scopo delle convenzioni, viene ricondotta al rispetto del principio di buona fede <sup>(2)</sup>, anche se possono sollevarsi fondati dubbi circa l’idoneità del mero strumento interpretativo, sia pure teleologico, a perseguire fattispecie elusive che, per loro natura, si situano “strutturalmente” al di là dell’interpretazione normativa.

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

Per quanto attiene alle CDI, va evidenziata, relativamente agli accordi aventi rapporto con il trattato, la diffusa prassi di stipulare i c.d. “protocolli interpretativi” (o “aggiuntivi” o “finali” o “d'accordo”), contestuali al trattato, ma racchiusi in uno strumento separato. In essi, in particolare, gli Stati contraenti chiariscono ed integrano la convenzione, definendo espressamente taluni termini, considerando specifiche questioni di coordinamento con le rispettive normative interne, prevedendo talune modalità applicative e via dicendo. Quanto agli “strumenti”, invece, essi non assumono rilevanza pratica nella prassi internazionale-tributaria, anche tenuto conto di quanto successivamente si preciserà con riferimento al Modello OCSE e al suo Commentario.

Al di fuori del contesto, ma pur sempre nell'ambito dei mezzi primari di interpretazione del trattato, si collocano gli ulteriori fattori previsti dall'art. 31 par. 3 della Convenzione di Vienna, segnatamente *a) ogni accordo ulteriore intervenuto tra le parti riguardo all'interpretazione del trattato o all'applicazione delle sue disposizioni; b) ogni pratica ulteriormente seguita nell'applicazione del trattato per mezzo della quale risulti l'accordo delle parti circa l'interpretazione del trattato*.

Per quanto attiene agli accordi di cui all'art. 31 par. 3 lett. *a)*, essi si differenziano dagli accordi di cui al paragrafo precedente per non essere “contestuali” al trattato e consistono in accordi successivi con i quali le parti contraenti attribuiscono un significato ad uno o più termini della convenzione. Nella prassi delle convenzioni in esame, essi si esprimono attraverso i c.d. “protocolli successivi”, con i quali le parti contraenti, desiderose di modificare ovvero di rendere chiari alcuni aspetti delle convenzioni stesse, addivengono ad un accordo vero e proprio suscettibile di modificare o di interpretare “autenticamente” il testo del trattato. La loro funzione è spesso quella di rendere la convenzione operante in

---

(2) Par. 9.3. ss. del Commentario all’art. 1 del Modello OCSE.

presenza di modifiche legislative che rendano non più attuale il testo del trattato, al fine di non doverla interamente rinegoziare o, almeno, di assicurarne l'operatività nelle more della rinegoziazione stessa.

Nell'ambito della Convenzione, carattere innovativo riveste l'inclusione tra i mezzi primari della "prassi applicativa" (lett. b), di non facile definizione. Deve trattarsi, oltre che di un comportamento "comune" alle parti, di una serie concludente e univoca di comportamenti, non essendo ammissibili divergenze. La loro origine può essere ricercata nell'ordinamento internazionale, come nel caso di sentenze emesse da giudici internazionali, oppure negli ordinamenti interni, assumendo in tal caso un carattere unilaterale, che può assurgere a criterio di interpretazione autentica solo ove trovi una corrispondente prassi nell'ordinamento interno dell'altro Stato contraente, ovvero sia da questo tacitamente accettata.

Per pervenire ad un'interpretazione giuridicamente pertinente e completa, tutti i possibili elementi interpretativi contemplati dalla regola generale dell'art. 31 devono essere considerati, senza esclusione alcuna.

**3. Segue. I mezzi complementari di interpretazione. I trattati redatti in più lingue.** – Per quanto attiene ai mezzi complementari d'interpretazione, l'art. 32 della Convenzione vi consente il ricorso "*ed in particolare ai lavori preparatori e alle circostanze nelle quali il trattato è stato concluso, al fine sia di confermare il significato risultante dall'applicazione dell'art. 31, sia di determinare il significato, quando l'interpretazione data conformemente all'art. 31: a) lascia il significato ambiguo od oscuro, oppure b) conduce ad un risultato che è manifestamente assurdo o irragionevole*".

Alle ipotesi che legittimano il ricorso ai metodi "extratestuali" l'art. 32 aggiunge pertanto il profilo delle "fonti" cui fare riferimento, prevedendo i *lavori preparatori* e le *circostanze della conclusione del trattato*. Quanto ai primi, si tratta degli elementi, quali proposte, resoconti di seduta, dichiarazioni di voto, rapporti e via dicendo, relativi ai negoziati che hanno portato all'adozione del testo di un trattato; quanto alle seconde, esse consistono nelle vicende storiche che hanno portato alla stipulazione del trattato, ivi compresi i motivi che hanno ispirato l'azione degli Stati o le loro condizioni storico-politiche.

Vengono tuttavia pacificamente inclusi ulteriori criteri interpretativi di ordine generale, non di rado utilizzati nella giurisprudenza in materia di CDI. Tra questi, la regola, espressa nel brocardo *ut res magis valeat quam pereat*, secondo la quale, nel dubbio, occorre

scegliere l'interpretazione per la quale una disposizione del trattato ha una ragion d'essere, piuttosto che l'interpretazione che renderebbe inutile tale disposizione; il principio *in dubio mitius*, per il quale se il senso di una disposizione è ambiguo, deve preferirsi quello che è meno oneroso per la parte che assume un obbligo, o che produce minori limitazioni alla sfera territoriale e personale di una parte, o che, in genere, importa restrizioni minori per le parti; il principio di contemporaneità, per il quale l'interprete deve osservare il significato dei termini al momento in cui il trattato è stato concluso, salva però la diversa prassi degli Stati (art. 31, par. 3, lett. *b*) della Convenzione) e le regole di diritto internazionale applicabili alle relazioni tra le parti contraenti (art. 31, par. 3, lett. *c*), le quali consentono un'interpretazione in senso evolutivo; il principio secondo cui, quando di una norma si possono dare due interpretazioni, una conforme e una contrastante con la Costituzione, deve privilegiarsi la prima.

Ciò premesso, si deve constatare la scarsa rilevanza dei mezzi supplementari di interpretazione nel caso delle CDI.

Invero, dovendo essere escluso materiale interpretativo di fonte meramente interna, non riflettente una volontà comune delle parti, rimane ben poco, essendo i lavori preparatori per lo più assai scarsi per via della possibilità di adottare modelli di formazione già avanzata, o comunque per il fatto che le trattative si svolgono normalmente in via confidenziale.

Il carattere meramente esemplificativo dell'art. 32 ha comunque indotto la dottrina internazional-tributaristica ad includervi ora il testo del trattato anteriore alle modifiche eventualmente apportatevi, ora gli altri trattati stipulati da uno degli Stati contraenti, ora le decisioni dei tribunali dei vari Stati. Quanto a queste ultime, non pare poterle includere tra i mezzi supplementari di interpretazione, in quanto trattasi di materiale unilaterale. Una loro rilevanza può invece ammettersi, come si vedrà, nella determinazione di un significato comune ai termini tecnico-giuridici dei trattati, dunque in relazione al problema della “qualificazione” nel diritto internazionale tributario.

Per quanto riguarda, infine, l'art. 33, dedicato ai trattati redatti in più lingue, esso si basa sul principio per il quale si presume che i termini usati in un trattato abbiano il medesimo significato nei diversi testi autentici, così sancendo la parità degli Stati nei rapporti internazionali.

Con specifico riferimento alle CDI, ne va sottolineata la coincidenza solo parziale con il problema della “qualificazione” che esamineremo successivamente. Mentre nel caso

della qualificazione, come si vedrà, siamo in presenza di un termine che assume negli ordinamenti dei vari Stati un *contenuto* diverso, nel caso dei trattati redatti in più lingue, invece, anche per effetto di traduzioni erranee, potrà essersi operato riferimento a concetti diversi dei vari ordinamenti, oppure essersi stravolta la struttura della norma facendole assumere significati magari del tutto opposti.

Ciò non toglie, tuttavia, che tali questioni possano tra loro intrecciarsi, come ad esempio nel caso di trattati stipulati tra paesi di *common law* e di *civil law*, in cui il trattato sarà di regola autenticato in più lingue e dove, per effetto della clausola di rinvio agli ordinamenti interni di cui all'art. 3, par. 2 del Modello OCSE, potrà emergere un significato divergente tra tali termini, in quanto oggetto, nei rispettivi ordinamenti, di *significati* tra loro divergenti.

**4. Segue. Il ruolo del Modello OCSE e del suo Commentario.** – Sotto un profilo di diritto internazionale, il Modello OCSE rappresenta una *raccomandazione* (“*recommendation*”) emanata all'unanimità nei confronti degli Stati ad essa aderenti ai sensi dell'art. 5, co. 1, lett. *b*) del Trattato istitutivo dell'OCSE, pertanto priva di quel carattere vincolante che caratterizza le decisioni assunte ai sensi della lettera *a*) di tale disposizione.

Nonostante ciò, la rilevanza ai fini interpretativi del Modello OCSE e del suo commentario è sottolineata nel commentario stesso, affermandosi che le parti contraenti dovrebbero appunto conformarsi al modello così come interpretato nel commentario.

Si richiama, in tal senso, anche la prassi degli Stati membri di apporre riserve al Commentario. Tale prassi, tuttavia, non deve essere sopravvalutata, poiché da un lato essa risponde ad esigenze di ordine pratico, quelle cioè di addivenire comunque ad un risultato finale, nel nostro caso coincidente con quello di esplicitare il pensiero della maggioranza dei rappresentanti in seno al *Committee on Fiscal Affairs* (CFA) dell'OCSE; dall'altro, tale risultato proviene pur sempre dai membri del CFA e non già dagli organi competenti alla stipulazione dei trattati contro la doppia imposizione. Trattati, peraltro, al cui interno le riserve trovano la loro naturale esplicitazione che, a sua volta, sarebbe priva di senso ove le riserve apposte al Commentario avessero valore giuridico, necessario presupposto per operare una restrizione al Commentario ove avente identico valore.

Quanto alla dottrina, essa ha di regola assegnato una funzione interpretativa al Commentario nei rapporti tra gli Stati membri dell'OCSE, anche se con opinioni diverse sulla relativa collocazione tra gli strumenti della Convenzione di Vienna.

Così, vi è chi lo ha incluso tra i mezzi interpretativi primari di cui all'art. 31 par. 2 lett. b), e dunque nell'ambito del contesto; chi sempre tra i mezzi primari di interpretazione, ma nell'ambito degli accordi successivi di cui all'art. 31 par. 3 lett. a); chi tra i mezzi supplementari di interpretazione; e via dicendo.

La giurisprudenza di legittimità italiana, a sua volta, ha oscillato tra tesi opposte volte a riconoscere al Commentario ora natura al più di mera raccomandazione <sup>(3)</sup>, ora natura addirittura vincolante, atteso che il Modello OCSE e il relativo commentario avrebbero “costituito la base per la negoziazione e la stesura degli accordi internazionali sulla doppia imposizione stipulati tra i Paesi membri dell'organizzazione” <sup>(4)</sup>, insomma parte del “contesto”.

Nessuna delle tesi sin qui richiamate è immune da critiche. Al Commentario non può tuttavia essere disconosciuto qualsiasi valore sul piano interpretativo, dal momento che, diversamente opinando, si priverebbe l'applicazione delle CDI di un materiale prezioso per la vastità delle informazioni in esso contenute, e ciò tenuto conto della mancanza di materiale giurisprudenziale propriamente “internazionale”.

In tale ottica, la collocazione, almeno ove gli Stati contraenti siano parte della Convenzione di Vienna, tra i mezzi primari di interpretazione, sarebbe certamente quella più opportuna, ma la mancanza dell'elemento della sua predisposizione *in coincidenza* con la stipulazione non può essere ignorata.

La collocazione tra i mezzi supplementari di interpretazione, in particolare tra le “circostanze” richiamate dall'art. 32, appare quella più agevole. La critica relativa allo “svilimento” della funzione interpretativa del trattato che ne deriverebbe, può peraltro essere accettata solo in parte, e in particolare se riferita alle ipotesi di “assurdità” risultanti dal contesto e di “irragionevolezza” alla luce dello scopo del trattato, che effettivamente possono essere di limitata rilevanza. Non altrettanto accade, invece, per le ipotesi di *indeterminatezza* derivanti da *ambiguità*, semantica o sintattica, ovvero da *vaghezza* normativa, certamente non marginali. In tale direzione, invece, il Commentario, proprio in quanto accoglie determinate *tesi interpretative* e colloca od esclude *determinate fattispecie concrete* dalla portata della disposizione convenzionale, si rivela di importanza non trascurabile.

Se questa è la funzione del Commentario, occorre però prestare estrema attenzione al suo *contenuto*, essendosi ormai instaurata la prassi di includere nel Commentario aspetti non strettamente attinenti all'interpretazione delle clausole convenzionali. Infatti, è da ritenersi

---

<sup>(3)</sup> Cass., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17206.

<sup>(4)</sup> Cass., sez. III pen., 17 gennaio 2014, n. 1811.

che solo nei limiti in cui possano essere riconosciute caratteristiche effettivamente “interpretative” alle statuizioni contenute nel Commentario, possa parlarsi in senso proprio di funzione interpretativa.

Per quanto attiene ai rapporti tra (e con) Stati non membri dell'OCSE, occorre osservare come tra i diversi modelli di CDI esistenti, quello elaborato dall'OCSE abbia avuto il maggior successo, essendo stato adottato in una numerosa serie di convenzioni anche tra Stati non membri.

Ciò nonostante, l'utilizzo del Commentario ai sensi dell'art. 31 o 32 della Convenzione di Vienna ai fini dell'interpretazione di trattati tra Stati non membri stipulati secondo il Modello OCSE, appare comunque difficile da argomentare.

Va però rilevato come a partire dall'anno 1997, l'OCSE, tenuto conto della diffusione del Modello anche tra Stati non membri, ha iniziato a coinvolgere anche questi ultimi, invitandoli a presentare le proprie osservazioni al Commentario e riportando tali osservazioni in una sezione finale per ciascun articolo. Si tratta di una circostanza importante, poiché apre le porte alla possibile classificazione del Commentario tra i mezzi supplementari di interpretazione anche tra Stati non membri.

Infine, dobbiamo chiederci se, in sede interpretativa, occorra riferirsi al Commentario alla versione del Modello sulla cui base gli Stati contraenti avevano stipulato la singola convenzione, oppure se occorra tener conto delle modifiche nel frattempo intervenute.

Il Commentario opta per la seconda soluzione, dacché le modifiche rifletterebbero il consenso degli Stati OCSE sulla corretta interpretazione delle norme esistenti e la loro applicazione a specifici casi. Il Commentario propone tuttavia due ulteriori riflessioni. In primo luogo, esso afferma che quanto sopra è valido nei limiti in cui le modifiche al Commentario non riflettano modifiche *sostanziali* agli articoli del Modello. In secondo luogo, esso respinge interpretazioni “a contrario” basate su modifiche al Modello o al Commentario, intese quale *conferma di un significato diverso* preesistente.

La posizione dell'OCSE non convince. Se infatti si esclude la natura pattizia del Modello, anche la collocazione del Commentario tra gli “accordi successivi” risulta preclusa, proprio per la mancanza di un obbligo degli Stati a conformarsi all'interpretazione convenuta. Né ci si può riferire ai mezzi complementari, perché rileva l'intenzione *al momento in cui il trattato fu concluso*.

Resterebbe pertanto la soluzione della “prassi applicativa”, la quale dovrà tuttavia manifestare, come detto, un *accordo* tra le parti contraenti, in quanto *concordante, comune e*

*costante*. Conseguentemente, le modifiche interpretative al Modello OCSE potranno inquadarsi in tale categoria *solo e soltanto* se avranno la forza di imporsi in sede di *prassi comune* negli ordinamenti dei singoli Stati interessati, non potendosi qualificare tali le conclusioni riportate nel Commentario.

#### **5. Segue. Posizione del giudice nazionale e interpretazioni unilateralistiche.** –

Esaminate le regole in tema di interpretazione dei trattati previste dalla Convenzione di Vienna, possiamo adesso rispondere alle seguenti domande: a) se tale Convenzione ammetta interpretazioni c.d. “unilateralistiche” dei termini convenzionali e b) sino a che punto essa renda applicabili i canoni ermeneutici di diritto interno nell'interpretazione di norme internazionali.

Quanto alla prima domanda, può risponderci nel senso che è esclusa ogni interpretazione unilateralistica, quali che siano le modalità di adattamento del diritto interno al diritto internazionale.

Ad analoghe conclusioni negative deve pervenirsi con riferimento alla seconda domanda.

Le regole in tema di interpretazione dei trattati, di natura consuetudinaria o pattizia, non sono infatti naturalmente rivolte al solo giudice internazionale, ma anche e soprattutto al giudice *nazionale*, quale organo centrale per l'attuazione del diritto internazionale.

Costui, nell'interpretare le norme di origine internazionale, si trova pertanto di fronte ad un compito preciso, quello di assicurare l'applicazione della norma stessa, sicché in tale operazione esso deve in tutto e per tutto considerare l'origine della norma, applicandola come se si trattasse di un giudice internazionale.

#### **6. Segue. Interpretazione statica ed interpretazione evolutiva.** –

Costituisce principio del diritto internazionale quello di attribuire ai termini il significato che essi avevano nel momento in cui la convenzione fu conclusa (c.d. “*principle of contemporaneity*”). Se ciò è vero, è però altrettanto vero che il principio di contemporaneità non postula necessariamente un'interpretazione “statica”, ben potendo accadere che il significato dei termini subisca un'evoluzione che si riveli compatibile con le aspettative ed intenzioni delle parti al momento in cui esse conclusero il trattato.

Il problema più delicato non riguarda tuttavia le interpretazioni evolutive, quanto le modifiche alle legislazioni nazionali.

Con particolare riferimento alle convenzioni in esame, il problema dell'interpretazione “statica” od “evolutiva” si è posto relativamente all'art. 3 par. 2 del Modello OCSE. Questa norma – come si preciserà tra breve – rinvia agli ordinamenti interni degli Stati contraenti al fine della definizione dei termini non definiti nella convenzione stessa, ponendosi pertanto il problema se questo rinvio debba intendersi al diritto interno vigente all'epoca in cui fu concluso il trattato (“*static meaning*”), ovvero all'epoca nel quale esso trova applicazione (“*ambulatory meaning*”).

Si tratta dunque di un tema contiguo a quello del “*treaty overriding*”, vale a dire la possibilità da parte di una norma interna di “violare” il trattato. Se infatti si modifica la legislazione interna, si pone il problema di verificare se tale modifica configuri *sic et simpliciter* una violazione del trattato, oppure possa darsi luogo ad un'interpretazione “evolutiva” del trattato medesimo.

Come noto, il Commentario all'art. 3 par. 2, nella versione del 1992, ha optato per l'interpretazione c.d. “evolutiva”, affermando la necessità di ricorrere al significato dei termini nel momento in cui si procede all'applicazione della convenzione.

Tale indirizzo si è concretizzato nella modifica, attuata con la versione del Modello dell'anno 1995, dell'art. 3, par. 2, che ha stabilito che “*per l'applicazione della Convenzione in qualunque momento da parte di uno stato contraente, le espressioni non ivi definite hanno, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione, il significato che ad esse è attribuito in quel momento dalla legislazione di detto Stato (...)*”.

La “*ambulatory interpretation*” necessita tuttavia di talune precisazioni.

In primo luogo, deve ricordarsi come il contribuente prenda delle decisioni in base ad un determinato stato del diritto, sicché le modifiche legislative sopravvenute finiscono per incidere sulla disciplina applicabile, magari ampliando una categoria reddituale, sì da attrarvi anche la fattispecie precedentemente esclusa o comunque rientrante in altra categoria reddituale. Ciò richiede che il significato cui fare riferimento sia quello vigente nel momento in cui si è verificato il presupposto di imposta.

In secondo luogo, l'interpretazione evolutiva deve ritenersi sottoposta agli stessi limiti cui è sottoposto, nell'ambito dell'art. 3 par. 2 del Modello OCSE, il rinvio al diritto interno, potendo ad esempio emergere dal “contesto” la necessità di non fare riferimento alla disciplina sopravvenuta, bensì a quella ad essa antecedente. Così, ad esempio, dovrà ritenersi incompatibile con il “contesto” una norma interna che equipari la cessione delle

quote in una società immobiliare alla cessione di un immobile, allo scopo di farla rientrare nella disciplina dei redditi fondiari anziché delle plusvalenze azionarie.

Occorrerà pertanto tenere in dovuto conto *l'entità* delle modificazioni apportate alla legislazione interna, che non dovranno essere tali da determinare rilevanti ripercussioni sulla disciplina convenzionalmente stabilita circa la ripartizione dei redditi transnazionali, risolvendosi essa altrimenti in un inadempimento degli obblighi assunti sul piano internazionale.

**7. Il problema della cd. “qualificazione”.** - Le CDI utilizzano sovente termini tecnico-giuridici, soprattutto per le categorie reddituali e per i criteri di collegamento, suscettibili di avere significati differenziati nei vari Stati.

Si pone allora il dilemma della scelta del significato da attribuire ai termini in questione – definito dai cultori del diritto tributario internazionale, sulla scorta della dottrina internazional-privatistica, come problema delle “qualificazioni” – nel “trade-off” tra significato che emerge dalla legislazione di uno dei due Stati contraenti e un significato “autonomo”, che non si identifica cioè *a priori* con alcuno dei due ordinamenti interessati.

Ora, in generale, allorché la convenzione fa riferimento ad un termine avente un diverso significato nei due Stati contraenti, la scelta dell'ordinamento in cui rinvenirne il significato presenta le seguenti alternative.

Innanzitutto, il significato può essere ricercato nell'ordinamento interno di uno dei due Stati contraenti.

In secondo luogo, il significato può essere ricercato nella convenzione stessa.

Infine, il significato può essere ricercato nell'ordinamento internazionale inteso in senso ampio, quale complesso delle norme di origine internazionale regolanti la Comunità internazionale.

La dottrina internazional-tributaristica ha proposto diverse teorie sulla “qualificazione” nel diritto internazionale tributario; prima di esaminarle dobbiamo tuttavia effettuare alcune brevi considerazioni di ordine generale.

Innanzitutto, l'uniformità, che costituisce il fine ultimo nell'interpretazione delle convenzioni di diritto internazionale in quanto garantisce anche una eguale misura nell'adempimento delle obbligazioni da esse nascenti, ben può essere negata nello stesso strumento convenzionale. Può infatti darsi che ai fini della determinazione del significato, la convenzione stessa operi un rinvio *alla legge del giudice adito*. In questo caso, nonostante

l'applicazione ed interpretazione della convenzione risulti naturalmente divergente, non deve dimenticarsi che le stesse parti hanno ammesso questo risultato, sicché è a questo significato divergente che occorre riferirsi.

Può aversi invece l'eventualità che gli Stati contraenti cerchino espressamente di raggiungere l'uniformità d'interpretazione.

Una prima modalità tecnica consiste nella determinazione di *un unico ordinamento* in cui ricercare il significato di uno o più termini utilizzati nella convenzione. Al riguardo, tra le ipotesi, peraltro non numerose, riguardanti le CDI, rientrano la nozione di “dividendi” (art. 10 par. 3), indicandosi nella specie, ai fini qualificatori, la “*legislazione fiscale dello Stato di cui è residente la società distributrice*”; la nozione di “beni immobili”, dove l'art. 6 par. 2 dispone che “*l'espressione beni immobili è definita in conformità alla legislazione dello Stato contraente in cui i beni sono situati*”; infine, la nozione di “residenza” e di “nazionali” – quest'ultimo riferito specificamente al principio di non discriminazione nella versione del Modello OCSE del 1977 – ove il rinvio è operato al diritto interno, ma questo deve essere rispettivamente quello dello Stato del quale si invoca la residenza e quello dello Stato contraente diverso da quello in cui si è verificata la presunta discriminazione, eliminando così alla radice qualsiasi problema di qualificazione.

La seconda modalità che le parti contraenti hanno a disposizione per raggiungere il fine dell'uniformità nell'interpretazione e applicazione della convenzione, consiste nella definizione “convenzionale” dei termini. Riferendosi al Modello OCSE, si pensi alle nozioni di “stabile organizzazione” (art. 5), di “interessi” (art. 11, par. 3), di *royalties* (art. 12, par. 2), di traffico internazionale (art. 3, par. 1, lett. *d*), di autorità competente (art. 3, par. 1, lett. *e*), di territorio, di imposte considerate (art. 2) e, in parte, la definizione di residenza (art. 4).

Ebbene, un problema di qualificazione in senso proprio potrà soltanto porsi al di fuori di tali ipotesi: ove, infatti, le convenzioni indichino l'ordinamento giuridico in cui ricercare il significato dei termini convenzionali, rimarrà assorbita qualsiasi divergenza tra i significati interni ai vari Stati contraenti, prevalendo quel significato che le parti hanno *indicato come decisivo*; ove invece le convenzioni definiscano espressamente un termine, qualsiasi attribuzione “unilateralistica” di significato sarà automaticamente esclusa, avendo le parti concordato espressamente un significato comune del termine stesso.

Per completezza, va infine precisato che un problema di qualificazione non si pone neanche nel caso in cui la convenzione faccia riferimento a *criteri meramente fattuali*, come, ad

esempio, il luogo in cui un bene immobile è situato. Occorre tuttavia prestare attenzione a non confondere le questioni di mero fatto con quelle che, pur appearing tali, coinvolgono questioni di diritto. Ad esempio, un conto è che per la tassazione di un reddito da lavoro in un determinato Stato sia richiesta la permanenza nel territorio dello Stato stesso per oltre 183 giorni l'anno, altro sono le modalità con cui questi giorni devono essere calcolati (computo delle ferie, ecc.).

**8. Segue. L'art. 3 par. 2 del Modello OCSE. Caratteristiche generali.** - Delimitato “in negativo” l'ambito del problema della qualificazione, va adesso verificato il suo profilo “in positivo”.

Un caso in cui emerge un problema di qualificazione con riguardo alle CDI consiste innanzitutto, come già evidenziato, nell'utilizzo di un termine tecnico-giuridico presente nell'ordinamento giuridico di ambedue gli Stati contraenti, come tale suscettibile di dare luogo ad interpretazioni divergenti.

Accanto a questo caso, può altresì darsi che le convenzioni utilizzino un termine tecnico-giuridico che non appartiene ad alcuna tra le legislazioni interne e che non sia oggetto di definizione espressa da parte della convenzione.

Infine, un'ulteriore ipotesi viene talvolta individuata nell'utilizzo di un concetto esclusivo della legislazione di uno degli Stati contraenti. In questo caso, tuttavia, non si può a rigore parlare di problema di qualificazione, trattandosi di fatto di un rinvio all'ordinamento di un determinato Stato contraente attuato in forma *implicita*.

Ciò posto, l'unica clausola del Modello OCSE che sembra affrontare il problema in questione è rappresentata dall'art. 3 par. 2, il quale dispone che “*per l'applicazione della Convenzione in qualunque momento da parte di uno stato contraente, le espressioni non ivi definite hanno, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione, il significato che ad esse è attribuito in quel momento dalla legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la Convenzione si applica, prevalendo ogni significato attribuito dalle leggi fiscali applicabili di detto Stato sul significato dato al termine nell'ambito di altre leggi di detto Stato*”.

Tale disposizione fa salve, innanzitutto, “*le espressioni espressamente definite*”, di talché relativamente a questi termini la definizione espressamente fornita dalla convenzione deve prevalere su qualsiasi forma di rinvio al diritto interno. Si ribadisce, peraltro, che la definizione “autonoma” deve essere davvero tale, nel senso che il suo significato deve compiutamente ed interamente emergere dalla norma convenzionale stessa.

A tale limitazione si aggiunge, come visto, anche quella derivante dal rinvio espresso ad un determinato Stato.

Per quanto attiene al profilo “positivo” della norma, va invece innanzitutto osservato da un lato come il rinvio venga operato alla *“legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la convenzione si applica”* e dunque non al “sistema” giuridico nel suo complesso, ma neanche all'intero “sistema” tributario; dall'altro, come a partire dalla versione 1995 del Modello OCSE sia stata aggiunta l'espressione *“prevalendo ogni significato attribuito dalle leggi fiscali applicabili di detto Stato sul significato dato al termine nell'ambito di altre leggi di detto Stato”*.

Emerge una certa contraddittorietà tra le due espressioni, poiché da una parte viene in rilievo il significato attribuito *“dalla legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la Convenzione si applica”* e dall'altra si afferma che tale significato prevale su quello utilizzato nell'ambito di *altre leggi*. Allora, delle due l'una: o possono rilevare anche tali *altre leggi*, e allora il rinvio alla *“legislazione di detto Stato relativamente alle imposte cui la Convenzione si applica”* è mal formulato; oppure tali *altre leggi* non rilevano, e allora l'affermazione dell'ultima parte dell'art. 3, par. 2 è inutile e fuorviante.

A favore della prima interpretazione milita quanto disposto dal paragrafo 13.1. del Commentario, che così statuisce: *“Paragraph 2 was emended in 1995 to conform its text more closely to the general and consistent understanding of Member states. For purposes of paragraph 2, the meaning of any term not defined in the Convention may be ascertained by reference to the meaning it has for the purpose of any relevant provision of the domestic law of a Contracting State, whether or not a tax law. However, where a term is defined differently for the purposes of different laws of a Contracting State, the meaning given to that term for purposes of the laws imposing the taxes to which the Convention applies shall prevail over all others, including those given for the purposes of other tax laws”*.

Di conseguenza, potremo avere i seguenti casi.

Innanzitutto, l'utilizzo nel diritto tributario di istituti giuridici appartenenti ad altri campi del diritto. In tal caso, poiché il rinvio alla legislazione relativa alle imposte oggetto della convenzione include le nozioni di altri rami dell'ordinamento giuridico alle quali le norme tributarie richiamate a loro volta rinviano, sarà pacifico il riferimento ai concetti rinviati, sia pure appartenenti ad un altro ramo del diritto.

In secondo luogo, la legislazione interna potrebbe prevedere più di una definizione di quel particolare termine tecnico-giuridico, eventualmente anche in branche diverse dal diritto tributario. In tal caso, avremo le seguenti ipotesi: a) la nozione contenuta nelle imposte dirette prevarrà su quelle contenute in altre discipline (extra-tributarie) o nella

disciplina di altre imposte; b) la nozione contenuta nell'eventuale disciplina interna specificamente riferita alla fattispecie convenzionale prevarrà su altre nozioni presenti nelle imposte dirette, sia in forza di un criterio di specialità, sia in ragione della considerazione della natura integrativa che la norma interna può assumere rispetto alla eventuale natura “*non self-executing*” della norma internazionale; c) in presenza di più nozioni nell'ambito delle imposte dirette e in mancanza di una normativa speciale, occorrerà fare riferimento alla norma più generale tra quelle a disposizione dell'interprete. L'applicazione delle norme interne è dunque funzione del *contesto sistematico* in cui opera l'interpretazione.

Sotto un terzo profilo, potrebbe darsi che l'ordinamento al quale si rinvia *ex art. 3*, par. 2, non contenga un termine identico a quello il cui significato si tratti di determinare. In realtà, visto che appare poco plausibile che le parti contraenti utilizzino nella stipulazione del trattato termini non appartenenti alle rispettive legislazioni, ci sembra che due siano le possibilità. La prima, che tale nozione sia contenuta *solo* nell'altro ordinamento, cui le parti abbiano pertanto voluto *implicitamente rinviare*. La seconda, che si tratti di modifiche legislative sopravvenute, che abbiano espunto detto termine dall'ordinamento sostituendolo con un altro. Ma se così è, troveranno applicazione le osservazioni precedentemente esposte in ordine all'interpretazione evolutiva del trattato.

**9. Segue. La scelta dell'ordinamento interno. Le varie tesi.** – Il punto più delicato sta tuttavia nella determinazione dell'ordinamento cui si rinvia per la determinazione del significato interno.

Ora, atteso che la norma afferma che per l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato Contraente, le espressioni non diversamente definite hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione di detto Stato relativa alle imposte oggetto della Convenzione, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione, l'ordinamento al quale si rinvia è quello *che procede all'applicazione della convenzione*.

Ma cosa deve intendersi per “applicazione” della convenzione?

Un'interpretazione particolare del termine “applicazione” è stata avanzata da J. F. AVERY JONES, al fine di sostenere la tesi sulla competenza qualificatrice “esclusiva” da parte dello Stato della fonte del reddito. In particolare, il trattato sarebbe “applicato” solo nell'ipotesi in cui da esso derivi una limitazione allo Stato relativamente all'applicazione della propria legislazione. Lo Stato della fonte, pertanto, “leggerebbe” il trattato al fine di verificare se esso possa o meno procedere a tassare secondo la propria legislazione interna,

e in caso di esito *positivo* applicherebbe non già il trattato, bensì la propria legislazione interna.

A tale nozione di “applicazione” si ricollegano – ma il collegamento non appare del tutto consequenziale – due postille.

Da un lato, lo Stato della residenza, esercitata la tassazione da parte dello Stato della fonte in base al diritto interno, dovrebbe limitarsi *soltanto* a verificare che la tassazione operata dallo Stato della fonte sia conforme a convenzione.

Dall’altro e quale ulteriore conseguenza, lo Stato della residenza sarebbe in tal modo tenuto ad *accogliere* la qualificazione operata nell’altro Stato, esentando i redditi o riconoscendo un credito d’imposta sui redditi stessi “*che, in conformità alle disposizioni della convenzione, sono imponibili nell’altro Stato contraente*” (art. 23 del Modello OCSE); oppure, ove il reddito non sia tassabile nello Stato della fonte, tassare il reddito – qualificato sempre ai sensi della legislazione interna dello Stato della fonte – anche ove esso, ai sensi della propria legislazione interna, lo avrebbe qualificato diversamente (e pertanto, ad esempio, esentato).

Dunque, allo Stato della fonte spetterebbe una *competenza “esclusiva”* sul piano della qualificazione, vincolante per lo Stato della residenza, così stabilendosi una qualificazione “unica”, con il venir meno dei problemi di doppia e di mancata imposizione.

Alla competenza qualificatrice “esclusiva” appena richiamata, si oppone la tesi, sostenuta da K. VOGEL, che riconosce una *competenza “cumulativa”* alla qualificazione dei termini del trattato, nel senso che essa dovrebbe fare riferimento alla legislazione dello Stato che, di volta in volta, procede all’applicazione della convenzione.

Questo modo di intendere la competenza ha quale conseguenza la possibilità di contrasti di qualificazione dai quali possono derivare doppie imposizioni o doppie non imposizioni. Così, ad esempio, una liquidazione corrisposta ad un dirigente potrebbe essere alternativamente considerata come “reddito da lavoro dipendente” ovvero “reddito diverso”; i compensi pagati ad un direttore d’orchestra potrebbero costituire alternativamente *royalties* oppure redditi da lavoro autonomo; i valori restituiti ai soci in caso di liquidazione di una società potrebbero essere considerati *utili* oppure *plusvalenze*; e via dicendo.

**10. Segue. La scelta dell’ordinamento interno nel Commentario al Modello OCSE e la posizione della giurisprudenza italiana.** - Il Commentario, nella sua versione dell’anno 2000, ha preso per la prima volta posizione su tale tema, aggiungendo

sotto la rubrica “*conflict of qualifications*” ben sette paragrafi (32.1-32.7) al Commentario agli artt. 23A e 23B.

Il Commentario sostiene che le due norme appena richiamate richiedono che nell’ipotesi in cui, ai sensi della convenzione, un reddito può essere tassato (“*may be taxed*”) nello Stato della fonte, lo Stato della residenza sia tenuto a concedere un’esonazione o un credito di imposta.

In particolare, all’espressione “*in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed*” usata nelle citate disposizione dovrebbe essere fornita una peculiare interpretazione nel caso in cui gli Stati contraenti qualificano diversamente, ai fini dell’applicazione della Convenzione, un determinato reddito o patrimonio. Laddove infatti lo Stato della fonte, ai fini dell’applicazione della convenzione, qualifichi quella determinata fattispecie reddituale o patrimoniale avvalendosi della propria legislazione interna e lo localizzi come tassabile all’interno del proprio territorio, il reddito o patrimonio sarebbe “*taxed in accordance with the provisions of the Conventions, as interpreted and applied by the State of source*”. Conseguentemente, gli artt. 23A e 23B imporrebbero allo Stato della residenza di *accettare* la qualificazione operata dallo Stato della fonte, anche se la propria legislazione interna avrebbe determinato, in quella concreta ipotesi, una diversa qualificazione ai fini della Convenzione.

Tale conclusione sarebbe tuttavia valida se e nei limiti in cui non sorga un contrasto tra gli Stati contraenti *sulla qualificazione dei fatti* oppure *sull’interpretazione dei termini convenzionali*. In tal caso, infatti, lo Stato della residenza “*can argue that (the) State (of source) has not imposed its tax in accordance with the provisions of the Convention if it has applied its tax based on what the State (of residence) considers to be a wrong interpretation of the facts or a wrong interpretation of the Convention*”. Agli Stati non rimarrebbe allora che ricorrere all’istituto della procedura amichevole *ex art. 25 del Modello*.

Ma non è tutto. La stessa espressione sopra menzionata (“*in accordance ... taxed*”) implicherebbe anche che, laddove un reddito non si renda tassabile nello Stato della fonte per effetto dell’applicazione della normativa interna di tale Stato in sede di interpretazione della convenzione, lo Stato della residenza non sarebbe obbligato a concedere l’esonazione se, in quella specifica ipotesi, la qualificazione operata ai sensi della propria normativa interna avrebbe condotto alla tassazione di tale reddito nello Stato della fonte. Tale risultato sarebbe, infatti, “*consistent with the basic function of Article 23 which is to eliminate double taxation*”.

Anche tale conclusione deve ritenersi valida se e nei limiti in cui non sorga un contrasto tra gli Stati contraenti *sulla qualificazione dei fatti* oppure *sull’interpretazione dei termini*

*convenzionali*. Tale ultima ipotesi è stata tuttavia disciplinata a seguito delle modifiche effettuate alla Convenzione-tipo in data 29 aprile 2000, con le quali è stato aggiunto un nuovo paragrafo (n. 4) all'art. 23A, ai sensi del quale lo Stato della residenza non può esentare il reddito qualora lo Stato della fonte abbia applicato *le disposizioni convenzionali* nel senso di non assoggettare a tassazione tale reddito mentre, secondo l'interpretazione dal lato dello Stato della residenza, lo Stato della fonte avrebbe potuto tassare tale reddito. Tale disposizione, come chiarito nel Commentario, trova infatti applicazione proprio in quelle ipotesi in cui la doppia non-imposizione sia conseguenza di disaccordo tra gli Stati contraenti sui fatti o sull'interpretazione dei termini convenzionali.

Va detto, peraltro, che la soluzione offerta dal Commentario OCSE si riferisce alla sola ipotesi di potestà impositiva concorrente, in cui il diritto di tassare spetta sia allo Stato della fonte che a quello della residenza; non risolve, dunque, i problemi di doppia qualificazione nel caso di potestà impositiva esclusiva, vuoi dello Stato della fonte, vuoi dello Stato della residenza.

In ogni caso, la soluzione OCSE non è stata unanimemente condivisa. I Paesi Bassi, ad esempio, pur rilevando la non auspicabilità di situazioni di doppie imposizioni, hanno ritenuto di non condividere l'interpretazione dell'espressione "*in accordance...*" fornita nel Commentario comportante la prevalenza della qualificazione operata nello Stato della fonte. Il Portogallo si è riservato sull'art. 23, par. 4. La Svizzera, infine, si è riservata di non applicare quanto disposto dal Commentario in talune ipotesi.

Per quanto riguarda l'Italia, dall'analisi della prassi e della giurisprudenza si evince una certa tendenza a continuare a qualificare sulla base del diritto interno, nella prospettiva della competenza qualificatrice "cumulativa".

E' tuttavia importante rilevare la posizione assunta dalla giurisprudenza di legittimità<sup>(5)</sup>, che, pur riconoscendo come la diversa "qualificazione" sia il naturale risultato della competenza qualificatoria riconosciuta ad entrambi gli Stati contraenti, ha ritenuto che della soluzione della doppia imposizione debba farsi carico lo Stato della residenza, in conformità alla soluzione proposta in sede OCSE; laddove i metodi convenzionali contro la doppia imposizione non siano a tal fine sufficienti, non resterà che ricorrere, secondo la Cassazione, alla procedura amichevole ai sensi dell'art. 25 del Modello.

---

<sup>(5)</sup> Cass., sez. trib., 29 settembre 2006, n. 21220.

**11. Il “contesto” e l’obiettivo dell’interpretazione uniforme.** - Da ultimo, va esaminato il riferimento al “contesto” contenuto nell’art. 3 par. 2, limite di ordine “negativo” all’operare del rinvio all’ordinamento interno che si aggiunge a quello dato dalle definizioni autonome.

A tale riguardo, in considerazione del significato circoscritto del “contesto” nell’ambito delle Convenzione di Vienna, la dottrina, al fine di evitare di svuotare di significato l’accezione del “contesto”, ne ha cercato di estendere il più possibile il significato, includendovi tutti gli strumenti dei quali abbiamo trattato esaminando il rapporto tra Convenzione e CDI.

Così vi sono stati ricompresi gli ulteriori fattori previsti dall’art. 31 par. 3 della Convenzione, fuori del contesto, ma pur sempre collocati nell’ambito dei mezzi primari di interpretazione del trattato, ovvero i mezzi complementari d’interpretazione indicati dall’art. 32 della Convenzione Vienna.

A tali elementi se ne possono tuttavia aggiungere altri. In particolare, per quanto attiene al Commentario al Modello OCSE, anch’esso deve essere incluso nell’ambito del contesto *ex* art. 3 par. 2. Il rinvio al diritto interno, infatti, contrastato ben poco efficacemente dall’inclusione nel testo convenzionale di definizioni autonome, deve come detto essere limitato, al fine di arrivare ad una definizione il più possibile avulsa dai singoli ordinamenti interni. Essendo l’art. 3 par. 2 norma “speciale” rispetto alla Convenzione di Vienna, questa necessaria limitazione non può che essere ricercata nell’ambito dell’art. 3 stesso. E poiché il limite delle definizioni autonome si rivela di scarsa effettività, questo limite ulteriore deve essere ricercato nel “contesto”, estendendone al massimo la portata. A questo proposito, allora, indipendentemente dalla posizione che si assuma sul piano della collocazione del Commentario OCSE nella Convenzione di Vienna, la relativa inclusione nell’ambito del *contesto* di cui all’art. 3 par. 2 appare necessaria, atteso l’apporto interpretativo di rilevante importanza che esso fornisce.

Per quanto riguarda, invece, i rapporti tra Stati non membri dell’OCSE, le conclusioni negative precedentemente raggiunte circa la rilevanza ai fini interpretativi devono essere confermate in questa diversa sede, anche qui nei limiti in cui gli Stati non aderenti all’OCSE non abbiano iniziato ad essere coinvolti nel processo di *adesione esterna* al Modello e al suo Commentario. Ci sembra infatti che l’estensione del “contesto” di cui all’art. 3 par. 2 non possa spingersi fino al punto di considerare rilevante ai fini interpretativi

un materiale che non può essere fatto rientrare neanche tra gli strumenti interpretativi della Convenzione di Vienna.

Lo stesso dovrebbe affermarsi con riguardo al materiale interpretativo di fonte meramente interna, non riflettente una volontà comune delle parti, dovendo pertanto restarne fuori le decisioni dei tribunali dei vari Stati.

In conclusione, il rinvio al diritto interno, quale importante fonte di applicazione divergente dello strumento convenzionale, può trovare un'importante limitazione nel riferimento al contesto, dal quale può emergere il significato di un termine in modo tale da rendere *non necessaria* l'integrazione tramite il diritto interno.

Ciò, del resto, è in linea con le conclusioni precedentemente raggiunte circa la necessità di un'interpretazione quanto più possibile “comune” delle norme internazionali, dove il rinvio al diritto interno opera soltanto in virtù della “specialità” dell'art. 3 par. 2 del Modello OCSE.

Ma questa specialità, ove emergano le “autolimitazioni” previste dalla norma stessa, non può che far riesperire il principio generale, che impone l'uniformità interpretativa delle norme di origine internazionale, nessuna esclusa, nella prospettiva di un vero e proprio “*international tax language*”.