

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il ruolo del commentario OCSE al Modello di convenzione

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Spesso chi si addentra nell'esame delle **convenzioni contro le doppie imposizioni** si imbatte in un documento particolare la cui **valenza** non appare prima facie nota: il Commentario Ocse al modello di Convenzione.

Il Commentario stesso affronta il problema della sua **rilevanza** nei punti dal 12 al 15 dell'introduzione dove viene rilevato come, sin dal 1963 anno di pubblicazione del primo modello di Convenzione, quest'ultimo abbia assunto una notevole importanza sulla **negoiazione, applicazione ed interpretazione** delle **Convenzioni** e non solo tra i paesi aderenti.

Il modello viene, infatti, valutato anche nella negoziazione di **Trattati con paesi terzi** e addirittura da questi paesi terzi nella negoziazione di Trattati tra di loro.

Questa evoluzione ha fatto sì che il Commentario sia divenuto una **guida** comunemente **accettata** per l'**interpretazione** e l'applicazione delle disposizioni dei trattati vigenti.

A ben vedere, non è chiara la **natura giuridica** del Commentario che non risulta ovviamente incluso tra le fonti del diritto. Lo stesso potrebbe essere fatto rientrare come **elemento integrativo** dei **trattati** stipulati in base all'art. 3 paragrafo 2 del Modello secondo cui *“per l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente in qualsiasi momento, i **termini** ivi **non definiti** hanno il **significato** che ad essi è in quel momento attribuito dalla **legislazione** di detto Stato relativa alle imposte alle quali si applica la Convenzione, a meno che il **contesto** non richieda una diversa interpretazione, fermo restando che il significato attribuito dalle **leggi fiscali** **prevarrà** rispetto al significato attribuito da altre **leggi dello Stato**”*.

La norma rinvia al significato dato dalla legislazione fiscale domestica a meno che il “contesto” non richieda una diversa **interpretazione**. Se si ammette che il **Commentario** rientri nel **contesto**, le sue indicazioni diventano **vincolanti** per ogni trattato che si ispiri al Modello Ocse. Peraltro, si pone il problema di valutare se si debba prendere in considerazione il Commentario **vigente** al momento in cui è stata stipulata la convenzione o l'ultimo **pubblicato** (attualmente quello del 2010).

La **valenza** del Commentario quale ausilio all'interpretazione della norma convenzionale è stata **riconosciuta** dalla stessa **Amministrazione Finanziaria** in diverse occasioni.

Si citano tra le varie: Ris. 26.9.2013, n. 61/E, Cir. 3.5.2013, n. 12/E, Cir. 5.6.2012, n. 21/E, Cir. 15.12.2010, n. 58/E, Ris. 2.4.2009, n. 92/E, Ris. 3.12.2008, n. 471/E, Ris. 1.8.2008, n. 341/E, Ris. 21.04.2008, n. 167/E, 10.04.2008, n. 141/E, 03.04.2008, n. 128/E, 05.11.2007, n. 312/E, 28.05.2007, n. 119/E, 09.03.2007, n. 41/E, 12.07.2006, n. 86/E, 30.03.2006, n. 44/E, 27.01.2006, n. 17/E, Cir. 4.8.2006, n. 28/E, C.M. 09.02.2004, n. 12/E, Cir. 16.6.2004, n. 25/E, Ris. 10.09.1999, n. 145/E; C.M. 02.11.2005, n. 47/E, C.M. 21.07.2003, n. 41/E.

Ad esempio, nella recente [risoluzione n.61/E/2013](#) si osserva che “il **Commentario** precisa, in merito al corrispondente articolo del **Modello di Convenzione OCSE**, che la regola generale ivi prevista si applica non solo a redditi di natura non espressamente considerata, ma anche a redditi provenienti da **fonti** non espressamente considerate. Tali ipotesi non ricorrono nel caso in esame, in quanto il **TFR** e l'indennità di preavviso devono essere qualificati, ai fini convenzionali, come redditi di **lavoro dipendente**, trattandosi di remunerazioni analoghe a salari e stipendi.”

In tutte gli interventi di prassi per risolvere la fattispecie posta all'attenzione dell'Agenzia si richiama quanto espresso nel **Commentario** OCSE.

Il ruolo di questo strumento interpretativo è stato preso in considerazione **Corte di Cassazione** con la [Sentenza n. 17206 del 25 gennaio 2006](#) (dep. il 28 luglio 2006). In quell'occasione è stato sostenuto che lo stesso “**non ha valore normativo** e costituisce, al più, una **raccomandazione** diretta ai paesi aderenti all'Ocse e su di esso il Governo italiano ha espresso una riserva facendo salva l'interpretazione dei giudici nazionali”.

L'atteggiamento, di primo acchito sminuente, deve tuttavia essere contestualizzato al caso affrontato dalla sentenza che riguardava un problema di **doppia imposizione** tra **l'Italia e Panama**, paesi tra i quali non è stata stipulata una Convenzione contro le doppie imposizioni, ma solo un Trattato di amicizia, commercio e navigazione fra la due Repubbliche datato 7.10.1965.

Ma **dove trovare** il commentario OCSE? La consultazione è possibile nel **sito dell'OCSE** al seguente link: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>.