

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 **negoziazione, 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/oecdmtavailableproducts.htm>.