

IL RUOLO DEI COMMENTARI OCSE NELLA INTERPRETAZIONE DELLE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

INDICE: 1. Introduzione; 2. La Convenzione di Vienna sul Diritto dei trattati e le Convenzioni contro le doppie imposizioni; 3. Il valore giuridico dei commentari al Modello OCSE alla luce della Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati; 4. I Commentari agli articoli del Modello di Convenzione come confermantici la presenza di un "significato particolare"; 5. Il problema della continua evoluzione del Commentario.

1. Introduzione

La recente pubblicazione del Modello OCSE¹, versione 2003, ha rinnovato l'attenzione sul ruolo che l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico ed il suo Comitato per gli affari fiscali hanno svolto nello sviluppo delle relazioni internazionali in campo tributario.

Fin dal 1963, il Modello di Convenzione OCSE ha avuto larghe ripercussioni sulla negoziazione, applicazione ed interpretazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

L'esistenza del Modello di Convenzione ha facilitato le negoziazioni bilaterali fra i paesi Membri dell'OCSE ed ha contribuito al processo di armonizzazione delle loro convenzioni bilaterali, con benefici sia per il contribuente che per le amministrazioni finanziarie nazionali.

Tra i paesi Membri, molti sono i trattati conclusi sulla base del Modello OCSE di convenzione.

L'impatto del Modello di convenzione si è altresì fatto sentire al di là dell'area dei paesi OCSE. Esso è stato utilizzato come principale documento di riferimento nelle negoziazioni fra paesi Membri e paesi non-Membri ed anche tra paesi non-Membri², così come nei lavori di altre organizzazioni internazionali impegnate sia a livello mondiale che regionale nel settore della doppia imposizione e nella soluzione delle questioni ad essa correlate.

Ancor di più, il Modello di Convenzione è stato utilizzato quale base per la prima stesura e la successiva revisione del Modello di Convenzione ONU contro le doppie imposizioni fra paesi sviluppati e paesi in via di sviluppo, ove è riprodotta una parte significativa delle disposizioni del Modello di Convenzione OCSE e del relativo Commentario.

Il Modello di Convenzione è importante non solo per quanto riguarda il testo degli articoli convenzionali, ma anche per l'esteso commentario esplicativo che segue ciascun articolo.

Ebbene, indubbiamente il riconoscimento giuridico a livello mondiale delle disposizioni contenute nel Modello unitamente alla loro inclusione nella maggior parte delle convenzioni bilaterali hanno fatto sì che il Commentario alle disposizioni del Modello OCSE divenisse una guida ampiamente accettata tanto nella interpretazione quanto nella applicazione delle disposizioni degli accordi bilaterali attualmente in vigore. Ciò ha facilitato l'interpretazione e l'applicazione di dette convenzioni bilaterali secondo linee comuni. A mano a mano che il *network* delle convenzioni

Autore Stefano Guglielmi

* Le traduzioni del Commentario OCSE riportate in nota non sono ufficiali.

¹ OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Paris, January 2003.

² I paesi Membri dell'OCSE si sono in larga misura conformati al Modello di Convenzione nella stipula o nella revisione delle convenzioni bilaterali. I progressi ottenuti nella eliminazione della doppia imposizione fra i paesi Membri possono essere misurati sulla base del crescente numero di convenzioni concluse o sottoposte a revisione sin dal 1957 conformemente alle Raccomandazioni del Consiglio dell'OCSE, cfr., OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital*, *op. cit.*, punto 13 (Introduzione).

(...) È stato in forza di tale riconoscimento a questa crescente influenza fra gli Stati non-membri che, nel 1977, si è deciso di aggiungere al Modello di Convenzione le osservazioni di molti di tali paesi alle disposizioni ed ai Commentari, cfr., OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital*, *op. cit.*, punto 14 (Introduzione).

continua ad espandersi, l'importanza di una guida così largamente accettata diviene sempre più rilevante³.

Tuttavia, l'esatto rapporto tra i Commentari agli articoli e gli attuali trattati volti alla eliminazione delle doppie imposizioni negoziati sulla base del Modello di Convenzione OCSE, continua a costituire un argomento sul quale non si riscontra unanime consenso internazionale.

Ed infatti, sebbene ci sembri generalmente accettato il fatto che i Commentari rappresentino una fonte autorevole di determinazione dell'ambito di applicazione e del contenuto degli articoli convenzionali⁴, pur tuttavia appare inevitabile registrare scarsa concordia per quanto attiene alle concrete modalità in forza delle quali questi ultimi s'inseriscono nel processo di interpretazione degli accordi bilaterali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio⁵.

In merito, l'introduzione al Modello di Convenzione nel descrivere la natura giuridica e la funzione dei Commentari così si esprime: (...) *posto che i Commentari sono stati concordati e redatti da esperti accreditati presso il Comitato per gli affari fiscali e nominati dai Governi dei paesi Membri, essi assumono una particolare importanza per lo sviluppo del diritto tributario internazionale. Nonostante che i Commentari non siano predisposti in alcun modo per essere annessi alle convenzioni stipulate dai paesi Membri, che diversamente dal Modello sono strumenti giuridicamente vincolanti sul piano internazionale, essi possono comunque essere di notevole aiuto nella interpretazione ed applicazione delle convenzioni ed, in particolare, nella composizione di qualsiasi controversia.*

Ed ancora, le amministrazioni fiscali dei paesi Membri consultano, per prassi, il Commentario al fine di interpretare i trattati bilaterali. Il Commentario rivela la sua utilità sia nelle decisioni quotidiane sia nella risoluzione di questioni di ampia portata, coinvolgenti le politiche e gli intenti celati dietro le diverse disposizioni. I funzionari delle amministrazioni finanziarie attribuiscono un peso rilevante alle linee guida contenute nel Commentario.

Allo stesso modo, un uso assai esteso del Commentario è fatto dai contribuenti per la conduzione dei propri affari e per la pianificazione delle operazioni d'impresa e degli investimenti. Il Commentario assume particolare importanza nei Paesi che non dispongono di una procedura per ottenere dall'amministrazione finanziaria un "interpello preventivo" in materia fiscale posto che in questa ipotesi il Commentario potrebbe costituire l'unico strumento d'interpretazione disponibile⁶.

³ OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit., punto 15 (Introduzione).

⁴ Si vedano K. VOGEL, *On double taxation conventions*, Kluwer Law International, Amsterdam, 1997, p. 33: "the Commentary is very important for the interpretation of tax treaties in that it provides a source from which the courts of different States can seek a common interpretation" e P. BAKER, *The interpretation of double taxation conventions*, London, 1994, p. 29: "the OECD Council, in adopting the 1992 Model, also made reference to the use of the Commentaries as an aid to interpretation. However, the legal basis for reference is far from clear. Very few court decisions which have referred to the Commentaries have considered the legal basis".

⁵ I trattati bilaterali stanno, del resto, ricevendo una sempre maggiore attenzione da parte del potere giudiziario. I Tribunali stanno incrementando l'uso del Commentario al fine di pronunciare le loro decisioni. Le informazioni raccolte dal Comitato per gli Affari Fiscali mostrano che il Commentario è stato citato in decisioni pubblicate dalle Corti nella grande maggioranza dei paesi Membri. In molte sentenze, il Commentario è stato ampiamente analizzato e citato ed ha spesso giocato un ruolo chiave nella formulazione della decisione da parte dei giudici, cfr., OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit., punto 29.3 (Introduzione).

⁶ OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit., punti 29, 29.1 e 29.2 della Introduzione. La traduzione è degli autori: per esattezza si riporta il testo inglese, il quale soltanto – trattandosi di una delle lingue ufficiali - fa fede:

29. *As the Commentaries have been drafted and agreed upon by the experts appointed to the Committee on Fiscal Affairs by the Governments of Member countries, they are of special importance in the development of international fiscal law. Although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by Member countries, which unlike the Model are legally binding international instruments, they can nevertheless be of great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes.*

A quanto pare, quindi, gli estensori del Commentario anticipavano chiaramente il ruolo centrale e significativo che l'analisi da essi offerta avrebbe giocato nella successiva prassi ermeneutica dei trattati fiscali bilaterali.

Ciò nonostante, tanto il Commentario quanto la relativa Introduzione omettono di affrontare la questione inerente al come "la particolare importanza" che i Commentari sono supposti rivestire nell'esegesi dei trattati che si fondino sul Modello di Convenzione OCSE possa essere giustificata sul piano giuridico, tenuto conto dei principi di diritto internazionale generalmente applicabili in merito al rispetto, all'attuazione ed alla interpretazione degli stessi accordi internazionali.

2. La Convenzione di Vienna sul Diritto dei trattati e le Convenzioni contro le doppie imposizioni

Le Convenzioni contro le doppie imposte costituiscono accordi internazionali. Come tali, la loro interpretazione è disciplinata da principi di diritto internazionale. Il diritto internazionale in materia di interpretazione dei trattati è, come noto, codificato negli articoli 31 e 32 della Convenzione di Vienna del 23 maggio 1969 sul Diritto dei Trattati⁷.

La norma generale posta dall'articolo 31, comma 1, della Convenzione di Vienna si articola su tre assi portanti: la regola della interpretazione letterale (vale a dire "*il significato ordinario dei termini del trattato nel loro contesto*"), la regola della interpretazione in buona fede e il riferimento all'oggetto ed allo scopo del trattato.

La disposizione in esame valorizza anzitutto, in ossequio al principio di diritto internazionale generale *pacta sunt servanda*, la interpretazione del trattato secondo buona fede, ed in ciò costituisce essenzialmente una specificazione del principio appena menzionato. Indi, essa indica quale mezzo principale di interpretazione la ricerca del senso comune dei termini della convenzione - salvo che ad un determinato termine non sia stato attribuito dalle parti un significato particolare e sempre che risulti chiaro che tale era la loro intenzione (comma 4) - avuto riguardo al contesto nel quale si trovano inseriti ed alla luce dell'oggetto e dello scopo del trattato⁸.

Sulla base della formulazione della disposizione in esame, è comune in dottrina⁹ l'affermazione secondo la quale il ricorso a metodi d'interpretazione diversi da quello letterale sia possibile

29.1 *The tax administrations of Member countries routinely consult the Commentaries in their interpretation of bilateral tax treaties. The Commentaries are useful both in deciding day-to-day questions of detail and in resolving larger issues involving the policies and purposes behind various provisions. Tax officials give great weight to the guidance contained in the Commentaries.*

29.2 *Similarly, taxpayers make extensive use of the Commentaries in conducting their businesses and planning their business transactions and investments. The Commentaries are of particular importance in countries that do not have a procedure for obtaining an advance ruling on tax matters from the tax administration as the Commentaries may be the only available source of interpretation in that case.*

⁷ Sull'interpretazione dei trattati in generale, si vedano S. NERI, *Sull'interpretazione dei trattati nel diritto internazionale*, Milano, 1958; V.D. DEGAN, *L'interpretation des accords en droit international*, La Haye, 1963; C. VISSCHER, *Problemes d'interpretation judiciaire en droit international*, Paris, 1963; M.S. MCDUGAL, *The interpretation of international agreements and public order: principle of content and procedure*, New Haven, 1994. Sulla Convenzione di Vienna in particolare, cfr., *inter alia*, AA.VV., *Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati*, Padova, 1984.

⁸ Per completezza, si da conto di un possibile margine di incertezza nella interpretazione di questa norma, dovuto al fatto che, nelle versione inglese (testo ufficiale) si usa il pronome possessivo *its* il quale, grammaticalmente, viene indifferentemente utilizzato con riferimento sia a termini espressi al singolare, sia al plurale. Nel caso in esame, il pronome possessivo potrebbe in ipotesi riferirsi al trattato, come ai termini in esso utilizzati. Quindi l'ultima parte del testo potrebbe essere intesa anche nel senso che l'indagine sul significato dei termini del trattato deve essere condotta alla luce del "loro" (*its*) oggetto e del "loro" (*its*) scopo: dunque un'indagine sui termini svolta alla luce non dell'oggetto e dello scopo del trattato, ma alla luce dell'oggetto e delle finalità proprie dei termini stessi.

⁹ Così, GARBARINO, *Note a margine del "caso Onduline": interpretazione funzionale delle convenzioni contro le doppie imposizioni e procedura amichevole*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, 987. Contra BIZIOLI, *Tax treaty interpretation in*

unicamente nel caso in cui l'interpretazione condotta secondo detto metodo conduca a risultati oscuri, assurdi o in conflitto con altre disposizioni. Comunque sia, è oramai dato acquisito quello per cui solo raramente il metodo letterale è di per se stesso sufficiente a consentire una corretta interpretazione della norma¹⁰, e ciò sia per le difficoltà di ordine semantico e sintattico ad esso collegate, sia – talora - per la stessa imprecisione dei testi da interpretare¹¹.

L'articolo 31, comma 2, chiarisce poi che: “Ai fini dell'interpretazione di un trattato, il contesto comprende, oltre al testo, il preambolo e gli allegati ivi compresi: a) ogni accordo in rapporto col trattato e che è stato concluso fra tutte le parti in occasione della conclusione del trattato; b) ogni strumento posto in essere da una o più parti in occasione della conclusione del trattato e accettato dalle altre parti come strumento in connessione col trattato”¹².

L'interprete, oltre al contesto, dovrà tenere altresì conto, ai sensi dell'articolo 31, comma 3, “di ogni accordo ulteriore intervenuto fra le parti circa l'interpretazione del trattato o l'attuazione delle disposizioni in esso contenute” (punto a)), nonché della prassi applicativa del trattato quando in essa sia ravvisabile un accordo interpretativo fra le parti (punto b)). Infine, al punto c) vi è un rinvio a non meglio specificate “norme di diritto internazionale pertinenti, applicabili alle relazioni fra le parti”.

In una concezione del genere i lavori preparatori, nei quali dovrebbe essere consegnata la volontà effettiva delle parti, hanno una funzione sussidiaria o supplementare. Dispone infatti l'articolo 32 della Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati che: “si può fare ricorso a mezzi complementari di interpretazione, e in particolare ai lavori preparatori e alle circostanze nelle quali

Italy, in LANG, *Tax treaty interpretation*, in EUCOTAX series on European Taxation, 3, The Hague-London-Boston, Kluwer Law International, 2001, 208.

¹⁰ Sul tema della interpretazione della legge si vedano, fra gli altri, PALAZZO (a cura di), *L'interpretazione della legge alle soglie del 21° secolo*, Napoli, E.S.I., 2001; E. DICIOTTI, *Interpretazione della legge e discorso razionale*, Torino, Giappichelli, 1999; IDEM, *Verità e certezza nella interpretazione della legge*, Torno, Giappichelli, 1999; TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Milano, Giuffrè, 1980; E. BETTI, *Interpretazione della legge e degli atti giuridici, teoria generale e dogmatica*, Milano, Giuffrè, 1971; M. ROTONDI, *Interpretazione della legge*, Padova, Cedam, 1972; G. LAZZARO, *L'interpretazione sistematica della legge*, Torino, Giappichelli, 1965.

¹¹ *The article [Article 31] (...) is based on the view that the text must be presumed to be the authentic expression of the intentions of the parties, and that, in consequence, the starting point of interpretation is the elucidation of the meaning of the text, not an investigation ab initio into the intentions of the parties. The Institute of International Law adopted this - the textual approach to treaty interpretation. The objections to giving too large a place to the intentions of the parties as an independent basis of interpretation find expression in the proceedings of the Institute. The textual approach, on the other hand, commends itself by the fact that, as one authority has put it "le texte signé est, sauf de rares exceptions, la seule et la plus récente expression de la volonté commune des parties". Moreover, the jurisprudence of the International Court contains many pronouncements from which it is permissible to conclude that the textual approach to treaty interpretation is regarded by it as established law. In particular, the Court has more than once stressed that it is not the function of the interpretation to revise treaties or to read into them what they do not, expressly or by implication, contain, cfr., Commentaries to the Vienna Convention of the Law of Treaties, published by International Fiscal Association, op. cit., punto 11 (art. 31). Quanto alla giurisprudenza della Corte Internazionale di Giustizia si veda, sul punto, la sentenza *United States Nationals in Marocco case*, I. C. J. Reports 1965 2, pp. 196 e 199.*

¹² *The principle on which this provision is based is that a unilateral document cannot be regarded as forming part of the "context" within the meaning of article 31 unless not only was it made in connexion with the conclusion of the treaty but its relation to the treaty was accepted in the same manner by the other parties. On the other hand, the fact that these two classes of documents are recognized in paragraph 2 as forming part of the "context" does not mean that they are necessarily to be considered as an integral part of the treaty. Whether they are an actual part of the treaty depends on the intention of the parties in each case. What is proposed in paragraph 2 is that, for purposes of interpreting the treaty, these categories of document should not be treated as mere evidence to which recourse may be had for the purpose of resolving an ambiguity or obscurity, but as part of the context for the purpose of arriving at the ordinary meaning of the terms of the treaty, cfr., Commentaries to the Vienna Convention of the Law of Treaties, published by International Fiscal Association, op. cit., punto 13 (art. 31).*

il trattato è stato concluso, allo scopo sia di confermare il senso che risulta dall'applicazione dell'articolo 31, sia di determinare il senso quando l'interpretazione data in conformità all'articolo 31: a) lascia il senso ambiguo od oscuro; oppure b) conduce a un risultato che è manifestamente assurdo od irragionevole”¹³.

Per quanto riguarda l'articolo 33, esso si occupa del caso dei trattati redatti in più lingue tutte egualmente ufficiali: in tale ipotesi, se la comparazione tra i vari testi rivela una differenza di significato ineliminabile attraverso gli strumenti interpretativi di cui agli articoli 31 e 32, e qualora non sia previsto che un testo prevalga sugli altri, va comunque adottato “il significato che, tenuto conto dell'oggetto e dello scopo del trattato, concilia meglio detti testi”.

L'articolo 27, infine, esclude che uno Stato possa invocare una disposizione di diritto interno per giustificare la disapplicazione del trattato, confermando ulteriormente che non sono ammesse interpretazioni soggettivistiche.

In sostanza, la linea di fondo dell'approccio seguito dalla Convenzione di Vienna nell'interpretazione dei trattati può essere definita come “testuale” od “oggettiva”. Ciò significa che è, in primo luogo, “dall'ordinario significato” del testo del trattato che deve essere determinata la volontà delle parti contraenti.

I termini effettivi del trattato debbono essere interpretati “nel loro contesto” ma in questa accezione la nozione di “contesto” è utilizzata in modo molto stringente. Essa comprende soltanto gli accordi bilaterali e gli strumenti disposti “in occasione della conclusione del trattato”.

L'articolo 31 comma 3, precisa che il contesto comprende, oltre al testo, il preambolo e gli allegati, e che ai fini dell'interpretazione di un trattato verrà tenuto conto oltre che del contesto: di ogni accordo ulteriore intervenuto tra le parti circa l'interpretazione del trattato o l'attuazione delle disposizioni in esso contenute nonché di ogni ulteriore pratica seguita nell'applicazione del trattato con la quale venga accertato l'accordo delle parti relativamente all'interpretazione del trattato medesimo.

Queste disposizioni mirano tutte a stabilire il significato ordinario delle parole utilizzate nel quadro di un contesto ben definito e delimitato. L'articolo 31 comma 4, tuttavia, va oltre nel prevedere che un termine od una espressione possa avere un significato “particolare” se verrà accertato che tale era l'intenzione delle parti.

Ciò posto, nel superare le costrizioni contenute nell'articolo 31, l'articolo 32 consente il ricorso a “mezzi complementari” di interpretazione ma soltanto al ricorrere di certe delimitate circostanze. Le situazioni prese in considerazione da quest'ultima norma sono quelle nelle quali l'applicazione dell'articolo 31 dia luogo ad una interpretazione il cui significato risulti “ambiguo od oscuro” ovvero conduca ad “un risultato chiaramente assurdo od illogico”. L'articolo 32, inoltre, consente il ricorso ai mezzi supplementari per “confermare” il significato risultante dall'applicazione dell'articolo 31. L'esatta funzione di questo aspetto dell'articolo 32 sarà analizzata più dettagliatamente oltre.

3. Il valore giuridico dei commentari al Modello OCSE alla luce della Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati

Tenuto conto della struttura della Convenzione di Vienna nonché della sua autorevole presa di posizione in favore di una interpretazione quanto più possibile testuale, ci pare difficile immaginare come, malgrado le intenzioni manifestate dai redattori del Commentario al Modello di Convenzione

¹³ The word “supplementary” [means of interpretation] emphasizes that article 32 does not provide for alternative, autonomous, means of interpretation but only for means to aid an interpretation governed by the principles contained in article 31 (...) this exception as limited to cases where the absurd or unreasonable character of the “ordinary” meaning is manifest, cfr., *Commentaries to the Vienna Convention of the Law of Treaties*, published by International Fiscal Association, *op. cit.*, punto 19 (art. 32).

OCSE, questo possa giocare, a qualsiasi titolo, un ruolo giuridicamente rilevante nella interpretazione dei trattati fiscali bilaterali¹⁴. Innanzitutto, si mostra irta di ostacoli quella via che miri ad inserire il Commentario nell'ambito della nozione di "contesto", come definita nell'articolo 31 comma 2 oppure, ancora, ad estendere tale nozione quale contenuta nell'articolo 31 comma 3.

Sul punto, parte della dottrina internazionalistica ed, in particolare, il Van Raad ritiene che i Commentari possano essere visti come "uno strumento (...) disposto in occasione della conclusione del trattato"¹⁵ così rilevando in forza dell'articolo 31; pur tuttavia, com'è stato autorevolmente fatto notare da altra parte della dottrina¹⁶, non ci si può esimere dal rilevare come i Commentari, a dispetto del fatto che siano stati accettati dai paesi Membri, non siano in realtà formalmente disposti in occasione della conclusione di un particolare trattato bilaterale.

Ed ancora, l'argomentazione del Van Raad non prende in considerazione il fatto che la stessa *Introduzione* respinge espressamente, per i Commentari, lo *status* di "strumenti internazionali giuridicamente vincolanti".

Del resto, il Commentario pubblicato dal Comitato OCSE per gli affari fiscali non si qualifica come "accordo" nel senso fatto proprio dall'articolo 31 comma 3 lett. a) della Convenzione di Vienna. Ciò dipende, principalmente, dal fatto che, soltanto gli Stati Membri dell'OCSE sono rappresentati all'interno del Comitato. Nondimeno, esistono numerosi trattati, ispirati al Modello, stipulati da stati Membri dell'OCSE con stati non Membri.

Per di più, esistono molti trattati contro le doppie imposizioni in cui nessuna delle parti contraenti è Membro dell'OCSE e che, pur tuttavia, si basano sul Modello di Convenzione elaborato dalla medesima Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico.

Anche se questi trattati fossero conclusi tra Stati membri dell'OCSE, il Commentario non potrebbe essere considerato alla stregua di un accordo nel significato fatto proprio dall'articolo 31 comma 1 lett. a) della Convenzione sul Diritto dei Trattati. Né il Commentario né il Modello di Convenzione OCSE costituiscono infatti trattati internazionali, ma piuttosto rappresentano semplicemente strumenti adottati da un organo interno ad una organizzazione internazionale, il Comitato appunto.

Ancora, l'articolo 31, comma 3, lett. a) della Convenzione non può adeguatamente giustificare l'utilizzo del Commentario OCSE nella versione più recente per l'interpretazione dei trattati già in vigore: il Commentario pubblicato dal Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE non rappresenta la prassi giudiziaria od amministrativa, ma può soltanto contribuire nello sviluppo di una prassi coerente con l'opinione adottata nel Commentario medesimo.

Del resto, ove inopinatamente si ritenesse di poter giustificare, mediante il ricorso all'articolo 31 comma 3 lett. b), una prassi per cui si affida all'autorità amministrativa il potere di promulgare atti avente forza di legge, sarebbe dipoi problematico conferirgli legittimità giuridica alla luce dei

¹⁴ Sul tema della interpretazione delle convenzioni in materia fiscale, cfr., M. LANG, *Tax treaty interpretation*, in EUCOTAX series on European Taxation, 3, The Hague-London-Boston, Kluwer Law, 2001; GALLI-MIRAUOLO, *Interpretation of Treaties and DTCs under International or National Rules. Principles of Interpretation*, in Cahiers de droit fiscal international, 1993, Vol. LXXVIIIa, 386 ss.; GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, 523 ss.; GIULIANI, *La interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, in UCKMAR (a cura di), *Corso di diritto Tributario Internazionale*, Padova, 2002, 289 ss.; MELIS, *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio* (parte I), in Rass. Trib. 1995, 1966 ss.; IDEM, *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio* (parte II), in Rass. Trib. 1996, 88 ss.; A. DESAI, *Principles of interpretation of international tax, economic and social treaties*, in I.T. Review, Sept. 2001, 7 ss.; I. SINCLAIR, *Interpretation of Tax Treaties*, in International Fiscal Association, Bull. I. B. F. D., 1986, 75 ss., nonché i contributi di seguito citati.

¹⁵ Cfr., VAN RAAD, "*Interpretation of Tax Conventions: Interpretatie van belastingverdragen*", in M.B.B. 1978 No. 2/3, 49 ss.

¹⁶ Cfr., JOHN AVERY JONES, *The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3[2] of the OECD MODEL*, in Dir. Prat. Trib., 1984, I, 1625 ss.; IDEM, *The Effect of Changes in the OECD Comment after a Treaty is Concluded*, in Bull. I. F. D., 2002, 102 ss.

principi costituzionalmente vigenti nella maggior parte degli ordinamenti tributari, non ultimo quello italiano in cui, com'è noto, vale la riserva di legge prevista dall'articolo 23 della Costituzione¹⁷.

Pur dovendosi distinguere tra l'interpretazione di un trattato secondo quanto previsto dall'articolo 31 comma 3 lett. b) della Convenzione di Vienna ed un emendamento apportato al medesimo, si deve altresì precisare che l'emendamento ad una convenzione può essere compiuto soltanto nella misura in cui sia determinata la competenza del relativo organo.

Ebbene, posto che le autorità amministrative che applicano gli accordi fiscali non possiedono nessuna competenza per operare un tale emendamento, ne discende che certamente ed a maggior ragione le medesime non potranno perfezionarne alcuno.

Tutto ciò suggerisce che, specialmente in connessione con il problema dell'interpretazione dei trattati internazionali in materia tributaria, la rilevanza dell'articolo 31, comma 3, lett. b) della Convenzione di Vienna sia molto limitata. Per questo si è scettici sull'applicabilità della disposizione citata all'interpretazione dei trattati in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio. In nessun caso, una prassi conforme può, implementata dal Commentario OCSE ovvero in altro modo, emendare i contenuti delle disposizioni di diritto internazionale dei trattati bilaterali.

Lo stesso Vogel, nel prendere una differente posizione sull'argomento, si concentra sulle Raccomandazioni adottate dal Consiglio dell'OCSE in sede di approvazione del Modello di Convenzione¹⁸.

Queste raccomandazioni esortano i Governi dei paesi Membri, quando concludono nuove convenzioni bilaterali o sottopongono a revisione quelle esistenti, a “conformarsi al Modello di Convenzione (...), come interpretato dai Commentari per di più, avendo riguardo alle (...) riserve ed alle osservazioni (...)”.

Da ciò, il Vogel deduce l'esistenza di un “loose legal duty”¹⁹ in base al quale gli Stati Contraenti potranno seguire, per prassi, il Commentario al fine di interpretare i loro trattati bilaterali. Senonché, le Raccomandazioni appaiono rivolte agli alti funzionari dei Governi, componenti il Comitato per gli affari fiscali, incaricati della negoziazione e del riesame del Modello di Convenzione OCSE, piuttosto che alle Corti, le quali ultime svolgono un ruolo esclusivo nella successiva analisi interpretativa dei trattati. Per lo meno nel contesto italiano, ma anche nel *common law*, è difficile immaginare che una Corte alle prese con una questione di interpretazione convenzionale si possa sentire vincolata dall'ammonimento del Consiglio. E ciò anche a voler prescindere dal fatto che a mente degli articoli 5 e 18 del Trattato istitutivo dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico, la raccomandazione che la stessa abbia emanato nei confronti dei paesi aderenti non li obbliga, ma soltanto li impegna a verificarne l'opportunità.

In ogni caso, il Vogel non affronta il possibile conflitto che potrebbe insorgere tra il “loose legal duty” di seguire il Commentario e l'obbligo imposto dall'articolo 31 della Convenzione di Vienna di limitare i materiali utilizzabili per l'interpretazione dei trattati a quelli espressamente enumerati.

¹⁷ Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Per un inquadramento generale delle problematiche insorte con riferimento all'art. 23 Cost. cfr. in specie: P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario* (parte generale), vol. I, 2002, 39; FORTE, *Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 Cost.*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1956, I, 248; BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957; FEDELE, *La tassa*, ed. provv., Siena, 1974; IDEM, *Commento all'art. 23 Cost.*, in *Commentario alla Costituzione* a cura di G. BRANCA, Bologna-Roma, 1978; IDEM, *Prestazioni imposte*, in Enc. giur. Treccani, vol. XXIV, Roma, 1991; IDEM, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, Padova 1994, I, 1, 157 ss..

¹⁸ Si veda K. VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, op. cit. p. 34 il quale fa riferimento alle Raccomandazioni del 1963 e del 1977; IDEM, *Interpretation of double taxation conventions*, in Cahiers de droit fiscal international, in Florence, 1993, Vol. LXXVIIIa, 55 ss.; IDEM, *Interpretation of double taxation treaties. In particular the problem of “qualification”*, in Rass. Trib. 1988, 175 ss.; IDEM, *The influence of the OECD Commentaries on Treaties Interpretation*, in Bull. I. F. D., 2000, 614 ss.

¹⁹ L'espressione è di difficile traduzione: “impegno giuridicamente non vincolante”.

Allo stesso modo, ci pare egualmente difficile riconoscere un ruolo significativo ai Commentari come strumenti complementari di interpretazione secondo l'accezione propria dell'articolo 32 comma 1 lett. a) e b). Considerata l'attenzione riposta nella formulazione degli articoli convenzionali, ci sembrerebbe difficile poter riscontrare quelle condizioni di "ambiguità" od "oscurità" ovvero "assurdità di risultato" che costituiscono, come si è visto, il prerequisite per far ricorso al materiale "non contestuale".

A dispetto di queste formali costrizioni, nella prassi, le amministrazioni finanziarie, le Corti ed i contribuenti hanno, come ci si poteva aspettare, frequentemente fatto riferimento ai Commentari nel processo di interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni²⁰.

I tribunali stanno sempre più incrementando l'utilizzo del Commentario nella motivazione delle loro decisioni. Gli studi condotti dal Comitato per gli affari fiscali mostrano che, nella maggior parte dei paesi Membri, il Commentario è stato citato in decisioni pubblicate dalle Corti: in molte sentenze, il Commentario è stato ampiamente analizzato e citato ed ha spesso giocato un ruolo chiave nella formulazione della decisione da parte dei giudici²¹.

Questo fenomeno potrebbe essere letto come costituente un giudizio di fatto sulla opportunità di applicare la Convenzione di Vienna alle clausole pattizie contro le doppie imposte. A differenza di molti accordi internazionali, i trattati fiscali internazionali non si limitano a regolare le relazioni fra Stati, ma sono principalmente volti a disciplinare le "attività" poste in essere da soggetti privati, ponendo regole che, in prima istanza, incideranno nella determinazione della loro base imponibile (pressione fiscale).

In questo modo, si potrebbe ritenere che la rigida applicazione della nozione di "contesto" nonché delle condizioni restrittive per la presa in considerazione dei mezzi complementari, si manifesti inopportuna con riguardo ai trattati in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio,

²⁰ Quanto all'ordinamento italiano, basti fare riferimento, quali esempi di applicazione giurisprudenziale delle indicazioni contenute nel Commentario, al notissimo e più volte commentato caso *Philip Morris* (Cass., Sez. Trib., Sent. n. 3368 del 20 dicembre 2001); oltre che, senza pretesa di esaustività e limitandosi alle pronunce della Suprema Corte, alle decisioni di seguito richiamate: Corte Cass., Sez. Trib., Ord. n. 7851 del 18 febbraio 2004; Cass., Sez. Trib., Sent. n. 10925 del 20 dicembre 2001; Cass., Sez. Trib., Sent. n. 3368 del 20 dicembre 2001; Cass., Sez. Trib., Sent. n. 9942 del 1 giugno 2000; Cass., Sez. Trib., Sent. n. 1122 del 25 novembre 1999, in *Fisconline*, [Banca Dati] ETI DEAGOSTINI PROFESSIONALE. Per gli ordinamenti stranieri, possono citarsi, senza pretesa alcuna di essere esaustivi, *Thiel v FCT* (1990) 90 ATC 4717 (Australia); *R v Crown Forrest Industries Ltd* (1995) 95 DTC (Canada); *United States v A. L. Burbank & Co.* (1975) 525 F 2d 9 (USA); *Sun Life Assurance of Canada v Pearson* (1984) STC 461 (Gran Bretagna).

²¹ Tale affermazione è sicuramente calzante in relazione al già citato caso *Philip Morris*: nella sentenza n. 3368/2001 infatti la Suprema Corte ha fatto più volte rinvio al commentario al modello di Convenzione, al fine di ricostruire con esattezza la nozione di stabile organizzazione. Così al punto 3.3, ove testualmente si afferma: "*Lo stesso commentario prevede espressamente (sub art. 5, par. 24, punto 24) che una struttura nazionale possa assumere il ruolo di management office di un gruppo con ramificazioni internazionali*". Così al successivo punto 3.7, ove al Commentario si fa più volte rinvio al fine di corroborare l'assunto secondo il quale sono attività preparatorie o ausiliarie, inidonee a configurare una stabile organizzazione, solo quelle che non rappresentino una parte e sostanziale e significativa dell'attività dell'impresa, mentre darebbe luogo ad una stabile organizzazione l'attività di *managing* delegata ad una struttura dell'impresa, come pure le attività qualificabili *supervisory and coordinating*, nonché la *after sale organization*. Ciò che, tuttavia, preme in questa sede rilevare è come la Corte abbia omesso di affrontare e risolvere il problema della legittimità del ricorso al Commentario quale mezzo di interpretazione, liquidando la questione nei seguenti termini: "*nel presente procedimento entrambe le parti (...) hanno concordemente fatto riferimento al Modello OCSE di convenzione contro la doppia imposizione ed al commentario della stessa Organizzazione al detto testo, tale punto non è, quindi, suscettibile di riesame*". Altrettanto apoditticamente, l'altra sentenza citata (Cass. n. 1122/1999) conclude, per contro, in favore della totale irrilevanza tanto del Commentario che del Modello: "*Quanto al modello OCSE in materia di doppie imposizioni, esso non contiene norme direttamente applicabili nell'ordinamento interno ma, come ritenuto dalla Corte di Giustizia CE (sentenza 12 maggio 1998, C-336/96, punto 24 della motivazione) costituisce, appunto, soltanto un Modello che può ispirare gli Stati membri nella conclusione di convenzioni bilaterali*". Riteniamo che il problema, attesa la sua rilevanza tutt'altro che secondaria, meriterebbe un maggiore approfondimento da parte della giurisprudenza.

giungendosi alla conclusione per cui tutto il materiale rilevante, che possa essere di aiuto nel ricercare una ragionevole interpretazione, debba essere preso in considerazione: il problema effettivo attenendo al valore da dare a detto materiale non contestuale.

Ciò nonostante, per quanto possa apparire desiderabile un tale approccio, rimane il fatto che la Convenzione di Vienna sull'interpretazione dei trattati risulta applicabile anche alle Convenzioni in materia fiscale²². La stessa Convenzione conferma altresì, come abbiamo visto, la tendenza riconducibile al metodo obbiettivistico che oggi può dirsi prevalente in materia secondo cui al trattato deve attribuirsi il senso che è fatto palese dal suo testo, che risulta dai rapporti di connessione logica intercorrenti tra le parti di questo, lasciando ai lavori preparatori una funzione sussidiaria cui ricorrere solo in presenza di un testo ambiguo e lacunoso.

In questa prospettiva, quanto più la giurisprudenza, nella interpretazione delle convenzioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, farà ricorso, come presumibile, alla Convenzione di Vienna, tanto più sarà difficile prescindere dal metodo che essa pone.

4. I Commentari agli articoli del Modello di Convenzione come confermant la presenza di un "significato particolare"

Sebbene la circostanza sia stata spesso trascurata, l'articolo 32 non limita l'impiego dei mezzi complementari di interpretazione ai risultati ambigui od assurdi. La norma citata permette il ricorso a tali mezzi anche per confermare il significato raggiunto dall'applicazione dell'articolo 31²³.

In altre parole, dopo aver stabilito il significato "ordinario" del termine in questione secondo la regola restrittiva posta dall'articolo 31, l'interprete può successivamente cercare di "confermare" detto significato facendo ricorso, appunto, ai mezzi complementari. Qualora i mezzi complementari conducano al medesimo risultato raggiunto in forza dell'articolo 31, ecco che allora il risultato sarà chiaro ed inequivocabile. Tuttavia, supponiamo che i mezzi complementari indichino che, in un caso determinato nel quale non c'era ambiguità circa il significato ordinario di un termine convenzionale, il Commentario, quale mezzo complementare d'interpretazione, suggerisca chiaramente che si era tuttavia inteso un altro significato, diverso da quello fatto palese dai termini utilizzati. Ebbene, può in siffatta ricorrenza il Commentario essere utilizzato nel ricercare il risultato interpretativo realmente voluto?

In prima battuta, allorché al ricorrere di queste circostanze si ritenga di poter utilizzare il materiale complementare nel processo interpretativo, il risultato raggiunto si porrà inevitabilmente in contrasto con il criterio principale di interpretazione fondato sul dato testuale siccome previsto all'articolo 31 della Convenzione di Vienna.

Pur tuttavia, esiste un collegamento tra l'articolo 31 ed il successivo articolo 32. Questo è dato dal principio contenuto nell'articolo 31 comma 4 secondo il quale "si ritiene che un termine od una espressione abbia un significato particolare se verrà accertato che tale era l'intenzione delle parti".

²² Le disposizioni della Convenzione di Vienna sono, infatti, in larga misura, ricognitive di norme consuetudinarie e, pertanto, vincolanti anche nell'ordinamento interno in virtù del rinvio generale operato dall'articolo 10 della Costituzione: è questo un approdo pacifico in dottrina. Cfr., sul punto, CONFORTI, *Diritto Internazionale*, Editoriale Scientifica, Napoli, 1999, 101 ss.; CAPOTORTI, *Corso di diritto internazionale*, Milano, 1995.

²³ *In practice, international tribunals, as well as States and international organizations, have recourse to subsidiary means of interpretation, more especially travaux préparatoires, for the purpose of confirming the meaning that appears to result from an interpretation of the Treaty in accordance with article 31. The International Court of Justice itself has on numerous occasions referred to the travaux préparatoires for the purpose of confirming in conclusions as to the "ordinary" meaning of the text. For example, in its opinion on the Interpretation of the Convention of 1919 concerning Employment of Women during the Night the Permanent Court said: "The preparatory work thus confirms the conclusion reached on a study of the text of the Convention that there is no good reason for interpreting Article 3 otherwise than in accordance with the natural meaning of the words"* (P.C.I.J. 1932, Series A/B No. 50 p. 380: The Serbian and Brazilian Loans cases, P.C.I.J. 1929, Series A. Nos. 20-21 p. 30), cfr., *Commentaries to the Vienna Convention of the Law of Treaties, op. cit.*, punto 18 (art. 32).

Detto altrimenti, l'articolo 31 potrebbe essere interpretato come legittimante l'utilizzo dei mezzi complementari di interpretazione al fine di stabilire che, nel caso concreto, l'intenzione delle parti era quella di utilizzare un termine secondo un'accezione particolare, anche a dispetto della mancanza apparente di ambiguità alla luce degli altri ed ordinari strumenti di interpretazione contenuti nel medesimo articolo 31.

Ebbene, appare evidente come un tale approccio possa svolgere un ruolo importante, ove applicato ai trattati in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio edificati sul Modello di Convenzione elaborato dall'OCSE²⁴.

I Commentari costituiscono lo sfondo sul quale i singoli articoli ovvero le relative disposizioni sono incardinati per tenere di conto delle particolari relazioni esistenti tra gli ordinamenti fiscali dei due *partner* convenzionali. Mentre ciascun trattato sarà necessariamente unico in certi aspetti, la gran parte delle disposizioni si fonderà sul Modello OCSE: risponde, quindi, a logica, assumere, in sede di interpretazione convenzionale, che l'intento delle parti fosse quello di adottare l'interpretazione fatta propria dal Commentario.

Tale approccio sembra concordare con le modalità di negoziazione ed applicazione del Modello. Com'è stato messo in evidenza altrove, nella prassi tanto le amministrazioni finanziarie quanto gli esperti fiscali, quando cercano di ricostruire il significato delle disposizioni convenzionali, consultano automaticamente il materiale OCSE. Sarebbe del tutto irrealistico, per lo meno in assenza di una valida prova contraria, pensare che i negoziatori del trattato, nell'adottare il linguaggio derivato dal testo OCSE non ne fossero familiari e, pertanto, consapevolmente non accettassero il comune significato di quel linguaggio come concordato dagli stessi paesi Membri.

In questa prospettiva, i Commentari rappresentano una sorta di opzione scelta automaticamente in assenza di altra specifica, messa a punto per quei trattati che s'ispirano al Modello OCSE. Mentre le parti sono libere di deviare da queste regole, e frequentemente lo fanno, deve ritenersi sussistere una presunzione in forza della quale l'interpretazione contenuta nel Commentario rappresenti, in difetto di elementi atti ad orientare in diversa direzione, l'intenzione comune delle parti. Nella misura in cui un paese ritenga di dover formalizzare un'obiezione ad una norma determinata ovvero ad una particolare interpretazione, questo sarà libero di esprimere il proprio dissenso formulando un'osservazione od una riserva, in modo tale da mutare la scelta normativa ed interpretativa con riferimento ai propri trattati.

Tale approccio genera alcuni benefici pratici immediati; in particolare, risponde molto bene al fine fondamentale del trattato e cioè quello di evitare le situazioni di doppia imposizione che potrebbero originarsi se differenti interpretazioni, che deviano rispetto a quanto previsto dal Commentario, fossero effettivamente applicate.

Si consideri la seguente fattispecie²⁵.

Lo Stato A e lo Stato B concludono un trattato nel 1979 basandosi sul Modello di Convenzione del 1977. L'orchestra X, una organizzazione musicale con scopo di lucro costituita secondo il diritto commerciale dello Stato A, nel 1980 svolge un *tour* nello Stato B. I costi del *tour* sono sostenuti da un impresario locale. Nessuno dei collegamenti dell'orchestra con lo Stato B è tale da costituire una

²⁴ Contra BIZIOLI, *Tax treaty interpretation in Italy*, in LANG, *Tax treaty interpretation, cit.*, 218. Secondo l'Autore "The inclusion of the OECD Model Convention and the Commentaries under Art. 31 (4) is also based on weak arguments. The "intention of the parties" to provide a "special meaning" should be checked exclusively upon conclusion of each tax treaty and should be limited to it. Thus, even if it can be explicit or implicit, it should be given rise to the proof-limited to that argument- of the contracting parties' will to refer to them. This argument is confirmed in Italian tax treaty practice by Art. 5 of the protocol of Italy's tax treaty with Mexico. It expressly states that Art. 7 (4) of the treaty must be interpreted "in the sense given to such paragraph in the Commentaries of the 1977 Model Convention". Thus, even if based on a logical inference - the a contrario argument-, it should be considered as the non-existence of a general favourable practice in order to apply Art. 31 (4)".

²⁵ L'esempio riportato nel testo è ripreso da H.J. AULT, *The Role of the OECD Commentaries in the interpretation of Tax Treaties*, in Intertax, 1994, 144 ss..

stabile organizzazione secondo quanto previsto dall'articolo 5 della Convenzione. Lo Stato B è autorizzato a tassare X?

A prima vista, la risposta sembrerebbe essere affermativa. Secondo quanto previsto dall'articolo 17 comma 2²⁶ del Modello di Convenzione, i componenti dell'orchestra paiono qualificabili come intrattenitori (artisti) che stanno svolgendo attività professionali nello Stato B. Il reddito pagato in corrispettivo di tali attività è conseguito da un "altra persona", cioè l'orchestra.

In tal caso, l'articolo 17 comma 2, sembrerebbe consentire allo Stato della fonte di tassare l'orchestra senza che rilevi l'assenza di una base fissa o di una stabile organizzazione. Questa sembra essere l'interpretazione che del significato "ordinario" del trattato come definito nella Convenzione di Vienna dà il "contesto". Se tuttavia, ci si volesse rivolgere al Commentario per "confermare" questa interpretazione, ci accorgeremmo del fatto che il Commentario fornisce una differente soluzione interpretativa dell'articolo. Quest'ultimo precisa che "lo scopo del paragrafo 2 è quello di rendere vani certi comportamenti elusivi posti in essere quando la remunerazione per lo spettacolo svolto da un artista o da uno sportivo non venga direttamente pagata allo stesso artista o sportivo bensì ad altre persone, per esempio ad una cosiddetta "artiste company"²⁷.

Il Commentario va oltre e descrive situazioni nelle quali "l'artista o lo sportivo ha, direttamente ovvero indirettamente, la titolarità giuridica del reddito in questione".

Facendo uso della interpretazione summenzionata, è possibile in questa situazione utilizzare il Commentario per determinare un "significato particolare"? Potrebbero i termini "reddito conseguito da un'altra persona" essere interpretati in modo tale da pretendere che l'artista riceva un diretto od un indiretto beneficio dal reddito in questione ai fini previsti dall'articolo così da riconoscere il potere impositivo allo Stato della fonte? Sebbene il caso di specie non dia adito a particolari problemi interpretativi, quest'ultima appare l'interpretazione migliore tenuto conto dell'intenzione delle parti. Si supera, quindi, il dato "testuale" ma in una situazione nella quale è fortemente probabile che le parti non intendessero ampliare il potere impositivo dello Stato della fonte sino alla non tassazione delle situazioni elusive.

A prescindere dalla soluzione del caso, la questione fondamentale è che il processo interpretativo sarà più persuasivo qualora sia intrapresa la ricerca di un "significato particolare" anche se alla fine l'onere di provare l'esistenza di un tale significato particolare non risulti soddisfatto.

²⁶ Articolo 17 (artisti e sportivi) del Modello di Convenzione OCSE:

1. Nonostante le disposizioni degli articoli 7 e 15, il reddito che un soggetto residente di uno Stato Contraente ritrae dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato Contraente, in qualità di artista dello spettacolo, quale un artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione, o in qualità di musicista nonché di sportivo, può essere tassato in detto altro Stato.

2. Quando il reddito proveniente da prestazioni che un artista dello spettacolo o uno sportivo svolge personalmente ed in tale qualità è attribuito non a lui stesso ma ad un'altra persona, detto reddito può, nonostante le disposizioni degli Articoli 7 e 15, essere tassato nello Stato Contraente in cui le prestazioni dell'artista o dello sportivo sono svolte.

²⁷ Il paragrafo 1 disciplina il reddito percepito dagli artisti e dagli sportivi in funzione della loro attività personale. Il paragrafo 2 prende in considerazione le situazioni in cui il reddito prodotto dalle loro attività sia conseguito da altri soggetti. Se il reddito di un artista o di uno sportivo è percepito da un'altra soggetto, e lo Stato della fonte non dispone di strumenti giuridici tali per cui possa "guardare oltre" il soggetto che riceve il reddito per tassarlo come reddito dell'artista, il paragrafo 2 prevede che la parte di reddito che non può essere tassata in capo all'artista possa comunque essere tassata in capo al soggetto che riceve la remunerazione. Se il soggetto che riceve il reddito gestisce un'impresa, lo Stato della fonte potrà tassarlo anche se il reddito non sia imputabile ad una stabile organizzazione situata nel suo territorio. Pur tuttavia, non sarà sempre così. Ci sono tre possibili situazioni che possono verificarsi:

a) La prima è data dalla società che gestisce l'attività, la quale riceve il reddito derivante dalle apparizioni, ad esempio, di un gruppo di sportivi (che può non essere costituita in forma di persona giuridica); (...), cfr., OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital, op. cit.*, punto 11 (art. 17).

5. Il problema della continua evoluzione del Commentario

Orbene, se l'orchestra dell'esempio precedente continua a svolgere le proprie attività nello Stato B nel corso del 1993, ecco sorgere un nuovo problema. La formulazione dell'articolo 17 comma 2, nel Modello di Convenzione è rimasta immutata dal 1977. Tuttavia, il Commentario è stato sostanzialmente rivisto ed ora prende posizione sul fatto che l'articolo in questione non si limita alle strutture elusive ma si applica a due altre situazioni, una delle quali è costituita da "una squadra, *troupe*, orchestra, ecc. che sia costituita in forma di persona giuridica"²⁸.

Nei casi che coinvolgono entità di questo tipo, lo Stato della fonte avrà il diritto di tassare "l'utile derivante da uno spettacolo e conseguito dalla persona giuridica" anche in assenza di una stabile organizzazione. La questione che si pone attiene al come questo cambiamento nel Commentario potrebbe produrre effetti sulla interpretazione del trattato del 1979 concluso tra lo Stato A e lo Stato B.

Quando il Commentario fu emendato passando dallo Schema di Modello di Convenzione del 1963 al Modello di Convenzione del 1977, il Comitato per gli affari fiscali prese posizione affermando che "le convenzioni esistenti (già concluse) dovrebbero, per quanto possibile, essere interpretate secondo il significato dei Commentari modificati, anche se le disposizioni di queste convenzioni non includessero ancora la più precisa formulazione del Modello di Convenzione del 1977"²⁹.

Lo stesso approccio è stato mantenuto con riferimento ai cambiamenti intercorsi nel 1992 e, da ultimo nel 2003, con riguardo ai trattati già conclusi³⁰.

²⁸ (...) b) La seconda è data dal fatto che la squadra, la compagnia teatrale, l'orchestra ecc. siano costituite in forma di persona giuridica. I singoli componenti della squadra, dell'orchestra ecc. saranno assoggettati a tassazione in forza del paragrafo 1, nello Stato in cui è svolto lo spettacolo, su ciascuna remunerazione (o reddito conseguito sotto forma di indennità "benefits") percepita come corrispettivo dello spettacolo, tuttavia, se i membri riscuotono una remunerazione fissa e periodica sarebbe difficile assegnargli una parte di quel reddito a titolo di speciali *performance*, in tal caso i paesi Membri possono decidere, unilateralmente o bilateralmente, di non tassarlo. Il profitto realizzato in virtù di uno spettacolo da una persona giuridica sarà assoggettato a tassazione in forza del paragrafo 2.

c) La terza situazione coinvolge certi comportamenti elusivi dell'imposta che si verificano nei casi in cui la remunerazione per lo spettacolo svolto da un artista o da uno sportivo non venga direttamente pagata allo stesso artista o sportivo, bensì ad altre persone, per esempio, ad una cosiddetta *artiste company*, in modo tale che il reddito sia tassato nello Stato in cui l'attività viene svolta né come reddito personale per l'attività svolta dall'artista o sportivo né come utili d'impresa, in assenza di una stabile organizzazione. Alcuni paesi in forza delle loro legislazioni nazionali "guardano oltre" tali accordi e considerano tale reddito come prodotto dall'artista o dallo sportivo; in questo caso, il paragrafo 1 li autorizza a tassare il reddito che risulti, comunque, realizzato da attività svolte nel loro territorio. Altri paesi non possono farlo. Quando uno spettacolo venga rappresentato in un tale paese, il paragrafo 2 gli consente di tassare i profitti distratti dal reddito dell'artista o sportivo, all'impresa. Tuttavia, può essere che le legislazioni nazionali di alcuni Stati non li autorizzino nel far uso di una tale disposizione. Tali Stati sono liberi di accordarsi per trovare altre soluzioni o per escludere il paragrafo 2 dai loro trattati bilaterali, cfr., OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital*, *op. cit.*, punto 11 (art. 17).

²⁹ Nel predisporre il Modello di Convenzione del 1977, il Comitato per gli Affari Fiscali esaminò il problema dei conflitti di interpretazione che potrebbero sorgere a causa dei mutamenti rispetto alla formulazione degli Articoli del Progetto di Convenzione del 1963. A quell'epoca, il Comitato concluse che le convenzioni esistenti sarebbero dovute essere interpretate, per quanto possibile, nello spirito del rinnovato Commentario, anche se le disposizioni di tali convenzioni non includevano ancora la più precisa formulazione del Modello di Convenzione del 1977. Fu, altresì, precisato che i paesi Membri che avessero desiderato chiarire la propria posizione al riguardo avrebbero potuto farlo per mezzo di uno scambio di lettere fra le competenti autorità conformemente alla procedura di composizione amichevole e che, anche in assenza di un tale scambio di lettere, le menzionate autorità avrebbero potuto utilizzare la procedura amichevole per confermare questa interpretazione in casi particolari, cfr., OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital*, *op. cit.*, punto 33 (Introduzione).

³⁰ Le modifiche agli Articoli del Modello di Convenzione ed i cambiamenti nel Commentario che costituiscono un risultato diretto di tali modifiche non rilevano ai fini della interpretazione o dell'applicazione di convenzioni precedentemente stipulate allorché le disposizioni di quelle convenzioni siano nella sostanza differenti da quelle degli Articoli modificati. Tuttavia, gli altri cambiamenti o le aggiunte apportate al Commentario sono normalmente

Allorquando gli emendamenti apportati al Commentario rivestano principalmente la forma di accordi di esplicazione (formulazioni più precise) appare davvero opportuno consentire a che i Commentari revisionati siano seguiti pure per l'interpretazione delle convenzioni precedentemente stipulate. Questa prassi concorda con il generale trattamento dato dal Commentario ai termini non definiti dalla Convenzione, per la cui definizione si deve far riferimento alla legge interna. In questo caso, un approccio flessibile è espressamente raccomandato³¹.

Tuttavia, in tale contesto, il Comitato osserva che “ad uno Stato non dovrebbe essere permesso di rendere una Convenzione in parte inoperante mediante le modifiche apportate alla propria legge interna in punto di significato dei termini non definiti nella Convenzione”³².

In relazione a ciò, lo stesso ammonimento potrebbe altresì applicarsi alle modifiche portate al Commentario.

Mentre alcuni cambiamenti del Commentario sono certamente possibili e legittimi, i cambiamenti del tipo di quelli coinvolti nell'esempio qui sopra ricostruito non dovrebbero essere permessi. Tale cambiamento in realtà si sostanzia, infatti, in un emendamento al trattato nella misura in cui si riserva completamente il significato dell'articolo senza apportare nessuna modificazione alla sua testuale formulazione³³.

Questo risultato pone un problema di non poco momento laddove, come si è inteso qui suggerire, il solo modo di conformarsi alla Convenzione di Vienna al fine di prendere in considerazione i mezzi interpretativi contenuti nel Commentario, in mancanza di ambiguità o di risultati assurdi, sia quello di assumere l'esistenza di un “significato particolare” nel Commentario medesimo che rifletta l'intenzione delle parti al tempo in cui il trattato fu concluso. Ma è difficile immaginare un significato particolare che si origini tardivamente (vale a dire, non contestualmente alla stipula della Convenzione bilaterale). Di conseguenza, per lo meno con riferimento ad alcune espressioni, se i Commentari devono essere utilizzati, questi debbono necessariamente incardinarsi su stabili fondamenta. Di certo, è una questione di linea progettuale distinguere tra drastici cambiamenti come quello qui considerato e semplici “chiarificazioni” che le parti potrebbero ritenere di dover anticipare.

applicabili all'interpretazione ed all'applicazione delle convenzioni stipulate prima dell'adozione di queste, poiché riflettono il consenso dei paesi Membri dell'OCSE con riferimento alla corretta interpretazione delle disposizioni esistenti ed alla loro applicazione a casi specifici, cfr., OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital*, *op. cit.*, punto 35 (Introduzione).

³¹ Articolo 3 comma 2, del Modello di Convenzione OCSE: “per quanto riguarda l'applicazione della Convenzione da parte di uno Stato Contraente, qualsiasi espressione non definita al suo interno, avrà, a meno che il contesto non richieda un'altra interpretazione, il significato ad essa attribuito, in quel momento, dalla legge di detto Stato relativa alle imposte cui si applica la Convenzione, qualunque significato sia attribuito dalle leggi tributarie applicabili di detto Stato prevarrà rispetto al significato attribuito da altre leggi di detto Stato”.

³² Questo paragrafo (il paragrafo 2 dell'art. 3 del Modello di Convenzione) prevede una regola generale d'interpretazione per i termini utilizzati dalla Convenzione ma da questa non definiti. Tuttavia, si pone il problema di quale sia la legislazione cui far riferimento al fine di determinare il significato dei termini non definiti nella Convenzione, potendosi scegliere tra la legge in vigore al momento della stipula della Convenzione e quella in vigore al momento in cui la Convenzione deve trovare applicazione, cioè quando l'imposta è applicata. Il Comitato per gli affari fiscali ha concluso che l'ultima soluzione dovrebbe prevalere e nel 1995 ha emendato il Modello al fine di rendere esplicito questo punto, cfr., OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital*, *op. cit.*, punto 11 (art. 3).

³³ Sulla “spinosa” questione della interpretazione statica o dinamica del Commentario al Modello OCSE, per cui, nell'interpretare un trattato conforme a tale Modello, sia necessario rifarsi alla versione del Commentario dell'epoca in cui tale Trattato è stato ratificato oppure possa tenersi conto (anche) di quelle successive, relativamente alla “sopravvenuta” compatibilità dei CFC *regimes* con le convenzioni contro le doppie imposizioni che si fondino sul Modello di Convenzione elaborato dall'OCSE si veda P. ANTONINI, *La definizione del caso finlandese “A Oyi Abp” anticipa le novità del Commentario al Modello OCSE sulla compatibilità dei “CFC regimes” con i Trattati contro le doppie imposizioni*, in *Rass. Fisc. Int.*, 3, 2003, rubrica della rivista *IL FISCO*, p. 15005 ed in particolare p. 15017 nonché la giurisprudenza e la dottrina ivi richiamata.

Parte della dottrina internazionalistica³⁴ si è sforzata di trovare una soluzione “intermedia” al fine di ritenere operativo il Commentario OCSE, nella versione più recente, allorché l’opinione ivi adottata sia solo “esplicativa”, non risolvendosi quindi in un vero e proprio emendamento³⁵. Sennonché una tale soluzione ci lascia perplessi.

In realtà, se taluno volesse stabilire quando un emendamento od una modifica sia solo “esplicativa”, dovrebbe, al minimo, comparare i relativi contenuti della norma oppure, nel nostro caso, del Commentario, prima e dopo l’emendamento in questione. Sennonché due sono le possibili soluzioni cui è dato pervenire a fronte di una tale comparazione ed entrambe conducono a risultati che mal giustificano la produzione di effetti retroattivi da parte del Commentario revisionato.

Infatti, ove da una tale comparazione risultasse che i contenuti della previgente disposizione giuridica fossero del tutto differenti, l’emendamento non sarebbe semplicemente esplicativo della normativa vigente. Nondimeno, se i suoi contenuti fossero identici, la nuova versione del Commentario non avrebbe alcun senso, giacché, nel caso concreto, una efficace soluzione del problema interpretativo proposto potrà essere raggiunta già sulla base dei materiali disponibili allorché il trattato internazionale in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio venne negoziato e concluso.

Ancora, la risoluzione del Comitato per gli affari fiscali di adottare un emendamento al Commentario non esprime un nuovo punto di vista delle parti, ma riflette soltanto la nuova visione del Comitato medesimo.

Inoltre, almeno per quanto riguarda gli ordinamenti che si conformano ai principi dello stato di diritto, gli emendamenti *de quibus* configgerebbero inevitabilmente con il principio costituzionale della separazione dei poteri, giacché il Comitato per gli affari fiscali, vale a dire un organo amministrativo, potrebbe esercitare, per tale via, un’influenza notevole su di una convenzione fiscale già approvata dal legislatore nazionale e che nella maggior parte dei casi, dal punto di vista interno, ha forza di legge.

Questa tesi trova conferma nella composizione del Comitato il quale risulta costituito esclusivamente da rappresentanti di governo. I membri del “gruppo di lavoro n. 1”, che si occupa degli ulteriori sviluppi del Commentario OCSE, sono alti funzionari delle amministrazioni finanziarie. Per quanto riguarda il nostro paese, la garanzia della separazione dei poteri come risulta dalla vigente Carta Costituzionale, certamente non tollera che autorità amministrative, sebbene facenti parte di una organizzazione internazionale, possano avocare a sé l’autorità di modificare trattati contro le doppie imposizioni approvati e resi esecutivi dal Parlamento, semplicemente ricorrendo al procedimento di modifica del Commentario OCSE, seppure in cooperazione con i rappresentanti delle amministrazioni finanziarie di altri Stati, un’autorità quest’ultima che

³⁴ Sul punto si veda, M. LANG, *How significant are the amendments of the OECD commentary adopted after the conclusion of a tax treaty?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2002, I, 3 ss; IDEM, *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties*, in *Intertax*, 1997, 7 ss, nonché P. J. WATTEL – O. MARRES, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, in *European Taxation*, 2003, 222 ss., secondo il quale: “(..) l’autorità delle versioni successive diminuisce – sino a zero – nella misura in cui i cambiamenti apportati nelle versioni successive mutino la sostanza del Trattato non risolvendosi in semplici chiarificazioni. Essa diminuisce altresì nella misura in cui una delle parti contraenti non faccia parte dell’OCSE (paese non membro) ovvero abbia espresso riserva. Nessun valore può infine essere riconosciuto alle versioni successive che siano chiaramente inconciliabili con la versione corrente al tempo della conclusione del Trattato e/o con l’enunciazione del particolare Trattato da applicare [la traduzione è nostra]”.

³⁵ In merito si noti che mentre il Comitato considera i mutamenti al Commentario rilevanti ai fini della interpretazione e della applicazione delle convenzioni stipulate anteriormente alla adozione di queste modifiche, il medesimo dissente da qualsiasi forma di interpretazione *a contrario* che necessariamente avrebbe quale risultato quello di dedurre da qualsiasi cambiamento nel Modello di Convenzione o nel Commentario che la interpretazione precedente risultava differente da quella della disposizione modificata. Molti emendamenti sono volti a semplificare e chiarire, non a mutare, il significato degli Articoli o del Commentario, e tale interpretazione *a contrario*, in tali casi, sarebbe palesemente errata, cfr., OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital, op. cit.*, punto 36 (Introduzione).

certamente non trova riscontro a livello nazionale (si pensi al valore giuridico della circolare ministeriale)³⁶.

Nondimeno, se questa analisi è corretta, sorgono alcuni problemi pratici.

La Convenzione del 1992 è stata pubblicata nella edizione a fogli mobili ed è intenzione del Comitato per gli affari fiscali continuare il processo di aggiornamento secondo uno schema in continuo e progressivo sviluppo. Ciò significa che sarà sempre più difficile identificare il Commentario nella formulazione esistente al tempo in cui il trattato bilaterale fu concluso. Mentre per gli articoli del Modello esiste una versione storica (con note a piè di pagina), tale versione non si riscontra con riferimento al Commentario, ragion per cui non sempre sarà semplice ricostruire quali siano stati i cambiamenti apportati al Commentario in relazione a come si presenta nella sua ultima versione.

Quanto appena osservato ci permette di ritenere che la migliore soluzione al problema sia, per il futuro, quella di limitare gli emendamenti da apportare al Commentario nella misura strettamente necessaria a dare esecuzione a quegli accordi che possano realmente essere definiti chiarificazioni od elaborazioni della esistente formulazione convenzionale.

Quando, invece, lo scopo sia quello di mutare l'ambito di operatività di un articolo, come nel caso qui preso in considerazione, allora ci sembrerebbe più corretto modificare la formulazione del Trattato conformemente al Commentario. Ciò permetterebbe di utilizzare il Commentario emendato anche con riferimento ai trattati precedentemente negoziati; allo stesso tempo questa soluzione limiterebbe il ruolo svolto dal Commentario emendato a quelle situazioni che possono ragionevolmente ricadere nell'analisi del "significato particolare". E' vero che il cambiamento nella formulazione del Modello di Convenzione può risultare più difficoltoso rispetto ad un accordo pratico che miri ad emendare il solo Commentario; i membri del Comitato OCSE per gli affari fiscali sono consapevoli del fatto che gli emendamenti al Modello di Convenzione non influenzano facilmente (e cioè, da subito) la prassi convenzionale bilaterale. Spesso trascorreranno diversi anni prima che la nuova formulazione del Modello sia riprodotta nella maggior parte dei trattati fiscali già in vigore.

Tuttavia, senza emendare il trattato fiscale, un cambiamento nella formulazione del Modello di convenzione non avrà senso dal punto di vista della procedura convenzionale; inoltre, in una prospettiva di lungo periodo, limitando i cambiamenti del Commentario alle più limitate funzioni sopra suggerite, se ne rafforzerebbe il ruolo come importante fonte di "mezzi complementari" nella interpretazione dei trattati.

Le considerazioni fin qui espresse dimostrano, a parere di chi scrive, che gli emendamenti al Commentario possono legittimamente influenzare soltanto l'interpretazione dei trattati negoziati ed adottati dopo che l'emendamento medesimo sia stato reso noto. Di conseguenza, le speranze di quanti ritenessero di poter evitare la rinegoziazione dei trattati contro le doppie imposizioni per mezzo di emendamenti da apportare al Commentario, ci sembrano vane.

Naturalmente, ragioni di "politica giuridica" sembrano auspicare la creazione ovvero la individuazione di un ente a livello internazionale le cui decisioni possano specificare ed armonizzare i contenuti delle convenzioni fiscali internazionali³⁷. Tuttavia, per le ragioni sopra

³⁶ In ordine alla diversa funzione svolta dalle circolari con riferimento a materie coperte da riserva di legge e con particolare riguardo al settore tributario cfr. BERTOLISSI, *Le circolari interpretative dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 435; S. RUSSO, *Orientamenti in materia di circolari e sugli atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria*, in *Trib. amm. reg.*, 1988, 255 ss.; da ultimo TARCHI, *Le circolari ministeriali con particolare riferimento alla prassi*, Comunicazione all'incontro di studio " *Gli atti normativi secondari del Governo* ", Firenze 28 e 29 giugno 1991 (pagg. 6 -11 dattiloscritto); G. FALSITTA, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 1998, 1 ss.

³⁷ La facoltà di adire la Corte creerebbe uniformità di applicazione ed interpretazione, limiterebbe il problema della eccessiva dilatazione dei termini temporali e, soprattutto, darebbe la sicurezza del raggiungimento di un risultato, cosa non certa in caso di procedura amichevole ex art. 25, dato che il Modello OCSE impone alle Amministrazioni solo un

svolte, i principi di diritto ci impediscono di attribuire questa funzione al Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE, in quanto ciò significherebbe violare il principio cardine della separazione dei poteri nonché l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di attenersi alla legge (principio di legalità). Per di più, niente fa supporre che il Comitato per gli affari fiscali rappresenti necessariamente l'organo ideale deputato a questo fine: sebbene i suoi membri siano autorevoli esperti fiscali, questi restano immancabilmente funzionari in organico alle amministrazioni finanziarie.

Del resto e in relazione a ciò, alla medesima conclusione sembra giungere lo stesso Commentario all'articolo 25 comma 3 del Modello³⁸ quando, nel precisare la facoltà delle autorità degli Stati Contraenti di ricorrere alla procedura amichevole per risolvere le difficoltà e i dubbi inerenti alla interpretazione ed alla applicazione della Convenzione, ha cura di precisare che "(...) è importante non perdere di vista il fatto che, a seconda del diritto interno degli Stati Contraenti, altre autorità (Ministro per gli affari esteri, Tribunali, ecc.) hanno il diritto di interpretare i trattati e gli accordi internazionali tanto quanto la "autorità competente" designata nella Convenzione e che questo costituisce talora un diritto esclusivo di dette altre autorità"³⁹.

Non solo, ma per quanto riguarda l'ordinamento tributario italiano occorre ricordare che, nel 2000 è entrato in vigore lo Statuto dei diritti del contribuente il cui articolo 1 (principi generali) comma 2 prevede testualmente che "l'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica"⁴⁰.

Come è stato fatto notare in dottrina, entrambe le problematiche menzionate acquistano particolare evidenza con riferimento all'articolo 25 comma 3 del Modello di Convenzione segnatamente laddove si prevede che le autorità degli Stati Contraenti potranno consultarsi al fine di eliminare le doppie imposizioni nei casi non previsti dal Trattato bilaterale: ciò spiega la ragione per cui, ad oggi, la maggior parte delle Convenzioni stipulate dall'Italia non includano una tale disposizione⁴¹.

obbligo di mezzi e non di risultato. In merito, già UDINA, *Sulla creazione di una Corte internazionale per le controversie in materia tributaria*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1949, I, 54 ss., nonché più di recente E. VAN DER BRUGGEN, *About the Jurisdiction of International Court to Settle Tax Treaty Disputes*, EUCOTAX Series on European Taxation, 6, The Hague-London-Boston, Kluwer Law International, 2002, 501 ss. Nel senso di favorire la rimessione delle fattispecie interpretative controverse ad un collegio arbitrale è invece giunta l'IFA durante il congresso tenuto a Firenze il 7 ottobre 1993 (seminario "E" *Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration*), in particolare si suggerisce (art. 1 lett. e) *Final Version Resolution* di introdurre nell'art. 25 (procedura amichevole) dei trattati fiscali una disposizione *ad hoc* in forza della quale si preveda la rimessione in arbitri delle "difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the convention cannot be resolved by the competent authorities"; per una compiuta disamina di questa tematica si veda L. HINNEKENS, *The Search for an Effective Structure of International Tax Arbitration Within and Without the European Community*, in *Settlement of Tax Disputes in Tax Treaty Law*, EUCOTAX Series on European Taxation, 6, The Hague-London-Boston, Kluwer Law International, 2002, 533 ss.

³⁸ Articolo 25 Modello di Convenzione OCSE (procedura amichevole) (...) 3. Le autorità competenti degli Stati Contraenti faranno del loro meglio per risolvere per via di amichevole composizione le difficoltà o i dubbi inerenti all'interpretazione o all'applicazione della Convenzione. Esse potranno altresì consultarsi al fine di eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla Convenzione.

³⁹ OECD (2003) *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit., punto 35 (art. 25).

⁴⁰ Legge 27-07-2000, n. 212 Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente (*G.U. n. 177 del 31 luglio 2000*). Sullo Statuto dei diritti del contribuente vedasi P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario* (parte generale), cit., 2002, 62 ss.; PERRONE, *Certeza del diritto e leggi di interpretazione autentica in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2001, 1050 ss.; MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, 1275 ss.; ANTONINI, *Intorno alle "metanorme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpianendo Vanoni*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 619 ss..

⁴¹ Sul punto P. PISTONE, *Settlement of Dispute in Italian Tax Treaty Law*, EUCOTAX Series on European Taxation, 6, The Hague-London-Boston, Kluwer Law International, 2002, op. cit., 307 ed in particolare pp. 327 e 328 secondo il quale, "however, insofar as a law of implementation does not back up the interpretative agreement, there would still be the problem concerning the Taxpayer's Bill of Rights. This obstacle seems difficult to overcome. Treaties are implemented into the domestic legal system by means of law. Although the principle *pacta sunt servanda* permits it to

Da ultimo e nella prospettiva di dare una risposta alla domanda se una Corte possa presumere l'intenzione degli Stati Contraenti di adottare i commenti elaborati dall'OCSE come strumenti di interpretazione delle convenzioni, merita fare un cenno al Trattato concluso dagli Stati Uniti con l'Austria.

Ebbene, contemporaneamente alla definizione dei negoziati attinenti al trattato con l'Austria del 1996 (prima dell'esame e della approvazione da parte del Senato e prima della ratifica Presidenziale), i negoziatori statunitensi ed austriaci hanno messo in atto un memoriale di interpretazione denominato "MOU" (*memorandum of understanding*), il quale prevede che le disposizioni del Modello OCSE di Convenzione abbiano, in via generale, lo stesso significato espresso dal Commentario OCSE⁴². In altri termini, il MOU include una speciale disposizione in ordine alla interpretazione del suddetto Trattato. Tale disposizione, che è stata compresa negli strumenti di ratifica ex articolo 31 comma 2 lett. b) della Convenzione di Vienna, precisa che il Commentario OCSE debba generalmente applicarsi nella interpretazione di quelle disposizioni di detto Trattato che corrispondano quanto al testo alla relativa disposizione contenuta nel Modello di Convenzione elaborato dall'OCSE. Pur tuttavia, questa regola non è scevra da eccezioni: essa, difatti, non si applica qualora gli Stati Uniti o l'Austria abbiano inserito una riserva ovvero abbiano incluso una osservazione con riguardo al Modello di convenzione OCSE od al suo Commentario⁴³.

Inoltre, essa non opera neppure laddove una diversa interpretazione sia stata espressamente inserita nel MOU ovvero una interpretazione concordata del trattato sia stata prevista e convenuta dalle competenti autorità di entrambi i paesi.

Pur non nascondendoci le difficoltà applicative e le incertezze che pure una tale soluzione comporta, ci sembra che il *Memorandum of Understanding* possieda l'innegabile pregio di poter essere sussunto senza eccessive difficoltà ermeneutiche nelle categorie di cui alla Convenzione di Vienna e che tale semplificazione sia di per se stessa sufficiente a suggerirne l'adozione in maniera generalizzata in sede di negoziati bilaterali. In altri termini, pare che, in questo senso, il *Memorandum of Understanding* possa svolgere il ruolo di modello.

prevail over ordinary law, the Bill of Rights contains general principles of Italian tax law (a sort of kernel of general tax law) and has therefore been granted a special status among the source of tax law. Accordingly, exceptions or derogations need to be expressly introduced by a law of the same kind. This does not seem to be the case with respect to any agreement reached by tax authorities, regardless of whether affecting purely domestic or treaty cases. For this reason the development of interpretative agreement procedures is likely to further reduce its relevance".

⁴² Altre Convenzioni in materia fiscale stipulate dagli Stati Uniti, anche anteriormente a quella richiamata utilizzano il *Memorandum of understanding*. Segnatamente si può ricordare, a titolo di esempio, la "Tax Convention with the Netherlands", in vigore dal 1 gennaio 1994, in relazione alla quale il MOU è stato siglato il 13 ottobre 1993, ed ancora le Convenzioni Stati Uniti–Germania, Stati Uniti–Svizzera e Stati Uniti–Francia.

⁴³ "The Senate's advice and consent is subject to the following understanding, which shall be included in the instrument of ratification, and shall be binding on the President: (1) OECD commentary – Provisions of the Convention that correspond to provisions of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital generally shall be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The United States understands, however, that the foregoing will not apply with respect to any reservations or observations it enters to the OECD Model or its Commentary and that it may enter such a reservation or observation at any time.

*The Presidential ratification instrument for the Austrian treaty specifically includes the Senate understanding. There is no question, therefore, that the full incorporation of OECD terms is illusory; the United States (as well as Austria) is bound only to the extent it choose to be bound. To be sure, there is an external referent – id est., either the United States or Austria must enter a reservation or observation to the OECD Model Tax Treaty at some time (even retroactively) or adopt the OECD Model position in the process documents such as the treaty Technical Explanation provided to the treaty partner. Notably, however, the U.S. can unilaterally render the OECD interpretation moot by simply entering a "reservation or observation at any time". The reservation or observation does not require Senate approval", cfr., J.A. TOWNSEND, *Tax Treaty Interpretation*, in *Tax Lawyer*, 2001, Vol. 55, No 1, *op. cit.*, 219 ed in particolare pp. 289 e 290.*