

Il caso “Philip Morris” nelle recenti modifiche al Commentario OCSE

di Stefano Guglielmi^(*)

Nel risolvere la problematica concernente la natura ausiliaria o meno dell'attività di controllo sulla regolare esecuzione di un contratto, i recenti emendamenti portati al punto 33 del commentario all'art. 5 del Modello di convenzione OCSE ne affermano la tendenziale irrilevanza precisando che la mera partecipazione alla negoziazione di un contratto all'estero non comporta di per se stessa che tale soggetto sia dotato del potere di concludere contratti e che, quindi, sia configurabile quale stabile organizzazione personale del soggetto non residente. Può essere, però, un elemento da prendere in considerazione, insieme ad altri, per verificare l'esatta funzione svolta dalla persona per conto dell'impresa estera. L'esistenza nello Stato di una stabile organizzazione di una società del gruppo non è sufficiente a consentire la presunzione che questa sia stabile organizzazione dell'intero gruppo multinazionale e, quindi, di tutte le società del gruppo.

1. Il controllo sulla esatta esecuzione dei contratti e la stabile organizzazione del gruppo multinazionale

La pubblicazione del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, versione 2005⁽¹⁾, ha rinnovato l'attenzione sul ruolo svolto dal commentario nella soluzione di alcuni recenti casi giurisprudenziali verificatisi nel nostro paese ed afferenti la stabile organizzazione personale in Italia di un gruppo internazionale di società.

Come è noto, i requisiti strutturali di quella che viene comunemente denominata “stabile organizzazione personale” sono immediatamente riprodotti dalla interazione dei paragrafi 5 e 6 dell'art. 5 del modello di convenzione fiscale elaborato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico⁽²⁾.

In particolare, dal combinato disposto dei menzionati paragrafi è possibile isolare due requisiti essenziali alla esistenza della stabile organizzazione personale: l'uno di natura soggettiva, l'altro oggettiva. Ed infatti, la norma di riferimento richiede la presenza di una persona diversa da un agente con *status* indipendente la quale operi nel corso ordinario dei propri affari contestualmente all'abituale esercizio, per conto di un'impresa, del potere di concludere contratti in nome dell'impresa stessa.

La tipologia dei soggetti che possono configurare una stabile organizzazione personale viene quindi individuata dal Modello, sulla base della definizione del contrario: il par. 5 fa, infatti, riferimento alle per-

sone differenti dagli agenti con *status* indipendente operanti nell'ambito del corso ordinario dei propri affari⁽³⁾. Il giudizio sulla configurabilità di una stabile organizzazione da parte di un intermediario deve essere fondato non solo sullo stato giuridico del medesimo, ma anche sul concreto rapporto instaurato tra l'impresa ed il rappresentante.

I soggetti che possono rientrare nella nozione di “stabile organizzazione” ai sensi dell'art. 5, par. 5 e 6 del modello (vale a dire sia intermediari privi di *status* indipendente che quelli con *status* indipendente che non siano però indipendenti sotto il profilo economico ovvero non agiscano nel normale corso dei propri affari) vengono denominati dalla stessa

^(*) Cultore della materia di diritto tributario internazionale presso l'Università degli Studi di Firenze

Note:

⁽¹⁾ Il 15 luglio scorso, il Consiglio della organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico ha definitivamente approvato gli ultimi emendamenti al Modello OCSE ed al relativo commentario elaborati dal Comitato per gli affari fiscali nel *report* approvato il 15 marzo 2004.

⁽²⁾ In un contesto di crescente decentramento produttivo e commerciale su scala transnazionale, la nozione di stabile organizzazione è utilizzata - pressoché universalmente - allo scopo di individuare il presupposto soggettivo sufficiente e necessario per l'imposizione di un'attività economica svolta nel territorio di uno Stato da un soggetto residente in altro Stato.

⁽³⁾ A proposito di questi ultimi, nel commentario OCSE è chiarito quanto segue: “a person will come within the scope of paragraph 6 - i.e. he will not constitute a permanent establishment of the enterprise on whose behalf he acts - only if: a) he is independent of the enterprise both legally and economically, and b) he acts in the ordinary course of his business when acting on behalf of the enterprise” cfr., OECD (2005), *op. cit.*, punto 37.

OCSE "agenti dipendenti"⁽⁴⁾. L'indipendenza - o la dipendenza - di un agente dall'impresa che rappresenta è un concetto che, in materia di stabile organizzazione, deve essere sempre esaminato nel caso concreto alla luce degli elementi di fatto: si tratta di un principio motivato da ovvie ragioni di natura tributaria e posto in particolare evidenza dall'OCSE. Naturalmente, tali soggetti agenti possono essere sia persone fisiche che società⁽⁵⁾.

A giudizio della dottrina⁽⁶⁾, la dipendenza giuridica ed economica dell'intermediario corrisponde, nella stabile organizzazione personale, al requisito di stabilità tipico della stabile organizzazione materiale (art. 5. par. 1), requisito che è "tanto più configurabile quanto maggiore è il grado di dipendenza giuridica ed economica fra operatore straniero e rappresentante"⁽⁷⁾; sul punto, nel commentario, si afferma priva di indipendenza l'attività svolta da una persona a favore di un'impresa quando sia vincolata da dettagliate istruzioni o sottoposta ad un esteso controllo da parte dell'impresa stessa⁽⁸⁾.

La giurisprudenza italiana, chiamata più volte a pronunciarsi in merito alla configurabilità di una sede fissa di affari da parte di intermediari aventi *status* indipendente (soprattutto in materia di navigazione marittima), si è - in linea di massima - orientata verso una soluzione positiva nei casi in cui siano di fatto accertabili atipiche e dirette ingerenze delle imprese proponenti nell'attività degli intermediari⁽⁹⁾.

L'esercizio abituale per conto di un'impresa del potere di concludere contratti in nome della medesima rappresenta dipoi l'ulteriore ed indispensabile requisito oggettivo affinché sia configurabile la stabile organizzazione personale.

Nel commentario si precisa come soltanto quei soggetti che abbiano il potere di concludere contratti possono, in ipotesi, costituire una stabile organizzazione e ciò nella misura in cui siano concretamente in grado di vincolare giuridicamente l'impresa agli affari intrapresi nello Stato considerato⁽¹⁰⁾. Nella disciplina convenzionale il significato della espressione "potere di concludere contratti" ha quindi una portata ben più ampia rispetto a quanto potrebbe derivare dall'adozione di un approccio civilistico rigorosamente attinente al diritto contrattuale; ed invero, è quanto mai necessario prendere in considerazione anche l'effettivo comportamento⁽¹¹⁾ sia dell'impresa che dell'agente, al fine di evitare il verificarsi di inopportuni casi di quella che è già stata definitiva elusione fiscale (*tax circumvention*)⁽¹²⁾. Pertanto, il potere di concludere contratti di cui all'art. 5, par. 5

del modello OCSE si concretizza quando esiste quell'autorità a negoziare che, di fatto, è necessaria al fine di pervenire alla conclusione dei medesimi, indipendentemente dalla circostanza che in capo all'agente sussista o meno, un formale potere di firma dei contratti stessi⁽¹³⁾.

Fatte queste necessarie premesse, va subito detto che, nel risolvere la problematica concernente la na-

Note:

⁽⁴⁾ OECD (2005), *op. cit.*, punto 32. Quanto all'aggettivo "dipendente" non deve essere ravvisato alcun riferimento al tipo di rapporto di lavoro esistente tra l'agente e l'impresa, nel senso che - come la stessa OCSE precisa nel proprio commentario - è indifferente che egli sia o meno un impiegato dell'impresa stessa. Invero - come è stato sottolineato in dottrina - mentre il rapporto di dipendenza è di per sé insito nei poteri che l'impresa ha, in qualità di datore di lavoro, nei confronti di un proprio impiegato, nel caso in cui l'agente sia invece un lavoratore autonomo egli potrà essere considerato "agente dipendente" soltanto dopo avere analizzato in concreto i rapporti tra l'agente stesso ed il soggetto preponente, accertando l'entità dei poteri di controllo effettivamente esercitati da quest'ultimo, cfr., K. VOGEL, *On double taxation convention*, Deventer, 1991, 257.

⁽⁵⁾ OECD (2005), *op. cit.*, punto 32.

⁽⁶⁾ A. LOVISOLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1127 e ivi p. 1141; C. CARLI, *Gruppi di società, fattore produttivo fiscale organizzazione aziendale stabile*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, 1182 ed ivi p. 1211.

⁽⁷⁾ A. LOVISOLO, *op. ult. cit.*, 1141.

⁽⁸⁾ OECD (2005), *op. cit.*, punto 38.

⁽⁹⁾ In alcune sentenze emesse dalla giurisprudenza di merito di primo e secondo grado sono stati ravvisati gli estremi della stabile organizzazione allorché il raccomandatario marittimo svolga di fatto le funzioni tipiche di un mandato generale rappresentativo con funzioni dirigenziali (arruolamento di equipaggi, erogazione di assegni alle famiglie dei lavoratori marittimi, pagamento di premi assicurativi a enti previdenziali, gestione dei rapporti attinenti all'arruolamento, nomina di raccomandatari e sub-agenti, lavori di riparazione e manutenzioni dei natanti, ecc.), cfr., App. Genova, 18 ottobre 1962, in *Dir. Mar.*, 1964, 292; Trib. Genova, 7 dicembre 1966, in *Rep. Foro It.*, voce "nave", n. 22; Trib. Genova, 24 luglio 1968, in *Dir. Mar.*, 1970, 191; Trib. Venezia, 24 giugno 1969, in *Dir. Mar.*, 1970, 191, mentre in una decisione della giurisprudenza di merito è stata negata la configurabilità di una stabile organizzazione da parte di una società nominata agente raccomandatario, che in concreto svolgeva esclusivamente "compiti (...) del tutto rientranti nella normale attività del raccomandatario marittimo" (cura delle operazioni di sbarco e di imbarco, emissione delle polizze di carico, acquisizione dei noli pagati in Italia, ecc.), cfr., Comm. Trib. I° Genova, 8 giugno 1977, n. 1094, in *Dir. prat. trib.*, II, 1977, 693, con nota di A. LOVISOLO. Di notevole rilevanza pratica è - senza dubbio - la pronuncia di una Corte belga, la quale ha ritenuto non essere incompatibili con una posizione di indipendenza le limitazioni poste da un'impresa all'operatività di un commissionario per ragioni di concorrenza (per esempio, una clausola volta a precludere la vendita di prodotti di imprese concorrenti), cfr., *Hop Van Beroep Bruxelles*: 20 giugno 1960, in *La Revue Fiscale*, 1961, 509 e 5 dicembre 1961, ivi, 1962, 355, citate da A. LOVISOLO, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, *cit.*, 1143, nota 45.

⁽¹⁰⁾ OECD (2005), *op. cit.*, punto 32.

⁽¹¹⁾ "Actual behaviour" (K. Vogel, *op. cit.*, 246).

⁽¹²⁾ J. STROBL - C. KELLMANN, *Beschränkte Steuerpflicht durch Verbindungsbüros?*, 1969 citati in K. VOGEL, *op. cit.*, 246.

⁽¹³⁾ K. VOGEL, *op. cit.*, 246.

tura ausiliaria o meno⁽¹⁴⁾ dell'attività di controllo sulla regolare esecuzione di un contratto, i recenti emendamenti portati al punto 33 del commentario all'art. 5 del Modello di convenzione ne affermano la tendenziale irrilevanza precisando che la mera partecipazione alla negoziazione del contratto all'estero non comporta di per se stessa che tale soggetto sia dotato del potere di concludere contratti e che, quindi, sia configurabile quale stabile organizzazione personale del soggetto non residente⁽¹⁵⁾. Può essere, però, un elemento da prendere in considerazione insieme ad altri, per verificare l'esatta funzione svolta dalla persona per conto dell'impresa estera.

Ebbene, come si ricorderà, anche questo è stato considerato un elemento indiziario importante nel determinare l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia del gruppo *Philip Morris*: segnatamente, nelle sentenze della Cassazione afferenti il caso⁽¹⁶⁾, si afferma che, sul piano dei principi che informano il sistema, l'attività di controllo sulla regolare esecuzione di un contratto non possa certamente essere considerata di natura ausiliaria essendo strettamente funzionale alla produzione del reddito. Alla stessa stregua, sempre secondo i giudici di legittimità, non si può, pertanto, negare che l'attività in questione rappresenti una parte essenziale e significativa di quella propria dell'impresa, secondo i criteri indicati dal Commentario, e non sia, quindi, da porre sullo stesso piano di un'attività *ausiliaria* di mera raccolta di dati o d'informazioni, nonostante la diversa definizione contenuta nell'apposita clausola contrattuale⁽¹⁷⁾.

Fermo quanto sopra, si aggiunga che il Supremo Collegio, nelle stesse sentenze riconducibili al caso *Philip Morris*, aveva altresì avuto modo di formulare il principio di diritto secondo il quale una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di stabile organizzazione plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo e perseguiti una strategia unitaria. In particolare, nella parte motiva delle sentenze si riconosceva che, pur non essendo il gruppo come tale - almeno allo stato attuale dell'ordinamento italiano - centro di riferimento globale di rapporti giuridici, anche sul piano dell'ordinamento tributario, occorresse comunque considerare che una o più società del gruppo possono esercitare un'attività di gestione (management) attraverso una struttura operante nello Stato della fonte, come parte integrante di un più vasto programma, facente capo allo stesso gruppo. Pertanto, si affermava che le sinergie delle diverse società, alle quali la struttura nazionale fa riferimento, non possono non essere

unitariamente considerate costituendo, di conseguenza, un indebito frazionamento del fenomeno, la mancata utilizzazione di tutti gli elementi di prova che, pur non riguardando il singolo rapporto tra ciascuna società e struttura nazionale servente, contribuiscono a verificare l'esistenza di un rapporto di dipendenza funzionale in relazione ad un programma al quale le diverse società del gruppo concorrono.

Orbene, in relazione a ciò, il richiamato principio di diritto ci pare in buona sostanza superato dagli ultimi emendamenti portati al punto 41 del commentario al citato art. 5 a mente dei quali si precisa che l'individuazione di una eventuale stabile organizzazione di una società facente parte di un gruppo multinazionale deve, in ogni caso, essere effettuata separatamente per ciascuna società del gruppo⁽¹⁸⁾.

Note:

⁽¹⁴⁾ Il par. 4 dell'art. 5 del Modello OCSE contiene una lista di attività che in quanto considerate di natura preparatoria od ausiliaria, non sono, a priori, in grado di configurare una stabile organizzazione. Detta lista non deve tuttavia considerarsi esaustiva: la stessa OCSE sottolinea che la formulazione residuale del punto e) rende inutile la previsione di una dettagliata lista di eccezioni, in quanto si è ivi delineata un'eccezione generalizzata alla definizione di cui al paragrafo 1 che se letta congiuntamente a quest'ultima pone un criterio maggiormente selettivo per mezzo del quale determinare che cosa costituisce una stabile organizzazione, cfr., OECD Committee on fiscal affairs, *Commentary on article 5 concerning the definition of permanent establishment*, 1992 (con aggiornamenti fino al settembre 1995), punto 21.

⁽¹⁵⁾ OECD (2005) *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit., punto 33 (art. 5): (...) A person who is authorised to negotiate all elements and details of a contract in a way binding on the enterprise can be said to exercise this authority "in that State", even if the contract is signed by another person in the State in which the enterprise is situated or if the agent has not formally been given a power of representation. The mere fact, however, that a person has attended or even participated in negotiations in a State between an enterprise and a client will not be sufficient, by itself, to conclude that the person has exercised in that State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise. The fact that a person has attended or even participated in such negotiations could, however, be a relevant factor in determining the exact functions performed by that person on behalf of the enterprise (...).

⁽¹⁶⁾ Cfr., Cass., sez. trib. nn. 3367, 3368, 7689, 17373 del 2001 in BIG-I quattro codici delle Riforme Tributarie IPSOA. In dottrina si vedano tra gli altri ADONNINO, *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in Dir. Prat. Trib. 1998, IV, 99, PISTONE, *Stabile organizzazione ed esistenza di società figlia residente*, in Dir. Prat. Trib., 1988, II, 361; ROMANO, *Subsidiaries as Permanent Establishments: The Philip Morris Case*, in European Taxation, 1998, 315; POZZO, *Requisiti necessari per la sussistenza di una stabile organizzazione di soggetti non residenti*, Riv. Dir. Trib., 2001, 266; J. SASSEVILLE, *Agency Relationship: when is there a permanent establishment?* in Bulletin of fiscal documentation, may, 2004, 194; DETLEV-RECHTSANWALT, *When is there an agency permanent establishment?* in Bulletin of fiscal documentation, may, 2004, 196.

⁽¹⁷⁾ Nel caso di specie, non sembra vi fosse, però, prova che questo personale avesse i poteri per impegnare le società estere nei confronti del contraente italiano.

⁽¹⁸⁾ OECD (2005) *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit., punto 41.1 42- (art. 5): (...) The determination of the existence of

(segue)

2. Alcune brevi considerazioni in merito al problema della continua evoluzione del 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. 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 della convenzione-tipo 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 continua ad espandersi, l'importanza di una guida così largamente accettata diviene sempre più rilevante⁽¹⁹⁾.

Nondimeno, 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⁽²⁰⁾.

I tribunali incrementano sempre di più 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 dell'OCSE, il Commentario è stato più volte richiamato 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 giudici.

Tale affermazione è sicuramente calzante proprio in relazione al caso *Philip Morris*: nella parte motiva della sentenza n. 3368 del 2001, 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 della motivazione, ove testualmente si afferma: "Lo stesso commentario prevede espressamente (sub art. 5, par. 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 rap-

presentino una parte sostanziale e significativa dell'attività dell'impresa, mentre darebbe luogo ad una stabile organizzazione l'attività di *maniging* 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 ommesso 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, in altra sentenza (Cass. n. 1122/1999) si conclude, per contro, in favore della totale irrilevanza tanto del Commentario, quanto del Modello: "relativamente 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".

Note:

(segue nota 18)

a permanent establishment under the rules of paragraphs 1 or 5 of the Article must, however, be done separately for each company of the group. Thus, the existence in one State of a permanent establishment of one company of the group will not have any relevance as to whether another company of the group has itself a permanent establishment in that State".

⁽¹⁹⁾ OECD (2005) *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit., punto 15 (Introduzione).

⁽²⁰⁾ In merito al ruolo svolto dal commentario nella interpretazione delle convenzioni contro le doppie imposte si vedano, in dottrina, G. MAISTO, *The Observation on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, in Bulletin for fiscal documentation, January, 2005, 14; AULT, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, in Intertax, 1994, 144; 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; IDEM, *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties*, in Intertax, 1997, 7; 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; WATERS, MIKE, *The Relevance of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, in Lang, M. and H. Jirousek, *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, Festschrift für Helmut Loukota, 670; E. VAN DER BRUGGEN, *The Power of Persuasion: Notes on the Sources of International Law and the OECD Commentary*, in Intertax, 2003, 259; VOGEL, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, in Bulletin for fiscal documentation, 2000, 612; D.A. WARD, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, in Bulletin for fiscal documentation, 2006, march, 97.

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 interpretarsi, per quanto possibile, 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”⁽²¹⁾.

Lo stesso approccio è stato mantenuto con riferimento ai cambiamenti intercorsi nel 1992, nel 2003 e, da ultimo nel 2005, con riguardo ai trattati già conclusi⁽²²⁾.

Allorquando gli emendamenti apportati al Commentario rivestano principalmente la forma di accordi di esplicazione (formulazioni più precise) appare davvero opportuno seguirne la nuova formulazione anche nella interpretazione delle convenzioni già stipulate. Detta prassi concorda, del resto, 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 raccomandato⁽²³⁾.

Tuttavia, in tale contesto, il Comitato osserva che “ad uno Stato non dovrebbe essere permesso di rendere in parte inoperante una convenzione mediante le modifiche apportate alla propria legge interna in punto di significato dei termini non definiti nella Convenzione”⁽²⁴⁾.

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, quei cambiamenti che si sostanziano in un emendamento al trattato, riservandosi completamente il significato dell'articolo, senza apportare nessuna modificazione alla sua testuale formulazione, non sembrano ammissibili⁽²⁵⁾.

È 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

Note:

⁽²¹⁾ 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 (2005) *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit., punto 33 (Introduzione).

⁽²²⁾ 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 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 (2005) *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit., punto 35 (Introduzione).

⁽²³⁾ 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”.

⁽²⁴⁾ 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 (2005) *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit., punto 11 (art. 3).

⁽²⁵⁾ 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 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, 15005 ed in particolare p. 15017 nonché la giurisprudenza e la dottrina ivi richiamata.

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.

La risoluzione del Comitato per gli affari fiscali di adottare un emendamento al Commentario non esprime un nuovo punto di vista delle parti contraenti, 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 ratificata dal legislatore nazionale e che nella maggior parte dei casi, dal punto di vista interno, ha forza di legge.

Questa tesi trova conferma nella stessa composizione del Comitato, 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 certamente non trova riscontro a livello nazionale (si pensi al valore giuridico della circolare ministeriale)⁽²⁶⁾.

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 vigente formulazione convenzionale al contempo lavorando per la creazione ovvero la individuazione di un ente a livello internazionale le cui decisioni possano specificare ed armonizzare i contenuti delle convenzioni fiscali internazionali⁽²⁷⁾. Tuttavia, per le ragioni sopra svolte, i principi di diritto ci impediscono di attribuire questa funzione al Co-

mitato 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 sia composto da autorevoli esperti fiscali, questi restano immancabilmente funzionari in organico alle amministrazioni finanziarie statali.

Del resto ed in relazione a ciò, alla medesima conclusione sembra giungere lo stesso Commentario all'articolo 25 comma 3 del Modello⁽²⁸⁾ 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 de-

Note:

⁽²⁶⁾ 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; RUSSO, *Orientamenti in materia di circolari e sugli atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria*, in Trib. amm. reg., 1988, 255; da ultimo TAR-CHI, *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); FALSITTA, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in Rass. Trib., 1998, 1.

⁽²⁷⁾ 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 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, 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. 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.

⁽²⁸⁾ 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.

gli 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"⁽²⁹⁾.

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"⁽³⁰⁾.

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 disposizione⁽³¹⁾.

Riteniamo che il problema, attesa la sua rilevan-

za tutt'altro che secondaria, meriterebbe un maggiore approfondimento da parte della giurisprudenza, specie di legittimità.

Note:

⁽²⁹⁾ OECD (2005) *Model Tax Convention on Income and Capital*, op. cit., punto 35 (art. 25).

⁽³⁰⁾ 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; PERRONE, *Certezza del diritto e leggi di interpretazione autentica in materia tributaria*, in Rass. trib., 2001, 1050; MARONGIU, *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in Rass. trib., 2001, 1275; ANTONINI, *Intorno alle "meta-norme" dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vannoni*, in Riv. dir. trib., 2001, I, 619.

⁽³¹⁾ 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 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".